

Verwaltungsgerichtshof

Zl. 2012/15/0211-6

**I M N A M E N D E R R E P U B L I K !**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn, die Hofrätin Dr. Büsser sowie die Hofräte MMag. Maislinger, Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Tanzer, über die Beschwerde des DDr. A L in D, vertreten durch Dr. Georg Rihs, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Schottenring 16/246, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 9. Mai 2012, Zl. RV/0484-W/11, betreffend Einkommensteuer 2009, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

**E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :**

In der elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für 2009 beantragte der Beschwerdeführer u.a. die Absetzung von Kinderbetreuungskosten iHv 4.774,60 € als außergewöhnliche Belastung.

Das Finanzamt verweigerte die Anerkennung der geltend gemachten Kinderbetreuungskosten unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 3 Abs. 1 Z 13 lit. b und § 34 Abs. 9 EStG 1988. Pädagogisch qualifizierte Personen seien Personen, die eine Ausbildung und Weiterbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung im Mindestmaß von 8 Stunden nachweisen könnten. Auch Au Pair-Kräfte hätten ein Seminar oder eine Schulung im Ausmaß von 8 oder 16 Stunden innerhalb der ersten beiden Monate des Au Pair-Einsatzes in Österreich zu absolvieren. Die Erfahrung durch einen früheren Au Pair-Aufenthalt reiche als Nachweis nicht aus. Habe die Betreuungsperson eine der in Österreich anerkannten Ausbildung gleichwertige Ausbildung im EU- oder EWR-Raum abgeschlossen, werde sie als Nachweis anerkannt. Da im konkreten Fall diese Voraussetzungen

nicht gegeben seien, könne der Aufwand nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

In der Berufung wird vom Beschwerdeführer eingewendet, dass er und seine Ehegattin auf Grund ihrer beruflichen Tätigkeit mehrmals pro Woche bis 21.00 bzw. 22.00 Uhr arbeiten müssten. Institutionelle Kinderbetreuung sei zu diesen Zeiten nicht verfügbar. Auch eine Betreuung durch Familienmitglieder sei auf Grund von Krankheiten und Todesfällen nicht möglich gewesen.

Bei den beiden Au Pair-Kräften handle es sich um pädagogisch qualifizierte Personen iSd § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988: Die Au Pair-Kraft K habe vor ihrer Tätigkeit im Haushalt des Beschwerdeführers im Rahmen ihrer Ausbildung (Gesamtschulsystem) eine einjährige Ausbildung als Erzieherin in Georgien absolviert (pädagogisches Praktikum, vergleichbar mit Horterzieherin). Der Nachweis werde durch eine Kopie der beglaubigten Übersetzung eines Schreibens des Schuldirektors erbracht. Die Au Pair-Kraft S habe vor ihrer Tätigkeit im Haushalt des Beschwerdeführers eine Kindergartenausbildung in der Slowakei (Pädagogische und Soziale Akademie) absolviert. Der Nachweis werde durch eine Kopie der beglaubigten Übersetzung des Maturazeugnisses erbracht.

In den Erlässen GZ BMF-010222/0092-VI/7/2009 und BMF-010222/0120-VI/7/2009 sei festgelegt, dass ein Seminar oder eine Schulung im Ausmaß von 8 oder 16 Stunden zu absolvieren sei, um als pädagogisch qualifiziert iSd § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 zu gelten. Eine dieser Mindestausbildung gleichwertige Ausbildung, die im EU- oder EWR-Raum abgeschlossen wurde, gelte als gleichwertig. Die vom Beschwerdeführer beschäftigten Au Pair-Kräfte hätten eine entsprechende Ausbildung iSd GZ BMF-010222/0092-VI/7/2009 absolviert (Erzieherin, Kindergarten). Der Nachweis einer entsprechenden Ausbildung derogiere dem Erfordernis eines 8- oder 16-Stunden Kurses. Das Erfordernis der Absolvierung eines solchen Kurses sei deswegen in diesem Falle weder aus dem Erlass noch aus § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 abzuleiten, weil eine entsprechende Ausbildung vor Dienstantritt gegeben gewesen sei. Die entsprechende Ausbildung der Au Pair-Kraft S wäre zudem in einem EU-Staat (Slowakei) erworben worden.

Es wäre auch widersinnig, die Ausbildung der Au Pair-Kraft K nicht anzuerkennen, nur weil sie in Georgien abgeschlossen worden sei. Eine Beschränkung, dass eine pädagogische Qualifizierung in der EU oder im EWR Raum erworben sein müsse, sei aus § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 nicht abzuleiten und daher rechtswidrig. Würde § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 derart einschränkend interpretiert werden, könnte das zu skurrilen Ergebnissen führen: So wären die Kosten einer Kinderbetreuung durch eine erfahrene Lehrerin an einer pädagogischen Hochschule aus den USA nicht absetzbar, während die Ausgaben für Kinderbetreuung durch Personen mit einer österreichischen Grundschulung im Sinne der Erlassrichtlinien der Finanzverwaltung absetzbar wären. Eine derartige Ungleichgewichtung und Diskriminierung ausländischer Ausbildungen sei nicht im Sinne des Gesetzgebers.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung - nach einer Berufungsvorentscheidung des Finanzamts und dem Antrag des Beschwerdeführers auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz - teilweise Folge. Begründend führte sie aus, dass nach der Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen "pädagogisch qualifizierte Personen" im Sinne des Gesetzes Personen seien, "die eine Ausbildung und Weiterbildung zur Kinderbetreuung und Kindererziehung oder Elternbildung im Mindestausmaß von 8 Stunden - bei Betreuungspersonen zwischen 16 und 21 Jahren im Mindestausmaß von 16 Stunden nachweisen können" (Hinweis auf Info des BMF 4. 12. 2009, BMF-01222/0220-VI/7/2009, sowie BMF 28. 7. 2011, BMF-010222/0155-VI/7/2011). Hingegen habe die belangte Behörde in einer Entscheidung vom 11. Oktober 2011, RV/1801-W/11, die Auffassung vertreten, dass eine Person als "pädagogisch qualifiziert" im Sinne von § 34 Abs. 9 EStG 1988 nur dann angesehen werden könne, wenn das formale Ausbildungsniveau annähernd an jenes der verantwortlichen Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter in institutionellen - öffentlichen oder privaten - Kinderbetreuungseinrichtungen herankomme. Das Qualifikationsniveau der Einzelperson habe sich demnach an jenem der Mitarbeiter der institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen zu orientieren und müsse zumindest jenen (ohnehin weit geringeren) Umfang aufweisen, der der Ausbildung

von Tagesmüttern und -vätern im jeweiligen Bundesland entspreche. Analog zur gesetzlichen Regelung betreffend die institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen werde der Ausbildungsumfang von Tageseltern den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften zu entsprechen haben (Hinweis auf § 21a JWG). Eine "Ausbildung" von 8 oder 16 Stunden könne nicht ausreichen, um von einer pädagogischen Qualifikation iSd § 34 Abs. 9 EStG 1988 sprechen zu können.

Internetrecherchen (<http://www.psabuba.sk>) hätten ergeben, dass es sich bei der Pädagogischen und Sozialen Akademie in Bratislava um eine auf Pädagogik spezialisierte, berufsbildende Schule mit folgenden Richtungen handle: Lehrer für Kindergarten und Tutorage (Kinderkrippen-, Kindergarten- und Hortbeaufsichtigung); Animator Freizeit (kulturelle und pädagogische Fachkräfte) sowie Pädagogisches Lyzeum (LehrerInnenseminar). Dem vom Beschwerdeführer vorgelegten Abiturzeugnis sei zu entnehmen, dass S die Studienrichtung "kulturell erzieherischer Bediensteter" absolviert habe. Dem dazu gehörigen Rahmenlehrplan könne entnommen werden, dass die wöchentliche Unterrichtszeit während der insgesamt vier Jahre dauernden Ausbildung jeweils 33 Stunden, die gesamte Ausbildung somit 132 Unterrichtseinheiten, betrage. Neben "allgemein bildenden Kursen" (Slowakische Sprache und Literatur, Fremdsprachen, Ethik/Religion, Geschichte, Staatsbürgerkunde, Ökologie, Biologie, Mathematik, Informatik und Sportunterricht) liege laut Lehrplan der Schwerpunkt der "beruflichen Themen" in den Bereichen Theorie und Methodik der Aktivitäten und Animation, Pädagogik, Psychologie, Soziologie, Theorie- und Kulturgeschichte, Biologie- und Gesundheitswesen sowie in einem praktischen Teil (praktische Berufserfahrung im 2., 3. und 4. Jahr im Ausmaß von 10 Tagen, 6 Stunden pro Tag). Obligatorischer Bestandteil der beruflichen Bildung sei auch ein Schwimmkurs mit einem integrierten Erste-Hilfe-Kurs. Die Anzahl der wöchentlichen Unterrichtsstunden - bezogen auf die beruflichen Themen - betrage während der vierjährigen Ausbildung insgesamt 56 Stunden, davon entfielen auf die Unterrichtsgegenstände "Pädagogik" sechs, auf "Psychologie" acht und auf "Soziologie" vier Wochenstunden, in Summe also 18 Unterrichtsstunden. Im Vergleich dazu biete etwa die 5-jährige Ausbildung

zum Kindergartenpädagogen/zur Kindergartenpädagogin (BAKIP) neben den allgemein bildenden Fächern als praxisorientierte Fächer Pädagogik, einschließlich Psychologie, Soziologie und Philosophie, im Gesamtausmaß von 10 Wochenstunden an. Die Au Pair-Kraft S habe damit eine einschlägige pädagogische Grundausbildung in der Slowakei abgeschlossen. Diese konkrete schulische Ausbildung könne sowohl hinsichtlich der Ausbildungsdauer als auch hinsichtlich der Lehrinhalte (insbesondere des im Lehrplan enthaltenen Bereichs der "beruflichen Themen") durchaus mit der in Österreich anerkannten Ausbildung von Tageseltern (vgl. etwa § 5 der NÖ Tagesmütter/-Väterverordnung LGBI. 5065/1) verglichen und als gleichwertig angesehen werden. Der Nachweis einer vierjährigen, einschlägigen Berufsausbildung in einem EU-Land erübrige das Erfordernis nach einem zusätzlichen, in Österreich absolvierten 8- oder 16-Stunden Kurs.

Demgegenüber reiche die Vorlage einer Bestätigung über die Absolvierung eines pädagogischen Praktikums in einer Schule in einem Drittland nicht aus, um von einer pädagogisch qualifizierten Person iSd § 34 Abs. 9 EStG zu sprechen, zumal aus dem vorgelegten Schreiben des Schuldirektors weder Umfang noch Inhalt des Praktikums ersichtlich seien und daher diese Bestätigung keinen geeigneten Nachweis dafür darstelle, dass K tatsächlich eine einschlägige Ausbildung zur Kinderbetreuung oder Kindererziehung absolviert habe.

Von den insgesamt geltend gemachten Kinderbetreuungskosten könnten daher lediglich die Aufwendungen für die Au Pair-Kraft S iHv € 936,80 als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden.

Gegen diesen Bescheid, soweit mit ihm die Absetzbarkeit der Kosten der Kinderbetreuung durch die Au Pair-Kraft K versagt worden ist, wendet sich die Beschwerde.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Beschluss vom 21. September 2012, B 761/12, die Behandlung der Beschwerde abgelehnt und sie gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 34 Abs. 9 EStG 1988 wurde mit dem SteuerreformG 2009 (StRefG 2009), BGBl. I Nr. 26/2009 neu eingeführt und lautet:

"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.
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."

Gemäß § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 erfasst die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten Betreuungsleistungen "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".

Mit der Regelung des § 34 Abs. 9 EStG will der Gesetzgeber Eltern durch die Absetzbarkeit von Betreuungskosten entlasten (vgl. ErlRV zum StRefG 2009, 54 BlgNR 24. GP, 17). Dabei nimmt der Gesetzgeber aber auch auf das Wohl der Kinder Bedacht, indem er nur bestimmte qualifizierte Arten der Betreuung steuerlich fördert. Er stellt darauf ab, dass den Kindern eine Betreuung zukommen soll, bei der anzunehmen ist, dass sie den pädagogischen Erfordernissen entspricht.

Die taxative Aufzählung in § 34 Abs. 9 Z 3 EStG nennt zuerst die öffentlichen institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen und die privaten institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen, welche den jeweiligen landesgesetzlichen Vorschriften über Kinderbetreuungseinrichtungen entsprechen. Damit sind nur jene institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen erfasst, bei denen sichergestellt ist, dass die Betreuung unter der Leitung ausgebildeter Kindergartenpädagoginnen und Kindergartenpädagogen oder vergleichbar gut ausgebildeter Personen erfolgt. Die taxative Aufzählung in § 34 Abs. 9 Z 3 EStG führt schließlich als dritte Betreuungsvariante die Betreuung außerhalb institutioneller Einrichtungen an. Der Gesetzgeber gewährt für die außerinstitutionelle Betreuung eine gleich hohe steuerliche Förderung, stellt aber im Hinblick auf das Kindeswohl auch in diesem Fall auf die pädagogische Qualifikation ab (vgl. *Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, 16. Erg.-Lfg, 11, § 34 Anm. 77r). Solcherart sprechen die ErlRV zum StRefG 2009, 54 BlgNR 24. GP, 17, von institutionellen Kinderbetreuungseinrichtungen einerseits und der "vergleichbar tätigen Einzelperson" andererseits.

Im Hinblick auf den dargelegten Zweck der Bestimmung (steuerliche Förderung der Eltern unter entsprechender Berücksichtigung des Kindeswohles) ist der Begriff der pädagogisch qualifizierten Person in § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 dahingehend auszulegen, dass zumindest jene Ausbildung gegeben sein muss, welche bei Tagesmüttern und -vätern verlangt ist (vgl. auch die Erwähnung der ausgebildeten Tagesmütter in ErlRV zum StRefG 2009, 54 BlgNR 24. GP, 17; ebenso *Wiesner/Grabner/ Wanke*, EStG, 16. Erg.-Lfg, 11, § 34 Anm. 77r, und *Hofstätter/Reichel*, § 34 Abs. 6 - 9, Tz 50).

Es trifft zu, dass die Gesetze der einzelnen Bundesländer nicht völlig einheitliche Voraussetzungen für die Tätigkeit als Tageseltern normieren (vgl. *Lachmayer*, SWK 2015, 1219). Ob es der Tatbestand des § 34 Abs. 9 Z 3 dritte Variante EStG 1988 verlangt, dass die betreuende Person zumindest die Voraussetzung für die Tätigkeit als Tagesmutter bzw. -vater in jenem Bundesland erfüllt, in dem die Betreuung erfolgt, oder ob es genügt, wenn die betreuende Person (zumindest) in einem der österreichischen Bundesländer als Tagesmutter bzw. -vater tätig sein könnte, braucht im Beschwerdefall nicht beantwortet zu werden.

Die belangte Behörde hat den Nachweis eines bloßen pädagogischen Praktikums in Georgien (in Form der Nachmittagsbetreuung einer Schulklassie in Tiflis) als nicht ausreichend im Sinne des § 34 Abs. 9 Z 3 EStG 1988 angesehen. Dem ist nicht entgegen zu treten. Ein Praktikum mag zwar belegen, dass sich die Au Pair-Kraft K bereits mit Kinderbetreuung beschäftigt hat, es kann aber nicht den Erwerb der von § 34 Abs. 9 EStG 1988 geforderten pädagogischen Qualifikation nachweisen.

Da bereits der Inhalt der Beschwerde erkennen lässt, dass die in ihr behauptete Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung als unbegründet abzuweisen.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.

W i e n , am 30. September 2015