

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde des Bf., PLZ-Ort, Straße, vertreten durch Dr. Othmar Poinstingl, Franz Josef-Straße 12, 3910 Zwettl, über die Beschwerde vom 5. Juli 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel vom 8. Juni 2016, 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 (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) machte bei der Einreichung der Einkommensteuer-Erklärung 2014 im Wege des FinanzOnline für den im seinen Haushalt lebenden Sohn W.E., geb. Datum1, Kinderbetreuungskosten in Höhe von EUR 1.380,00 geltend.

Die Kinderbetreuung für seinen Sohn E. sei von der im gleichen Haus, aber nicht im gleichen Haushalt lebenden Schwiegermutter des Bf., H.St., ausgeübt worden, welche seinerzeit die Kinderpflegerinnenschule der Stadt Wien absolviert habe. Die in Rede stehenden Kinderbetreuungskosten iHv EUR 1.380,00 seien wie folgt ermittelt worden:

Datum:	Bezeichnung:	von:	bis:	Betrag:
31.03.2014	Kinderbetreuung	01.01.2014	31.03.2014	680,00
30.06.2014	Kinderbetreuung	01.04.2014	30.06.2014	130,00
30.09.2014	Kinderbetreuung	01.07.2014	30.09.2014	400,00
31.12.2014	Kinderbetreuung	01.10.2014	31.12.2014	170,00
			<b>SUMME:</b>	<b>1.380,00</b>

Den vorstehend bezeichneten Beträgen liegen jeweils EDV-mäßige Rechnungsausdrucke zu Grunde, die jeweils mit dem PC erstellt und den Hinweis "Betrag dankend in

bar erhalten!" aufweisen. Diese wurden aber nicht von der Rechnungslegerin bzw. Zahlungsempfängerin, H.St., der Schwiegermutter des Bf. unterfertigt.

Im Zuge der Veranlagung des Bf. zur Einkommensteuer 2014 wich das Finanzamt von der eingereichten Erklärung ab, als die geltend gemachten Kinderbetreuungskosten in Höhe von EUR 1.380,00 nicht anerkannt wurden.

Begründend wurde insbesondere ausgeführt, dass der Bf. keinen belegmäßigen Nachweis (Überweisungsbeleg) der behaupteten entgeltlichen Betreuung des Kindes durch die Großmutter erbracht habe. Eine quartalsmäßige Abrechnung sei nicht fremdüblich. Nach ständiger Rspr des VwGH würden vertragliche Vereinbarungen unter Familienangehörigen im Bereich des Steuerrechts unter anderem nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen. Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen die Richtigkeit des Inhaltes ihrer Anbringen zu beweisen. Könne ein Beweis nicht zugemutet werden, so genüge die Glaubhaftmachung.

Darüber hinaus seien die behaupteten Einnahmen von der Großmutter, H.St., trotz bestehender Steuer- und Erklärungspflicht nicht gegenüber dem zuständigen Finanzamt offengelegt worden. Dies mit der Folge, dass nach der Aktenlage die behaupteten entgeltlichen Betreuungsleistungen durch die Großmutter nach außen nicht hinreichend zum Ausdruck gekommen und demnach nicht als erwiesen anzusehen seien. In freier Beweiswürdigung gelange das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass eine *entgeltliche* Betreuung des Kindes durch die Großmutter tatsächlich nicht erfolgt sei.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2014 erhob der Bf. mit Eingabe vom 5. Juli 2016 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine antragsgemäße Erledigung. Diese Beschwerde richte sich gegen die Nichtanerkennung der geltend gemachten Kinderbetreuungskosten in Höhe von EUR 1.380,00 und wurde wie folgt begründet:

In der Beilage werde ein belegmäßiger Nachweis dafür übermittelt, dass H.St. die in Rede stehenden Zahlungen iHv EUR 1.380,00 tatsächlich in bar erhalten habe. Der Bf. habe sich mit seiner Schwiegermutter bzw. der Großmutter des Kindes auf eine quartalsmäßige Zahlung geeinigt, da einerseits die Beträge unregelmäßig und andererseits monatlich nicht sehr hoch gewesen seien. Der Beschwerde wurde die mit 30. Juni 2016 datierte Zahlungsbestätigung des nachstehend bezeichneten Inhaltes beigelegt:

*Zahlungsbestätigung, G. am 30.06.2016*

*Ich, H.St., bestätige den Zahlungseingang über folgende Rechnungen im Jahr 2014:*

- Q1/2014 € 680,00 v. 31.03.2014
- Q2/2014 € 130,00 v. 30.06.2014
- Q3/2014 € 400,00 v. 30.09.2014
- Q4/2014 € 170,00 v. 31.12.2014

*Hochachtungsvoll, gezeichnet H.St.*

Bezüglich der behaupteten Steuer- und Erklärungspflicht von H.St. für das Jahr 2014 werde vom Bf. eingewendet, dass die Abgabe einer Einkommensteuererklärung nur

dann vorgesehen sei, wenn man neben lohnsteuerpflichtigen Einkünften auch andere Einkünfte von mehr als EUR 730,00 habe **und** das gesamte Einkommen EUR 12.000,00 übersteige (s. BMF-Homepage). Wenn also im vorliegenden Fall nur durch Abgabe einer Steuererklärung die Betreuungsleistungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, könne H.St. gerne eine Steuererklärung abgeben. Es werde daher seitens des Bf. um eine antragsgemäße Erledigung ersucht.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeverentscheidung vom 11. Juli 2016 als unbegründet abgewiesen. Diese Abweisung der Beschwerde wurde wie folgt begründet:

Die Glaubhaftmachung von Tatsachen habe den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliege den Regeln der freien Beweiswürdigung. Ein Sachverhalt sei nach der Rspr des VwGH dann glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der angegebene Sachverhalt von allen anderen denkbar möglichen der wahrscheinlichste sei (vgl. VwGH 14.9.1988, Zl. 86/13/0150).

Es widerspreche der Lebenserfahrung, dass Großeltern ihre Enkelkinder gegen Entgelt betreuen. Vielmehr erfolge die Betreuung der Enkelkinder durch ihre Großeltern üblicherweise im Rahmen der familienhaften Unterstützung unentgeltlich. In freier Beweiswürdigung gelange das Finanzamt zu dem Schluss, dass eine *entgeltliche* Betreuung des Kindes durch die Großmutter nicht erfolgte bzw. *nicht als erwiesen* anzusehen sei. Dies insbesondere, wenn eine quartalsmäßige Abrechnung erfolgte und die Bestätigung für den Zahlungseingang 2014 erst mit 30. Juni 2016 ausgestellt sei.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen würden - selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen - im Steuerrecht nur dann Anerkennung finden, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. VwGH 22.2.2000, Zl. 99/14/0082).

Im vorliegenden Fall seien nach der Aktenlage diese Meldepflichten (zB Anzeige beim Finanzamt, Anmeldung bei der Krankenkasse) nicht erfüllt worden, weshalb die Publizität der Vereinbarungen im Jahr 2014 nicht gegeben gewesen sei. Aus diesem Grund sei die steuerliche Anerkennung zu versagen gewesen.

Mit Eingabe vom 10. August 2016 beantragte der Bf. die Vorlage dieser Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Schwiegermutter des Bf. über ein sehr geringes Einkommen verfüge und der Bf. daher auch nicht möchte, dass seine Schwiegermutter als Großmutter des betreuten Kindes unentgeltlich ihr Enkelkind betreue. Aus diesem Grund werde auch für die Betreuung des Kindes etwas gezahlt.

Weiters möchte der Bf. bemerken, dass jede Rechnung den Vermerk "Betrag dankend erhalten" enthalte und deren Begründung ausgestellt worden sei. Die Zahlungsbestätigung

vom 30. Juni 2016 sei nach den Ausführungen des Bf. (nachträglich) nur zusätzlich aufgrund der Ablehnung der Kosten durch das Finanzamt ausgestellt worden.

Ein Überweisungsbeleg habe aufgrund der Barzahlung nicht beigelegt werden können. Ob es der Lebenserfahrung entspreche, dass Großeltern ihre Enkelkinder gegen Entgelt betreuen oder nicht, sei nach Auffassung des Bf. keine objektive Begründung, sondern lediglich eine persönliche Einstellung. Es werde daher um eine stattgebende Erledigung ersucht.

In der Stellungnahme des vorliegenden Finanzamtes vom 25. August 2016 (Verf 46) hält dieses fest, dass sich die Wohnsitze der Großeltern und des betreuten Kindes auf der gleichen Liegenschaft in PLZ-Ort, G-Gasse, befinden, aber nach der Aktenlage (ZMR-Abfrage) von keinem gemeinsamen Haushalt auszugehen sei.

Die Kindesmutter habe bis einschließlich 1. Oktober 2013 ein einkommensabhängiges Kinderbetreuungsgeld bezogen. Die Wiederaufnahme einer (Teilzeit-)Beschäftigung sei mit 1. März 2015 erfolgt.

Ein Nachweis über einen tatsächlichen Zahlungsfluss (zB Überweisungsbeleg) habe nicht vorgelegt werden können, dem (nicht unterfertigten) Vermerk "Betrag dankend erhalten" auf den, offensichtlich vom Bf. selbst im Namen eines nahen Angehörigen erstellten Belegen, komme keine (wesentliche) Beweiskraft zu.

Nach den weiteren Ausführungen des Finanzamtes seien auch keine Gründe bekannt, welche eine entgeltliche Betreuung des Kindes erforderlich machten, wenn die Kindesmutter im Beschwerdezeitraum keiner beruflichen Tätigkeit nachgegangen sei. Das Vorliegen gewichtiger Gründe sei ein gewichtiges Indiz im Rahmen der freien Beweiswürdigung, weil niemand ohne das Vorliegen eines zwingenden Grundes einen finanziellen Aufwand in nicht unbeachtlicher Höhe auf sich nehme.

Wenn im Vorlageantrag das niedrige Einkommen der Großmutter als Grund für die Entgeltlichkeit der Betreuung ins Treffen geführt werde, sei nach den Ausführungen des Finanzamtes festzustellen, dass die Kindesmutter bzw. Tochter der Kinderbetreuerin im Jahre 2014 einkommenslos gewesen sei.

Das Finanzamt gelange in freier Beweiswürdigung daher zum Schluss, dass eine *entgeltliche* Kinderbetreuung durch die Großmutter nicht erfolgte bzw. nicht als erwiesen anzunehmen sei.

Wo im vorliegenden Fall die Betreuung des Kindes tatsächlich erfolgte, sei aus der Aktenlage nicht ableitbar. Diesem Sachverhaltselement komme aber aus den folgenden Gründen keine Bedeutung zu:

Erfolgte die Betreuung im *Haushalt der Großmutter*, wäre vom Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit auszugehen. § 120 Abs. 2 BAO sehe in diesem Fall zwingend eine Anzeige der Aufnahme der selbständigen Erwerbstätigkeit gegenüber dem zuständigen Finanzamt vor. Dies selbst dann, wenn die Tätigkeit in weiterer Folge steuerlich unbeachtlich bleibe. 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 Finanzstraßbehörde erscheine aber nicht erforderlich, weil es nach Ansicht der Abgabenbehörde um keine steuerliche Erwerbstätigkeit der angeblichen Leistungserbringerin gehe, sondern allenfalls um Leistungen im Rahmen der familienhaften Unterstützung.

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

Arbeitsrechtlich fiele diese Beschäftigung unter das Hausgehilfen- und Hausangestelltengesetz. Dessen § 2 Abs. 1 zufolge seien - unter Strafandrohung (§ 23 leg.cit) bei Begründung eines Dienstverhältnisses die wesentlichen Rechte und Pflichten aus dem Dienstverhältnis aufzuzeichnen.

Diese - je nach Art der Erwerbstätigkeit - unterschiedlichen formalen Voraussetzungen für eine Erwerbstätigkeit müssten für eine steuerliche Anerkennung erfüllt sein. Die getroffenen Vereinbarungen würden nicht nur innerhalb der eigenen Familie bekannt sein dürfen (vgl. UFS 11.10.2011, GZ. RV/1801-W/11).

Nach der Aktenlage seien im vorliegenden Fall diese Meldepflichten nicht erfüllt worden, weshalb die Publizität der Vereinbarungen im Jahr 2014 nicht gegeben gewesen und aus diesem Grund die steuerliche Anerkennung zu versagen gewesen sei (vgl. UFS 11.10.2011, GZ. RV/1801-W/11; BFG 14.10.2015, GZ. RV/7105141/2015). Daran vermöge auch eine allfällige nachträgliche Erklärungsabgabe durch die Großmutter nichts zu ändern. Es werde daher eine Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit E-Mail-Eingabe vom 12. Dezember 2016 werde auf einen BFG-Vorhalt die vorliegende Situation iZm der Kinderbetreuung wie folgt beschrieben:

Für seine Frau und dem Bf. sei seit jeher klar gewesen, seine Schwiegermutter in keinsten Weise für deren Dienste in der Kinderbetreuung unentgeltlich auszunutzen. H.St. sei eine Seele von einem Menschen und mit Abstand die beste Option für die Eltern betreffend die Betreuung des kleinen E..

Der Bf. gestehe, in diesem Zusammenhang vieles nicht gewusst zu haben und sich im Vorfeld zu wenig darüber informiert zu haben. Nach einigen gescheiterten Versuchen ein Kind zu bekommen sei nur eines im Vordergrund gestanden, und zwar die bestmögliche Betreuung im Hinblick darauf, dass seine Ehefrau im Landeskrankenhaus vermehrt Tag- und Nachtdienste habe machen müssen und daher eine berufliche Neuorientierung angestrebt habe.

Weiters seien die Gartenumgestaltung und die Errichtung eines Carports bevorgestanden, wofür erste Planungen schon im Jänner einiges an Zeit und Energie gekostet haben. Unerwartet habe den Bf. mitsamt seiner Familie im Jahre 2014 die schwere Gehirnblutung

seiner Mutter, M.W., getroffen. Diese habe einige Wochen im Tiefschlaf im AKH-Wien verbracht.

Mit Eingabe vom 12. Dezember 2016 reichte der Bf. die mit 30. Dezember 2013 datierte und zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin einerseits und seiner Schwiegermutter H.St. andererseits unterfertigte Vereinbarung vor, derzufolge H.St. ab 1. Jänner 2014 auf unbestimmte Zeit die Betreuung seines Sohnes E. übernehme. Für diese Betreuung sei eine Entlohnung iHv EUR 5,00 pro Stunde festgelegt worden. Dabei seien nicht die konkreten Betreuungszeiten bzw. der Zeitraum der Kinderbetreuung festgelegt worden, vielmehr würden sich die konkreten Betreuungszeiten "je nach Bedarf" ergeben.

Nach den vom Bf. vorgelegten Aufzeichnungen habe H.St. im Jahre 2014 im Ausmaß von 276 Stunden (d.s.  $276\text{h} \times 5,00 = 1.380,00$ ) Kinderbetreuungsleistungen erbracht.

Der Bf. und seine Schwiegermutter würden zwar im gleichen Haus wohnen, wo sich aber zwei getrennte Wohneinheiten befinden würden. Aus diesem Grund seien auch die GIS-Gebühren zweimal bezahlt worden.

Zur vom BFG gestellten Frage, aus welchem Grund eine Kinderbetreuung durch die Schwiegermutter erforderlich sei, wenn die Ehegattin im Jahre 2014 noch keine berufliche Tätigkeit ausgeübt habe, werde auf die PDF-Aufzeichnungen im Anhang der Mail vom 12. Dezember 2016 verwiesen.

Die selbständige Tätigkeit der Schwiegermutter des Bf. sei beim zuständigen Finanzamt nicht angezeigt worden, da bei einem Einkommen zwischen EUR 5.000,00 bis 11.000,00 keine Steuer anfalle. Daher sei der Bf. der Meinung gewesen, dass die Meldepflicht erst dann entstehe, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte über EUR 11.000,00 sei. Die Summe der Kinderbetreuungskosten betrage jedoch nur EUR 1.380,00. Da die Einkünfte der Schwiegermutter sich auf ca. EUR 6.000,00 belaufen würden, habe der Bf. keinen Handlungsbedarf erblickt.

Darüber hinaus habe die Schwiegermutter des Bf. ein Dienstverhältnis und sei ordentlich krankenversichert. Bei der Sozialversicherung habe der Bf. die Auskunft erhalten, dass eine Meldung an die SV erst dann zu erfolgen habe, wenn die 12fache Geringfügigkeitsgrenze überschritten werde ( $\text{EUR } 395,31 \times 12 = 4.743,72$ ). Da von vornherein festgestanden sei, dass diese Grenze nicht überschritten werde, sei auch keine Meldung an die Sozialversicherung erfolgt.

Die Schwiegermutter des Bf. habe die von ihr ausgeübte Kinderbetreuung auch anderen Eltern angeboten. Dies wäre nicht nur im wirtschaftlichen Interesse der Schwiegermutter, sondern auch im Interesse des Bf. und seiner Ehegattin als Eltern gewesen, da sie ihrem Sohn E. gerne einen Bruder oder eine Schwester geschenkt hätten. Allerdings seien die Versuche in der Kinderwunschklinik in Wien erfolglos geblieben. Hätte H.St. mehrere Kinder zur Betreuung gehabt, hätten sich der Bf. und seine Ehegattin sehr darüber gefreut. Allerdings seien die Betreuungsangebote in G. . sowie in der nahe gelegenen Stadt P. so gut, dass viele Eltern ihre Kinder dort besser betreut sehen.

Auf dem mit Eingabe vom 12. Dezember 2016 mitgeschickten Foto seien die Mutter des Bf., M.W., seine Frau S.W. und der zweijährige Sohn E. zu sehen.

Nach der vom Finanzamt Waldviertel erteilten Stellungnahme vom 16. Dezember 2016 in Form einer Mailantwort würden sich aus der Sicht des Finanzamtes aus der Eingabe vom 12. Dezember 2016 keine Änderungen hinsichtlich der steuerrechtlichen Beurteilung (Glaubhaftmachung, Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen) des Beschwerdefalles (siehe Vorlagebericht vom 25.08.2016) ergeben.

Die in den Zeitaufzeichnungen enthaltenen Gründe für die Notwendigkeit der Inanspruchnahme der Betreuungsleistungen für das Kind E. seien einerseits nur sehr allgemein gehalten (zB „Berufliche Neuorientierung“, „Gartenumbau“) und andererseits wenig glaubhaft (täglich 7-stündige Abwesenheiten der Gattin des Bf. iZm Besuchen der Schwiegermutter an der Intensivstation im Februar, bei sechs eigenen Kindern der Schwiegermutter).

Abschließend noch ein „Highlight“ iZm der „Glaubhaftmachung“: Laut Zeitaufzeichnungen 4/2014 habe die Gattin des Bf. die Schwiegermutter M.W. (Mutter von sechs Kindern) unentgeltlich betreut und habe in diesem Zusammenhang entgeltliche Betreuungsleistungen für ihr eigenes Kind von ihrer Mutter in Anspruch nehmen müssen.

### **Über den Rechtsstreit wurde erwogen:**

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob hinsichtlich der von der Großmutter des Kindes im gemeinsamen Wohnhaus, nicht aber im gemeinsamen Haushalt ausgeübten Kinderbetreuung von einer entgeltlichen Tätigkeit auszugehen und diese Aufwendungen in weiterer Folge als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind. Dies insbesondere unter dem Aspekt, ob steuerlich anzuerkennende Verträge zwischen nahen Angehörigen über die Kinderbetreuung vorliegen und von einer entgeltlichen Kinderbetreuung durch die Großmutter des Kindes auszugehen ist.

Nach § 34 Abs. 9 EStG 1988 gelten Aufwendungen für die Betreuung von Kindern bis höchstens 2 300 Euro pro Kind und Kalenderjahr 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.

Als Kinder im Sinne dieses Bundesgesetzes gelten nach § 106 Abs. 1 EStG 1988 Kinder, für die dem Steuerpflichtigen oder seinem (Ehe)Partner (Abs. 3) mehr als sechs Monate im Kalenderjahr ein Kinderabsetzbetrag nach § 33 Abs. 3 zusteht.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörde die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Nach § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Im übrigen hat nach Abs. 2 leg.cit. die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 120 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen dem Finanzamt alle Umstände anzuzeigen, die hinsichtlich der Einkommensteuer, der Körperschaftsteuer, der Umsatzsteuer oder Abgaben vom Vermögen die persönliche Abgabepflicht begründen, ändern oder beenden. Sie haben dem Finanzamt auch den Wegfall von Voraussetzungen für die Befreiung von einer solchen Abgabe anzuzeigen.

Die Betreuung des Sohnes E. des Bf. erfolgte im Streitjahr durch die im gleichen Wohnhaus aber nicht im selben Haushalt wohnende Schwiegermutter des Bf. = Großmutter des zu betreuenden Kindes E.. Losgelöst von der Frage, ob die Anspruchsvoraussetzungen des § 34 Abs. 9 EStG 1988 idgF für die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten erfüllt sind, ist zu klären, ob das zwischen dem Bf. und seiner Schwiegermutter 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 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, ZI. 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.

Die Schwiegermutter der Bf. ist im vorliegenden Fall ausgebildete Kinderpflegerin, die diese Ausbildung seinerzeit in der Kinderpflegerinnenschule der Stadt Wien im Zentralkinderheim Wien erhielt. Seitens des Finanzamtes wie auch seitens des Bundesfinanzgerichtes wird daher davon ausgegangen, dass eine Ausbildung als Kinderpflegerin den an die Betreuungsperson zu stellenden Mindestanforderungen entspricht.

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, ZI. 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.

Hinsichtlich der von der Schwiegermutter des Bf. bzw. H.St. erbrachten Kinderbetreuungsleistungen wurden mit 31.03.2014, 30.06.2014, 30.09.2014 und 31.12.2014 jeweils Rechnungen ausgestellt, die mittels dem PC für ein Quartal im Nachhinein erstellt und folgende Angaben enthalten:

- Name und Anschrift der Schwiegermutter des Bf.
- Rechnung Nr. Q1/2014, Q2/2014, Q3/2014, Q4/2014
- Kinderbetreuung für E.
- USt-Befreiung nach § 6 Abs. 1 Z 15 UStG 1994
- Betrag dankend bar erhalten!

Die vorstehend bezeichneten Rechnungen im Gesamtbetrag von EUR 1.380,00 der Schwiegermutter des Bf. enthalten jedoch keine Unterschrift der Rechnungslegerin H.St., die wie folgt ermittelt wurden:

Datum:	Bezeichnung:	von:	bis:	Betrag:
31.03.2014	Kinderbetreuung	01.01.2014	31.03.2014	680,00
30.06.2014	Kinderbetreuung	01.04.2014	30.06.2014	130,00
30.09.2014	Kinderbetreuung	01.07.2014	30.09.2014	400,00
31.12.2014	Kinderbetreuung	01.10.2014	31.12.2014	170,00
			<b>SUMME:</b>	<b>1.380,00</b>

Hinsichtlich des Zahlungsflusses gibt es keine zeitnah ausgestellte Zahlungsbestätigung, noch Bankbelege. Erst in der 1,5 Jahre später im Zuge des Rechtsmittelverfahrens mit 30. Juni 2016 datierten "Zahlungsbestätigung" bestätigt H.St. den Erhalt des in Rede stehenden Betrages von EUR 1.380,00. Nach den Ausführungen im Vorlageantrag vom 10. August 2016 wurde die mit 30. Juni 2016 datierte "Zahlungsbestätigung" auch *nur aufgrund* der Ablehnung durch das Finanzamt ausgestellt. In diesem Zusammenhang wird angemerkt, dass es ansonsten **keine** von H.St. unterfertigte Bestätigung über den Erhalt des in Rede stehenden Gesamtbetrages von EUR 1.380,00 gegeben hätte.

Vorweg ist festzuhalten, dass die ausgestellten Rechnungen vom 31.03.2014, 30.06.2014, 30.09.2014 und 31.12.2014 zwar nicht den Rechnungsempfänger, aber ansonsten die vom BMF aufgestellten Kriterien (LSt-RL 2002, Rz. 884f) erfüllen.

Nach den mit Eingabe vom 12. Dezember 2016 vorgelegten und von H.St. und von S.W. bzw. dem Bf. unterfertigten Zeitaufzeichnungen wurden für das Jahr 2014 von H.St. wie folgt Kinderbetreuungsleistungen erbracht:

Datum:	von:	bis:	Dauer:	Kommentar:
01.01.2014	00:00	03:00	03:00	Neujahres- Feier
01.01.2014	11:00	14:00	03:00	Neujahres- Feier
03.01.2014	07:00	18:00	11:00	Einkäufe PlusCity
06.01.2014	07:30	18:00	10:30	Skitag
24.01.2014	09:00	12:00	03:00	Gartenumbau/Carport-Err.
31.01.2014	18:00	00:00	06:00	Kinoabend
<b>SUMME Jänner</b>			<b>36,50</b>	

<b>Datum:</b>	<b>von:</b>	<b>bis:</b>	<b>Dauer:</b>	<b>Kommentar:</b>
01.02.2014	07:00	23:00	16:00	Geburtstagsfeier
03.02.2014	09:00	12:00	03:00	Besorgungen
04.02.2014	13:00	16:00	03:00	berufl. Neuorient. Ehegattin
07.02.2014	08:00	12:00	04:00	berufl. Neuorient. Ehegattin
08.02.2014	07:30	19:00	11:30	Skitag
12.02.2014	09:00	14:00	05:00	berufl. Neuorient. Ehegattin
20.02.2014	08:00	15:00	07:00	Intensivstation AKH - Mutter
22.02.2014	16:00	23:30	07:30	Musicalabend
24.02.2014	08:00	15:00	07:00	Intensivstation AKH - Mutter
25.02.2014	08:00	15:00	07:00	Intensivstation AKH - Mutter
27.02.2014	09:00	15:00	06:00	Intensivstation AKH - Mutter
28.02.2014	08:00	15:00	07:00	Intensivstation AKH - Mutter
<b>SUMME Februar:</b>			<b>84,00</b>	

Tabelle: Summe März 15,50 [...]

<b>Datum:</b>	<b>von:</b>	<b>bis:</b>	<b>Dauer:</b>	<b>Kommentar:</b>
02.04.2014	08:00	12:00	04:00	Betreuung eigene Mutter
10.04.2014	10:00	13:00	03:00	Betreuung eigene Mutter
11.04.2014	13:00	14:30	01:30	Besorgungen
30.04.2014	12:30	14:30	02:00	REHA-Besuch eigene Mutter
<b>SUMME April:</b>			<b>10,50</b>	

Tabelle: Summe 13,50 [...]

<b>Datum:</b>	<b>von:</b>	<b>bis:</b>	<b>Dauer:</b>	<b>Kommentar:</b>
03.06.2014	10:00	11:00	01:00	Gartenumbau/Carport-Err.
14.06.2014	14:00	15:00	01:00	Gartenumbau/Carport-Err.
<b>SUMME Juni:</b>			<b>2,00</b>	

<b>Datum:</b>	<b>von:</b>	<b>bis:</b>	<b>Dauer:</b>	<b>Kommentar:</b>
01.07.2014	09:00	13:00	04:00	Besuch eigene Mutter
02.07.2014	10:00	12:00	02:00	Besorgungen
12.07.2014	09:00	17:00	08:00	Gartenumbau/Carport-Err.
<b>SUMME Juli:</b>			<b>14,00</b>	

<b>Datum:</b>	<b>von:</b>	<b>bis:</b>	<b>Dauer:</b>	<b>Kommentar:</b>
15.08.2014	09:00	16:00	07:00	Kräuterfest Sprögnitz
16.08.2014	10:00	18:00	08:00	Gartenumbau/Carport-Err.
18.08.2014	08:00	10:00	02:00	Arztbesuch
23.08.2014	09:00	17:00	08:00	Gartenumbau/Carport-Err.
23.08.2014	19:00	23:00	04:00	Jugendtheater
30.08.2014	10:00	23:30	13:30	Hochzeit Andrea & Tom
<b>SUMME August:</b>			<b>42,50</b>	

[...]

Tabelle: Summe 23,50 [...]

<b>Datum:</b>	<b>von:</b>	<b>bis:</b>	<b>Dauer:</b>	<b>Kommentar:</b>
08.11.2014	08:00	15:30	07:30	Gartenumbau/Carport-Err.
21.11.2014	07:30	11:30	04:00	Kinderwunschlinik Wien
<b>SUMME November:</b>			<b>11,50</b>	

<b>Datum:</b>	<b>von:</b>	<b>bis:</b>	<b>Dauer:</b>	<b>Kommentar:</b>
20.12.2014	20:00	22:30	02:30	Beachvolleyball WN-Feier

Im vorliegenden Fall erfolgte somit eine Kinderbetreuung durch dessen Großmutter, H.St., wenn die Kindeseltern im selben Haus mit Gartenumbau/Carport-Errichtung beschäftigt waren, Besorgungen und Einkäufe tätigten, bei Kinoabenden, Konzertbesuchen und auf Geburtstagsfeiern unterwegs waren sowie zu dem Zweck, um die eigene Mutter des Bf., ebenfalls Großmutter des Kindes, im AKH-Wien auf der Intensivstation zu besuchen.

Darüber hinaus wurden während der in Rede stehenden Betreuungszeiten keine anderen Kinder von der Großmutter des Kindes, H.St., im selben Wohnhaus in PLZ-Ort, G-Gasse, betreut.

Wenngleich erst im Rechtsmittelverfahren die mit 30. Dezember 2013 datierte und zwischen dem Bf. und seiner Ehegattin einerseits und H.St. als seine Schwiegermutter andererseits geschlossene Vereinbarung über die Erbringung von Kinderbetreuungsleistungen vorgelegt wurde, wird damit der bei nahen Angehörigen geforderten Publizität nicht hinreichend entsprochen.

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 gegenüber Dritten voraus (vgl. Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 4 Rz. 66f).



Im vorliegenden Fall wurden mit Vereinbarung vom 30. Dezember 2013 die konkreten Kinderbetreuungszeiten insoweit nicht konkretisiert, als das zeitliche Ausmaß der von der Großmutter des Kindes, H.St., zu erbringenden Betreuungsleistungen überhaupt nicht festgelegt wurde. Vielmehr sollten die von der Großmutter des Kindes zu erbringenden Betreuungsleistungen "je nach Bedarf" erfolgen.

Erfolgt darüber hinaus die Kinderbetreuung durch die Großmutter des Kindes zwar im selben Wohnhaus, nicht aber im selben Haushalt, wovon bei einer Betreuung im eigenen Haushalt der Großmutter auszugehen ist, wäre - unabhängig davon, dass infolge der geringen Höhe der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit die zusätzlichen Einkünfte zu keiner Einkommensteuer-Vorschreibung geführt hätten - gemäß § 120 Abs. 1 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.

So der Bf. vermeint, bei einem Einkommen zwischen EUR 5.000,00 und 11.000,00 falle keine Steuer an, weswegen die Meldepflicht erst dann entstehe, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte über EUR 11.000,00 sei, ist darauf zu verweisen, dass zwischen der in § 120 BAO normierten Meldepflicht und der aus § 33 Abs. 1 EStG 1988 resultierenden Steuerpflicht zu unterscheiden ist.

Sozialversicherungsrechtlich wäre die Schwiegermutter bzw. Großmutter des Kindes E. als "neue Selbständige" tätig, wobei eine Pflichtversicherung nach dem GSVG erst - je nachdem, ob auch weitere Einkünfte vorliegen - ab Überschreiten einer bestimmten Einkunftsgrenze (hier nicht gegeben) besteht.

Zur Vollständigkeit sei erwähnt, dass von einer nichtselbständigen Erwerbstätigkeit auszugehen wäre, soweit eine - entgeltliche - Kinderbetreuung im Haushalt des Kindes vorgenommen wird.

Den unterschiedlichen Arbeitnehmer- und Dienstnehmerbegriffen des Arbeitsrechts, des Sozialversicherungsrechts und des Steuerrechts ist das Erfordernis eines Dauerschuldverhältnisses sowie persönlicher Abhängigkeit gemeinsam. Persönliche Abhängigkeit ist - neben anderen - durch die Eingliederung in die Organisation des Arbeitgebers, die persönliche Weisungsgebundenheit und die persönliche Arbeitspflicht gekennzeichnet (vgl. Drs, Arbeits- und Sozialrecht 2009, S. 24f).

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

Arbeitsrechtlich fiel diese Beschäftigung unter das Bundesgesetz vom 23.7.1962 über die Regelung des Dienstverhältnisses der Hausgehilfen und Hausangestellten (Hausgehilfen- und Hausangestelltengesetz), BGBl 235/1962, idgF dessen § 2 Abs. 1 zufolge sind - unter Strafdrohung (§ 23 leg.cit.) - bei Begründung eines Dienstverhältnisses die wesentlichen

Rechte und Pflichten 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, den Kinderbetreuer als Arbeitnehmer bei der Gebietskrankenkasse (als geringfügig Beschäftigten oder als fallweise Beschäftigten, je nach Vereinbarung) vor Arbeitsantritt anzumelden (§ 34 ASVG). Ein Verstoß gegen diese Meldevorschrift stellt eine Verwaltungsübertretung dar (§ 111 ASVG).

Handelt der Steuerpflichtige als Arbeitgeber, treffen diesen auch steuerliche Verpflichtungen nach § 47ff EStG 1988, wie etwa die Führung eines Lohnkontos (§ 76 EStG 1988) oder die Ausstellung eines Lohnzettels (§ 84 EStG 1988). Die Nichtführung einkommensteuerlich vorgeschriebener Aufzeichnungen oder die 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.

Die vorstehenden - 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 eine Publizität der Vereinbarung im Jahr 2014 nicht gegeben. Dass die Betreuungsverhältnisse nach außen gegenüber Dritten in Erscheinung getreten wären, ist somit nicht feststellbar.

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, Zl. 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).

Zunächst wäre ein Entgelt von EUR 5,00 je Betreuungsstunde als durchwegs fremdüblich anzusehen, wobei bei den für Tagesmütter geltenden Richtwerten von einer Betreuung bis maximal 7 Kinder (einschließlich der eigenen Kinder) ausgegangen und bei der Betreuung weniger Kinder bzw. bloß eines einzigen Kindes ein eher höherer Stundensatz angemessen erscheint.

Im Geschäftsleben üblich ist schließlich, wenn Barzahlung erfolgt, das zeitnahe Ausstellen einer Quittung, was im vorliegenden Fall nicht der Fall ist.

Im vorliegenden Fall wird es auch nicht als glaubhaft erachtet, dass die behauptete entgeltliche Beaufsichtigung des Kindes E. im gleichen Wohnhaus durch seine Großmutter H.St. an mehreren Samstagen im Ausmaß von mehreren Stunden zu dem Zweck erfolgte, um im gleichen Haus den Garten zu gestalten bzw. ein Carport zu errichten.

Dies insbesondere in Anbetracht des Umstandes, dass die im gleichen Haus wohnende Mutter des zu betreuenden Kindes E., S.W., für das Jahr 2014 keiner Beschäftigung nachging und erst mit 1. März 2015 eine Teilzeitbeschäftigung wieder aufnahm.

Ebenso wenig wird es als glaubhaft erachtet, dass zum Zwecke mehrerer mehrstündiger Besuche der Mutter des Bf. auf der Intensivstation des Krankenhauses jeweils die *entgeltliche* Kinderbetreuung des gemeinsamen Kindes E. durch dessen Großmutter, H.St., in Anspruch genommen werden musste.

In Anbetracht des Umstandes, dass H.St. als Großmutter des Kindes im Jahre 2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv knapp über EUR 4.300,00 erzielte, hätte ein von ihr bezogenes Kinderbetreuungsgeld iHv EUR 1.380,00 auch keine Steuererklärungspflicht ausgelöst, als damit das steuerfreie Existenzminimum bei weitem nicht erreicht wird.

Da es sich im vorliegenden Fall nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes um eine familienhafte Mitwirkung von im gleichen Wohnhaus wohnenden Angehörigen und nicht um eine Erwerbstätigkeit der Angehörigen im steuerlichen Sinne handelt, wird eine Anzeige an die Finanzstrafbehörde wegen unterlassener Anzeige der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit durch H.St. nicht als erforderlich erachtet.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der ständigen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (vgl. VwGH 25.10.1994, Zl. 94/14/0067; 1.7.2003, Zl. 98/13/0184) . Darüber hinaus hing diese Entscheidung im Wesentlichen von der Würdigung der Umstände des Einzelfalles ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 13. Jänner 2017