

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch A, über die Beschwerde vom 29. Jänner 2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 15. Jänner 2013, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im streitgegenständlichen Jahr 2011 Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In seiner am 6. Dezember 2012 beim Finanzamt elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 machte er für seine Kinder B, geboren Datum1, und C, geboren Datum2, Kinderbetreuungskosten in Höhe von 2.415,00 € bzw. 2.340,00 € geltend.

Am 18. Dezember 2012 erging ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes „betreffend Einkommensteuererklärung 2011“ an den Bf., das auszugsweise folgenden Wortlaut aufweist:

„[...]“

Ergänzungspunkte:

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. 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.

[...]“

Mit Schreiben vom 9. Jänner 2013 übermittelte die steuerliche Vertreterin des Bf. dem Finanzamt eine mit 1. Dezember 2011 datierte, von der Mutter des Bf., D, ausgestellte und an den Bf. adressierte Rechnung mit folgendem Wortlaut:

„Rechnung

über die Kinderbetreuung für das Kalenderjahr 2011, für die Monate Jänner bis Dezember.

33 Wochen á 3 Tage á 10 Std. 990

8 Wochen á 2 Tage á 10 Std. 160

3 Wochen á 4 Tage á 10 Std. 120

3 Wochen á 1 Tag á 10 Std. 30

1300 x 1,80 € = 2.340 [€]

für insgesamt 2 Kinder

C [...]

B [...]

ergibt Summe 4.680 [€]

Zahlbar nach Erhalt der Rechnung ohne Abzug auf das Konto E bei der Y-Bank oder bar.

1,80 € = Stundenpauschale

**Anlage: Kopie v. Ausbildung (32 Std. Kurs).*

15.12.2011 [Unterschrift]“

Weiters übermittelte die steuerliche Vertreterin mit demselben Schreiben vom 9. Jänner 2013 ua. eine im Jahr 2011 ausgestellte Kassa-Eingangsbestätigung des F, Standort G, wonach dieses von „Frau [Nachname des Bf.]“ einen Betrag von 75,00 € für „Musikgarten für Kleinkinder“ eingenommen habe.

Am 15. Jänner 2013 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2011, mit dem es an Kinderbetreuungskosten lediglich den oa. Betrag von 75,00 € anerkannte, nicht jedoch den von der Mutter des Bf. letzterem in Rechnung gestellten Betrag von 4.680,00 € (2.340,00 € pro Kind, siehe oben).

Begründend führte das Finanzamt dazu aus:

„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 der Kinder durch die Großmutter wurde nicht erbracht. Darüber hinaus können nach ständiger Rechtsprechung des VwGH vertragliche Vereinbarungen unter Familienangehörigen im Bereich des Steuerrechts unter anderem nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen. Nach der Aktenlage erfolgte von der Großmutter weder eine Anzeige der gewerblichen Tätigkeit beim zuständigen Sozialversicherungsträger noch beim zuständigen Finanzamt (§ 120 BAO), weshalb die geltend gemachten Kinderbetreuungskosten auch aufgrund des fehlenden Kriteriums der Publizität des Betreuungsverhältnisses nicht anerkannt werden konnten (vgl. UFS RV/1801-W/11).“

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid erhob die steuerliche Vertreterin mit Schreiben vom 29. Jänner 2013 Berufung (nunmehr: Beschwerde):

Begehrt werde die Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2011 mit 24.069,00 € (verbleibende Abgabenschuld 5.753,00 €).

Zur Begründung werde in der Beilage der Überweisungsbeleg betreffend die Kinderbetreuungskosten gesendet.

Begründend wurde von der steuerlichen Vertreterin weiters ausgeführt, dass die fremdübliche Rechnung bereits im Rahmen eines Ersuchens um Ergänzung geliefert worden sei. Gemäß § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 müsse die Betreuung durch eine pädagogisch qualifizierte Person, ausgenommen haushaltszugehörige Angehörige, erfolgen. Auch diese Voraussetzung sei mehr als erfüllt worden. Die Bescheinigung über den erfolgreichen Abschluss der notwendigen Ausbildung (32-Stundenkurs beim Österreichischen Roten Kreuz – Mindestanforderung sei damit mehr als erfüllt) werde ebenfalls beiliegend gesendet.

In den Voraussetzungen gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 finde sich keine Regelung, welche beinhalte, dass als Erfordernis die Überprüfung der erfolgten Anzeige der Aufnahme der Tätigkeit durch die Kinderbetreuungseinrichtung oder durch die pädagogisch qualifizierte Person beim zuständigen Sozialversicherungsträger (im vorliegenden Fall komme es aufgrund des geringen Einkommens auch nicht zu einer Pflichtversicherung gemäß § 2 Abs. 1 Z 4 GSVG) bzw. Finanzamt erforderlich sei. Auch unter Familienangehörigen sei lediglich ein normales Maß an Publizität erforderlich, welches im vorliegenden Fall jedenfalls eingehalten worden sei (Rechnungslegung, fremdübliche Verrechnung und Überweisung).

Die steuerliche Vertreterin wolle darauf hinweisen, dass es sich bei der Entscheidung des UFS Wien um eine Einzelentscheidung handle. Die geltend gemachten Kosten für Kinderbetreuung entsprächen allen Voraussetzungen laut herrschender allgemeiner und auch BMF-Meinung (siehe auch dazu <http://www.bmwfj.gv.at/FAMILIE/KINDERBETREUUNG/Seiten/SteuerlicheAbsetzbarkeit.aspx> : „Das Bundesministerium

für Finanzen stellt klar, dass Personen, die eine Ausbildung im Mindestausmaß von 8 bzw. 16 Stunden absolviert haben, als pädagogisch qualifizierte Personen im Sinne des § 34 Abs. 9 EStG 1988 anzusehen sind. Die Kinderbetreuungskosten, die an pädagogisch qualifizierte Personen (zB an die Oma/Opa mit 8 Stunden-Kurs) gezahlt werden, sind daher weiterhin steuerlich abzugsfähig“).

Die steuerliche Vertreterin ersuche um antragsgemäße Stattgabe.

Der Berufung waren beigeschlossen:

- Eine mit Datum4 datierte Bescheinigung des Österreichischen Roten Kreuzes, Bezirksstelle H (in Kopie), wonach die Mutter des Bf., D, von Datum3 bis Datum4 den Kurs „Babyfit“ im Ausmaß von 32 Stunden besucht und erfolgreich abgeschlossen habe (S 28/2011 E-Akt des Finanzamtes).
- Die Kopie eines vom Österreichischen Roten Kreuz, Bezirksstelle H, an die Bf. am Datum4 ausgestellten Ausweises betreffend den Kurs „Babyfit“ (S 29/2011 E-Akt; daraus geht hervor, dass es sich bei diesem Kurs offensichtlich um einen Babysitter- und Kindernotfallkurs gehandelt hat).
- Die Kopie eines Kontoauszugsblattes betreffend ein auf den Bf. lautendes Konto bei der ZZ-Bank, Kontonummer I, wonach dieser am 16. Dezember 2011 per Internet einen Betrag von 4.680,00 € an D überwiesen hat (S 30/2011 E-Akt).

Mit Berufungsvorentscheidung (nunmehr: Beschwerdeentscheidung) vom 13. Mai 2013 wies das Finanzamt das Rechtsmittel als unbegründet ab:

Begründend führte es dazu aus, dass zur mangelnden Publizität der Vereinbarung nochmals auf die Begründung des angefochtenen Bescheides und auf die Entscheidungen UFS 11.10.2011, RV/1801-W/11, und UFS 11.2.2013, RV/0039-W/13, verwiesen werde.

Zur behaupteten Fremdüblichkeit der Vereinbarung sei festzustellen, dass für die Betreuung eines Kindes im Haushalt der Eltern ein Engelt ab 8,00 €/Stunde als fremdüblich anzusehen sein werde (Quelle: <http://www.caritas-J.at/hilfe-einrichtungen/familie-und-kinder/tagesmuetter-mobile-mamis/tagesmuetter-mobile-mamis/>) und die Großmutter der Kinder laut Abrechnungsbeleg vom 1. Dezember 2011 nur 1,80 €/Stunde in Rechnung gestellt habe. Auch würde kein Familienfremder eine Abrechnung in der Form vornehmen, dass laufende wöchentliche Leistungen nur einmal jährlich abgerechnet würden. Andererseits würde kein Familienfremder noch nicht erbrachte, zukünftige Leistungen (12/2011) bevorschussen.

Mangels Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen sei daher spruchgemäß zu entscheiden gewesen.

In ihrem Vorlageantrag vom 13. Juni 2013 führte die steuerliche Vertreterin ergänzend zu den bereits in der Berufung vorgebrachten Punkten zusätzlich aus:

- Zur mangelnden Publizität:

In der Bescheidebegründung und auch in der Begründung der Berufungsvorentscheidung sei jeweils auf die fehlende Anzeige beim zuständigen Sozialversicherungsträger und auch beim zuständigen Finanzamt hingewiesen worden. Wie bereits in der Berufung ausgeführt, sei diese Voraussetzung im Gesetz nicht gedeckt. Im vorliegenden Fall werde aufgrund der geringen Einkünfte gar keine Steuernummer vergeben – auch nicht nach Rücksprache mit der Amtsleitung des zuständigen Finanzamtes. Eine Bestätigung in anderer Form sei wohl nicht vorgesehen. Zum zweiten Punkt der Meldung beim zuständigen Sozialversicherungsträger sei festzuhalten, dass der Gewerbebehörde keine entsprechende Gewerbebezeichnung bekannt sei (falsch: nach langen Recherchen des Steuerpflichtigen, der Leihoma und den Mitarbeitern der Wirtschaftskammer sei man „erfolgreich“ gewesen – es gebe ein freies Gewerbe „Beaufsichtigung von Kindern ohne Verfolgung erzieherischer Zwecke“). Die Voraussetzung dieses Gewerbescheines sei jedoch nicht gesetzlich vorgesehen. Auch eine Meldung beim zuständigen Sozialversicherungsträger als „Neue Selbständige“ sei nicht verpflichtend.

- Zur Fremdüblichkeit:

In der Berufungsvorentscheidung werde in der Begründung ein übliches Entgelt von 8,00 € pro Stunde als fremdüblicher Vergleichsmaßstab angesetzt (eventuelle Förderungen seien dabei nicht in Abzug gebracht worden!). Die steuerliche Vertreterin wolle darauf hinweisen, dass dieser Stundensatz nicht nur für zwei Kinder zum Ansatz zu bringen sei, sondern egal, wie viele Kinder im Haushalt zu betreuen seien. Weiters gebe es auch Organisationen, welche Leihomas/Leihopas ab 5,00 € pro Stunde vermittelten. Es sei davon auszugehen, dass auch diese Organisationen einen Verwaltungskostenbeitrag einbehielten und der tatsächliche Verdienst weitaus niedriger anzusetzen sei (im Fall des Bf. betrage der Stundensatz 3,60 € ohne Abzüge für Verwaltungs- oder Vermittlungskosten).

Ein weiterer wesentlicher Punkt sei die Preisgestaltung im Zusammenhang mit der getroffenen Sondervereinbarung (langfristiger Vertrag). Im vorliegenden Fall sei aufgrund der Langfristigkeit auch ein fremdüblicher Preisnachlass zu kalkulieren. Die Leihoma könne mit fixen Einnahmen kalkulieren und genieße zusätzlich volle Verpflegung (ohne Gegenverrechnung) im Haushalt der Auftraggeber. (Tagesmütter/-väter seien in YY bereits ab 2,54 € verfügbar (vgl. www.baby-boom.at)).

Auch unter Familienangehörigen sei lediglich ein normales Maß an Publizität erforderlich. Dieses sei im vorliegenden Fall jedenfalls eingehalten worden (Rechnungslegung, fremdübliche Verrechnung und Überweisung).

Es werde der in der Berufung vom 29. Jänner 2013 gestellte Antrag wiederholt, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und einen neuen Bescheid, der die Einwände der steuerlichen Vertreterin berücksichtige, zu erlassen.

Am 26. September 2013 wurde das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 34 Abs. 9 EStG 1988 in der für das Streitjahr anzuwendenden Fassung 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 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.“

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass die nicht haushaltszugehörige Mutter des Bf., D, im Jahr 2010 beim Österreichischen Roten Kreuz den Kurs „Babyfit“ im Ausmaß von 32 Stunden erfolgreich absolviert hat. Fest steht weiters, dass sie dem Bf. für im Streitjahr 2011 durch sie erbrachte Leistungen für die Betreuung seiner beiden Kinder B und C einen Betrag von 4.680,00 € (2.340,00 € pro Kind) in Rechnung gestellt hat, den der Bf. im selben Jahr an sie bezahlt hat. Streit zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen

Verfahrens besteht darüber, ob es sich bei diesen Aufwendungen des Bf. um steuerlich abzugsfähige Kinderbetreuungskosten gemäß § 34 Abs. 9 EStG 1988 handelt.

Dazu ist aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes folgendes festzuhalten:

Das Erfordernis der pädagogischen Qualifikation der betreuenden Person (§ 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988, siehe oben) ist im Gesetz nicht definiert (dazu und im Folgenden *Fuchs* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 34 Tz 75/1). Es gab daher zu verschiedenen Auslegungen Anlass. Das BMF vertrat in den LStR 2002 unter Tz 884i einen eher großzügigen Standpunkt, wonach ua. 8- bzw. 16-Stunden-Kurse genügen.

Aus Anlass einer Kinderbetreuung durch eine ausländische Au-pair-Kraft stellte der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0211) zur erforderlichen pädagogischen Qualifikation klar, dass im Interesse des Kindeswohls nur bestimmte qualifizierte Arten der Betreuung gefördert würden (dazu und im Folgenden *Fuchs*, § 34 Tz 75/2). In Hinblick auf diesen Zweck sei der Begriff der pädagogisch qualifizierten Person in § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 dahingehend auszulegen, *dass zumindest jene Ausbildung gegeben sein müsse, welche bei Tagesmüttern oder -vätern verlangt werde* (vgl. idS auch die Erwähnung der ausgebildeten Tagesmütter in der RV zum Steuerreformgesetz 2009, 54 Blg NR 24. GP 17; *Leodolter*, Praktikum als Nachweis für den Erwerb einer „pädagogischen Qualifikation“ iSd § 34 Abs. 9 EStG nicht ausreichend, BFGjournal 2016, S 22 ff). Es könne dahingestellt bleiben, ob das Gesetz verlange, dass die betreuende Person zumindest die Voraussetzung für die Tätigkeit als Tagesmutter bzw. -vater in jenem Bundesland erfülle, in dem die Betreuung erfolge, oder ob es genüge, wenn die betreuende Person (zumindest) in einem der österreichischen Bundesländer als Tagesmutter oder -vater tätig sein könne (*Fuchs*, § 34 Tz 75/2).

Aufgrund dieser höchstgerichtlichen Rechtsprechung - die der in den LStR 2002 (die für das Bundesfinanzgericht keine verbindliche Rechtsquelle darstellen) unter Tz 884i vertretenen Rechtsansicht, dass eine Ausbildung im Mindestausmaß von 8 bzw. 16 Stunden für die steuerliche Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten genüge, widerspricht - ist aber das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden, da es sich beim streitgegenständlichen Kurs „Babyfit“ im Ausmaß von 32 Stunden schon von dessen zeitlichem Umfang her nicht um eine der Ausbildung von Tagesmüttern oder -vätern vergleichbare Qualifikation handelt:

So hat etwa nach der NÖ Tagesmütter/-väter-Verordnung, LGBI. 5065, die erforderliche Grundausbildung für befugte Tageseltern aus mindestens 160 Unterrichtseinheiten á 50 Minuten zu bestehen, die sich in mindestens 96 Unterrichtseinheiten Theorie und mindestens 64 Unterrichtseinheiten Praxis aufteilen (§ 5 Abs. 2 der VO; *Wanke* in *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG 16. EL, § 34 Anm. 77r); dazu müssen nach § 5 Abs. 6 der VO in Ergänzung der Grund- oder Berufsausbildung Tagesmütter/-väter im Rahmen einer fachlichen Begleitung die Absolvierung einer regelmäßigen, einschlägigen Fortbildung von jährlich mindestens 20 Unterrichtseinheiten nachweisen. In Wien etwa umfasst die Ausbildung zur Tagesmutter gemäß den Richtlinien des Wiener

Amts für Jugend und Familie (MA 11) eine einmalige Ausbildung im Ausmaß von 60 Unterrichtseinheiten und daran anschließend jährliche Fortbildungsaktivitäten im Ausmaß von 16 Unterrichtseinheiten (*Neugschwandtner/Petutschnig*, Steueroptimierung mittels Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten, SWK 2009, S 843 ff).

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass im streitgegenständlichen Fall aufgrund der oa. höchstgerichtlichen Rechtsprechung das Erfordernis der pädagogischen Qualifikation der betreuenden Person, i. e. der Mutter des Bf., nicht gegeben ist. Da somit die Voraussetzung des § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 nicht erfüllt ist, ist die Beschwerde bereits aus diesem Grund abzuweisen, sodass auf die vom Finanzamt aufgeworfene Problematik der steuerlichen Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht mehr eingegangen zu werden braucht.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor, da das vorliegende Erkenntnis der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 30.9.2015, 2012/15/0211, siehe oben) folgt. Die Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 14. September 2017