

**Titel:**

**Fahrtkostenersatz als Sonderausgabe bei im Übrigen unentgeltlichen  
Kinderbetreuungsleistungen**

**Normenkette:**

EStG § 10 Abs. 1 Nr. 5

**Leitsätze:**

- 1. Zu den berücksichtigungsfähigen Aufwendungen für Kinderbetreuung zählen auch Fahrtkostenerstattungen an die Betreuungsperson, wenn die Leistungen im Einzelnen in der Rechnung oder im Vertrag aufgeführt werden. (redaktioneller Leitsatz)**
- 2. Der Fahrtkostenersatz ist nicht als Sonderausgabe zu berücksichtigen, wenn die Zahlung bar geleistet wird. (redaktioneller Leitsatz)**
- 3. Bei der Rechnung über die Betreuungsleistungen muss es sich nicht um eine Rechnung im Sinne des UStG handeln. (redaktioneller Leitsatz)**

**Schlagworte:**

Kinderbetreuungskosten, Fahrtkostenersatz, Sonderausgabe, Barzahlung, Rechnung

**Fundstelle:**

DStRE 2022, 1357

**Tatbestand**

**1**

Streitig ist die Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten.

**1.**

**2**

Die Klägerin ist in den Streitjahren getrenntlebens.

**3**

In ihren Steuererklärungen für 2015 und 2016 machte die Klägerin unter anderem Kinderbetreuungskosten für ihre zu ihrem Haushalt gehörigen Kinder, ihre Tochter LX [...] (geb. [...] 2012) und ihren Sohn PX [...] [...] (2008), steuerlich geltend. Die Kinderbetreuungskosten setzen sich wie folgt zusammen: Zahlungen für den Kinderhort von PX für 2015 von 2.306,40 EUR und für 2016 von 2.231,00 EUR, Zahlungen für den Kindergarten von LX für 2015 von 2.082,00 EUR und für 2016 von 1.302,00 EUR sowie die Aufwendungen für Kinderbetreuung durch die Großmutter mit sechs Fahrten von [...] Ost-EU-Land] nach [...] N-Stadt] für 2015 und für 2016 in Höhe von jeweils 2.340,00 EUR. Die Fahrtkosten berechnete die Klägerin nach den zurückgelegten Fahrkilometern und einer Kilometerpauschale von 0,30 EUR ( $650 \text{ km} * 0,30 \text{ EUR/km} * 2 * 6 = 2.340,00 \text{ EUR}$ ).

**4**

Im Einkommensteuerbescheid für Jahr 2015 vom 7. November 2017 berücksichtigte der Beklagte - das Finanzamt - als unbeschränkt abziehbare Sonderausgaben Kinderbetreuungskosten für 2015 nur in Höhe von 2.080,00 EUR, da die Kosten für die Kindertagesstätte um die Verpflegungskosten vermindert wurden und nur die monatlichen Zahlungen für den Kinderhort mit 120 EUR ( $120 * 12 = 1.440$ ) und den Kindergärten mit 140 EUR ( $140 * 12 = 1.680$ ) berücksichtigt wurden ( $1.440 + 1.680 = 3.120$ ;  $3.120 * 2/3 = 2.080$ ). Die Aufwendungen für die Fahrtkosten wurden nicht zum Abzug zugelassen. Im Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 30. November 2017 berücksichtigte der Beklagte gar keine Kinderbetreuungskosten, da keine Rechnungen vorgelegt und die Zahlungen durch Überweisung auch nicht nachgewiesen seien.

**5**

Gegen diese beiden Einkommensteuerbescheide für 2015 und 2016 legte die Klägerin fristgemäß Einspruch ein. Mit Bescheid vom 19. Dezember 2021 änderte der Beklagte aus nicht streitgegenständlichen Gründen die Einkommensteuerfestsetzung für 2015. Zur Begründung des Einspruchs trug die Klägerin vor, dass es sich bei den als Fahrtkosten geltend gemachten Kinderbetreuungskosten um die Fahrtkosten der Großmutter von Ost-EU-Land nach Deutschland handle. Die Fahrtkosten seien der Großmutter in beiden Jahren in bar erstattet worden. Als Nachweis der Fahrtkosten der Großmutter wurde eine Rechnung der Großmutter vom 26. Dezember 2015 und eine weitere Rechnung der Großmutter vom 28. Dezember 2016 jeweils mit einer Zahlungsbestätigung vorgelegt (wegen des Inhalts der Rechnungen und der Zahlungsbestätigungen wird auf die Akten verwiesen; ESt-Akte 2015 BI 36/42/46, ESt-Akte 2016 BI 33). Im Übrigen wurde darauf verwiesen, dass die Klägerin mit der in Ost-EU-Land lebenden Großmutter am 22. Dezember 2014 einen Vertrag über unentgeltliche Kinderbetreuung abgeschlossen habe (wegen des Inhalts des Vertrages wird auf die Akten verwiesen, ESt-Akte BI 37); es sei aber in dem Vertrag vereinbart worden, dass die Fahrtkosten in Höhe von 0,30 EUR je gefahrenen Kilometer erstattet würden. Als alleinerziehende Mutter sei es ihr ohne eine Betreuung für die Kinder nicht möglich gewesen, ihren Arbeitsvertrag als angestellte [... Beraterin] zu erfüllen. Private Betreuungsdienste seien sehr kostspielig und würden für ihre Leistungen 40 EUR bis 60 EUR pro Stunde verlangen. Dass sie ihre Kinder über Nacht nicht in eine Fremdbetreuung habe geben wollen, liege auf der Hand. Für das Jahr 2016 reichte die Klägerin im Einspruchsverfahren Nachweise für die Aufwendungen für den Kinderhort und die Kindertagesstätte über 1.833,92 EUR (für Gebühr 1.290,00 EUR und Essen 543,92 EUR) und 1.182,74 EUR (für Gebühr 750,00 EUR und Essen 432,74 EUR) ein (ESt-Akte 2016 BI 40 f.). Der Beklagte berücksichtigte deshalb für 2016 im Einkommensteueränderungsbescheid für 2016 vom 20. August 2018 als unbeschränkt abzugsfähige Sonderausgaben Kinderbetreuungskosten in Höhe von 1.360,00 EUR ( $1.290 + 750 = 2.040$ ;  $2.040 * 2/3 = 1.360$ ).

## 6

Im Übrigen blieben die Einsprüche für 2015 und 2016 ohne Erfolg. Mit Einspruchsentscheidung vom 25. März 2020 wies der Beklagte die Einsprüche als unbegründet zurück. Die Fahrtkosten der Großmutter aus Ost-EU-Land könnten nicht als Kinderbetreuungskosten bei den Sonderausgaben berücksichtigt werden. Voraussetzung für den Abzug sei, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten habe und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt sei. Im Streitfall sei aber nicht nachgewiesen, dass die Fahrten der Großmutter von Ost-EU-Land nach Deutschland tatsächlich erfolgt seien, außerdem sei die Zahlung durch die Klägerin bar erfolgt. Im Übrigen sei bei den sechs Fahrten der Großmutter von Ost-EU-Land nach Deutschland nicht von einer flexiblen Betreuung der Kinder außerhalb der üblichen Betreuungszeiten auszugehen, sondern von einer Pflege der Familienbeziehungen.

## 7

Dagegen richtet sich die Klage. Die Klägerin macht weiter nur noch die Fahrtkosten der Großmutter als Kinderbetreuungskosten in Höhe von jährlich 2.340 EUR geltend und begehrt den Abzug dieser Aufwendungen als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 5 Einkommensteuergesetz in der Fassung der Streitjahre (EStG) in Höhe von 1.560 EUR ( $2.340 * 2/3 = 1.560$ ). Die Betreuung der Kinder sei wegen ihrer beruflichen Tätigkeit als [... Beraterin] notwendig gewesen. Ohne die Betreuung der Kinder durch die Großmutter hätte sie ihrer Tätigkeit als [...] Beraterin nicht nachgehen können. Sowohl der Vertrag über die Betreuungsleistungen als auch die Rechnungen der Großmutter und die Zahlungsbestätigungen seien vorgelegt worden.

Die Klägerin beantragt

unter Änderung der Bescheide über die Einkommensteuer für 2015 vom 19. Dezember 2017 und für 2016 vom 20. August 2018 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. März 2020 das Einkommen in 2015 und 2016 jeweils um Sonderausgaben in Höhe von jährlich 1.560 EUR zu vermindern und die Einkommensteuer entsprechend festzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

## 8

Das Finanzamt verweist zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung.

## 9

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze verwiesen.

## 10

Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung <FGO>).

## Entscheidungsgründe

II.

### 11

Die Klage ist unbegründet.

### 12

1. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG sind als Sonderausgaben 2/3 der Aufwendungen, höchstens 4.000 EUR je Kind für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes i.S. des § 32 Abs. 1 EStG, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, abziehbar.

### 13

a) Nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 EStG ist Voraussetzung für den Abzug als Sonderausgaben, dass der Nachweis der Aufwendungen kumulativ sowohl durch die Vorlage einer Rechnung über die Betreuungsleistungen als auch durch den Nachweis der Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erbracht wird. Dabei muss es sich nicht um eine Rechnung i.S. des Umsatzsteuergesetzes (UStG) handeln (Bleschick in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 10 EStG Rz. 38; FG Köln, Urteil vom 14. August 2020 14 K 139/20, EFG 2021, 439; FG Nürnberg, Urteil vom 12. August 2019 4 K 936/18, EFG 2020, 707). Damit sind vor allem Barzahlungen an den Dienstleistenden von der Begünstigung ausgeschlossen (Bundesfinanzhof<BFH>-Urteil vom 18. Dezember 2014 III R 63/13, BFHE 249, 93, BStBl. II 2015, 583; BFH-Beschluss vom 8. Mai 2012 III B 2/11, BFH/NV 2012, 1305; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 10 EStG Rz. 146 [Dez. 2017]; ebenso: Bundesministerium der Finanzen <BMF>, Schreiben vom 14. März 2012 IV C 4-S 2221/07/0012:012, BStBl I 2012, 307 = Anhang 19a EStH 2020, Rz. 23).

### 14

Als Aufwendungen i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG sind Ausgaben in Geld oder Geldeswert für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes einschließlich der Erstattungen an die Betreuungsperson (z.B. Fahrtkosten) zu berücksichtigen, wenn die Leistungen im Einzelnen in der Rechnung oder im Vertrag aufgeführt werden (vgl. Bleschick in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 10 EStG Rz. 38g; Schmidt/Krüger, EStG, 40. Aufl. 2021, § 10 Rz. 73). Wird bei einer ansonsten unentgeltlich erbrachten Betreuung - wie im Streitfall - ein Fahrtkostenersatz geleistet, so ist dieser zu berücksichtigen, wenn hierüber eine Rechnung erstellt wird (Schmidt/Krüger, EStG, 40. Aufl. 2021, § 10 Rz. 73). Aufwendungen für die Fahrten des Steuerpflichtigen mit dem Kind zur Betreuungsperson sind nach der Rechtsprechung des BFH nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 29. August 1986 III R 209/82, BFHE 148, 22, BStBl II 1987, 167; Bleschick in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 10 EStG Rz. 38g).

### 15

b) Aus diesen Grundsätzen folgt, dass im Streitfall die Aufwendungen für die Fahrten der Großmutter nicht als Kinderbetreuungskosten zum Sonderausgabenabzug zugelassen werden können. Die Klägerin hat die Aufwendungen der Großmutter bar erstattet. Ebenso wie bei § 35a Abs. 2 und 3 sowie Abs. 5 Satz 3 EStG lässt sich auch dem Wortlaut des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 EStG nicht entnehmen, dass bei einer Barzahlung ohne Einbindung eines Kreditinstituts und damit ohne jegliche bankmäßige Dokumentation des Zahlungsvorgangs die formellen Voraussetzungen des Sonderausgabenabzugs erfüllt sind (vgl. auch BFH-Urteil vom 20. November 2008 VI R 14/08, BFHE 223, 430, BStBl II 2009, 307).

### 16

c) Demgemäß kann im Streitfall offenbleiben, ob die Kinderbetreuung durch die Großmutter der Kinder eine Leistung auf familienrechtlicher Grundlage war und deshalb - mangels schuldrechtlicher Grundlage der Dienstleistung - ein steuermindernder Abzug als Sonderausgaben ausscheidet (vgl. Bleschick in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Aufl. 2021, § 10 EStG Rz. 38f m.w.N.; BFH-Urteil vom 4. Juni 1998 III R 94/96, BFH/NV 1999, 163; dazu auch FG Nürnberg in EFG 2020, 707, Rz. 27). Im Übrigen leidet die Zahlungsbestätigung der Großmutter vom 28. Dezember 2016 auch an dem Mangel, dass bestätigt wird, dass sie eine Zahlung über 2.340,00 EUR in bar am 28. Dezember 2015 (sic! ESt-Akte BI 33) erhalten hat.

**17**

d) Zu Recht ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, dass die ursprünglich geltend gemachten Aufwendungen für Kinderbetreuung um die Verpflegungskosten für die Kinder gekürzt wurden, denn diese Verpflegungskosten sind nicht begünstigt (BFH-Urteil vom 28. November 1986 III R 1/86, BFHE 149, 211, BStBl II 1987, 490; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 10 EStG Rz. 144 [Dez. 2017]).

**18**

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.