

werden. Da dies der einzige Weg ist, Berufspilot zu werden, gebietet auch das Grundrecht auf freie Berufswahl (Art. 12 GG) diese Auslegung des Begriffs Dienstverhältnis.

In Fällen des Erststudiums, das zugleich die Erstausbildung ist, wird allerdings eine verfassungskonforme Auslegung nicht möglich sein. In diesen Fällen müsste der BFH oder ein Finanzgericht die Sache dem BVerfG zur Entscheidung vorlegen.

### 3 Ausblick

Der Gesetzgeber sollte die verfassungsrechtlich bedenkliche Vorschrift des § 12 Nr. 5 EStG ersatzlos aufheben. Dies wäre ein Akt der Rechtsvereinfachung, die von den Politikern so gern versprochen wird. Sind die Kosten der Berufsausbildung ohne Einschränkung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar, so könnte auch der Sonderausgabenabzug des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ersatzlos gestrichen werden. Wird der Gesetzgeber nicht tätig, so ist vorauszusehen, dass das BVerfG das letzte Wort haben wird.

*Verf.: Prof. Dr. Walter Drenseck, Vorsitzender Richter am Bundesfinanzhof a.D., Herausgeber des Kommentars zum Einkommensteuergesetz Ludwig Schmidt, Honorarprofessor für Steuerrecht, Ruhr-Universität Bochum, Juristische Fakultät, Universitätsstr. 150, 44801 Bochum*

*Monika Jachmann*

## Die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten

### 1 Über die Notwendigkeit einer steuerlich begünstigenden Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten

Die Zukunft unserer Gesellschaft liegt bei unseren Kindern. Art. 6 I GG stellt Ehe und Familie unter den „besonderen Schutze der staatlichen Ordnung“, dies nicht nur als gegenseitige Ergänzung, vielmehr gerade auch getrennt. Eine zukunfts offene, nachhaltige Steuerpolitik<sup>1</sup> hat den besonderen Belastungen von Familien angemessen Rechnung zu tragen. Dem dient im Einkommensteuerrecht vor allem die steuermindernde Berücksichtigung von Kindern. Art. 6 I, II GG weist den Eltern – nicht dem Staat – die Erstverantwortung für die Erziehung ihrer Kinder zu und untersagt, Eltern oder alleinerziehende Elternteile gegenüber Kinderlosen schlechter zu stellen. Soweit das Einkommen der Eltern für die Wahrnehmung ihres Erziehungsauftrags gebunden ist, ist ihre Leistungsfähigkeit gemindert, das Einkommen indisponibel und nicht besteuert. Das

<sup>1</sup> Dazu Jachmann, M., Nachhaltige Entwicklung und Steuern, Hamburger/Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht, Band 1, Stuttgart u.a. 2003.

Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie ist in angemessener und realitätsgerechter Höhe von der Einkommensteuer freizustellen.<sup>2</sup>

Kinderbetreuungskosten sind an zwei Stellen Regelungsgegenstand des geltenden EStG: zum einen in den §§ 31, 32 VI EStG beim sog. Familienleistungsausgleich (s.u. sub. 2.1.) und zum anderen in § 9c EStG, der den Abzug von tatsächlich entstandenen Betreuungskosten vorsieht (s.u. sub. 2.2.).

Im Folgenden wird die geltende einkommensteuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten vor dem Hintergrund ihrer Gesetzeshistorie dargestellt (s.u. sub. 2.) und an den Maßstäben einer optimalen Lösung gemessen (s.u. sub. 3.).

## 2 Der Weg zur Berücksichtigung der Kinderbetreuung im Familienleistungsausgleich und durch den Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten

### 2.1 Familienleistungsausgleich

Im sog. Familienleistungsausgleich sollen ein Kinderfreibetrag sowie – je nach Modell kumulativ oder alternativ – ein Kindergeld pauschal die Minderung an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausgleichen, die Eltern durch ihre Kinder im Vergleich zu Kinderlosen erfahren.<sup>3</sup>

Historisch gesehen kannte schon das EStG 1920 für Kinder bis 18 Jahre unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag des Steuerpflichtigen bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres einen Kinderfreibetrag.<sup>4</sup>

Erstmalig ab 1.1.1955<sup>5</sup> wurde ein duales System des Familienlastenausgleichs eingeführt: neben der Gewährung von Kindergeld war – unabhängig davon – der Abzug von Kinderfreibeträ-

2 BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00 = BVerfGE 112, S. 268 unter C. I. 3. m.w.N.

3 Die Regelungen über die Kinderfreibeträge sowie das Kindergeld sind Thema der aktuellen politischen Diskussion. Die FDP fordert für Kinder einen Grundfreibetrag i.H.v. 8.004 € (Beschluss des 60. ord. Bundesparteitags der FDP v. 15.–17. Mai 2009, S. 6); ähnlich auch die CDU/CSU (CDU/CSU, Wir haben die Kraft – Gemeinsam für unser Land, Regierungsprogramm 2009–2013, S. 11). Einige Parteien sprechen sich dafür aus, das Kindergeld auf 200 € pro Kind und Monat aufzustocken (FDP, a.a.O., S. 6; Die Linke, in: Bundestagswahlprogramm 2009, S. 11; allgemein für eine Erhöhung des Kindergeldes ab dem dritten Kind die CDU/CSU, a.a.O., S. 29). Nach einem weiteren Vorschlag sollen kurzfristig die Kinderfreibeträge um 200 € erhöht werden, mittelfristig der Familienleistungsausgleich durch Umwandlung in einen Grundfreibetrag so umgestaltet werden, dass er unabhängig vom Einkommen des Steuerpflichtigen für alle Familien gleich wirkt (SPD, in: Sozial und Demokratisch. Anpacken für Deutschland – Regierungsprogramm der SPD 2009–2013, S. 33). Ebenfalls im Raum steht die Schaffung einer (möglicherweise zu versteuernden) Kindergrundsicherung. Wie diese genau aussehen soll, ist allerdings noch offen (dazu Die Linke, a.a.O., S. 11; Bündnis 90/Die Grünen, Der grüne neue Gesellschaftsvertrag, S. 115f.). Die hier genannten Forderungen werden zum 1.1.2010 teilweise umgesetzt. Wie bereits im Koalitionsvertrag von CDU/CSU und FDP angekündigt (Koalitionsvertrag v. 26.10.2009 für die 17. Wahlperiode), soll durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz (Regierungsentwurf v. 9.11.2009, BT-Drs. 17/15) der Kinderfreibetrag auf 7.008 € und das Kindergeld um 20 € pro Kind erhöht werden.

4 Einkommensteuergesetz vom 29.3.1920, RGBI. 1920, S. 359 (367); – der Kinderfreibetrag betrug 1949, bei einem durchschnittlichen Jahresentgelt eines sozialversicherungspflichtigen Arbeitnehmers von 2838 DM, 600 DM je Kind. Ab dem dritten Kind, war er ab 1953 höher (dazu Helme, H./Bauer, J., Familienleistungsausgleich, Kommentar, Fach A, Einführung, Rn. 3).

5 Durch das Kindergeldgesetz vom 23.11.1954, BGBl. I 1954, S. 333 ff.

gen möglich.<sup>6</sup> Ab 1975 wurde der Kinderfreibetrag<sup>7</sup> zugunsten eines einkommensunabhängigen Kindergelds ab dem ersten Kind abgeschafft.<sup>8</sup>

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat diese reine Kindergeldlösung<sup>9</sup> unter Aspekten der Leistungsfähigkeit gebilligt,<sup>10</sup> da der Staat mit weiteren Leistungen, wie der kostenfreien Zurverfügungstellung von Schulen und der Gewährung von BAföG sowie einer Vorsorgepauschale Eltern auch anderweitig wirtschaftlich entlastet.<sup>11</sup>

1983<sup>12</sup> kam erneut ein Kinderfreibetrag (432 DM) hinzu. Parallel wurde das Kindergeld einkommensabhängig stufenweise vom zweiten Kind an bis auf einen Sockelbetrag von 70 DM für das zweite und 140 DM für das dritte und jedes weitere Kind gemindert<sup>13</sup> (vgl. § 10 II BKGG). Diese Kombination fand sub specie dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht die Billigung des BVerfG.<sup>14</sup> Als verfassungskonforme Alternative schlug das Gericht Kinderfreibeträge in Höhe des Existenzminimums vor.<sup>15</sup> 1986 – die Entscheidung des BVerfG stammte aus dem Jahr 1990 – war jedoch der Kinderfreibetrag schon auf 2.484 DM erhöht, sowie ein Kindergeldzuschlag von bis zu 46 DM für die Fälle eingeführt worden, in denen das zu versteuernde Einkommen des Berechtigten geringer als der Grundfreibetrag nach § 32a I Nr. 1 EStG war.<sup>16</sup> Damit sollte ein Ausgleich dafür geschaffen werden, dass die Berechtigten den Kinderfreibetrag nicht nutzen konnten.

Im Hinblick auf die Freibetragserhöhung auf 2.484 DM betrachtete das BVerfG in seinem Beschluss vom 14.6.1994 die Kindergeldkürzungen nach § 10 II BKGG (auf 70 bzw. 140 DM) in den Jahren 1986 und 1987 als mit dem Grundgesetz vereinbar.<sup>17</sup> In seiner abschließenden Beurteilung der Rechtslage von 1983 bis 1995 hat das BVerfG in seinem Beschluss vom 18.11.1998 die verfassungsrechtliche gebotene Freistellung des Existenzminimums sämtlicher Familienmitglieder wie folgt präzisiert: „... Dabei bildet das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum die Grenze für das einkommensteuerliche Existenzminimum, die über-, aber nicht unterschritten werden darf. ... Das einkommensteuerliche Existenzminimum ist für alle Steuerpflichtigen – un-

6 Helmke, H./Bauer, J., Anm. 4, Rn. 4; das Kindergeld betrug 25 DM und wurde maximal bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres gezahlt. 1955 bis 1963 wurde dies von den Familienausgleichskassen der Berufsgenossenschaften sowie durch Arbeitgeberbeiträge finanziert (Helmke, H./Bauer, J., Anm. 4, Rn. 9). Mit dem Bundeskindergeldgesetz vom 14.4.1964 (BGBl. I 1964, S. 265 [269]) hat diese Aufgabe der Bund übernommen. Die Anspruchsberechtigung war nicht mehr von der Beschäftigung oder der Zugehörigkeit zu einem Versicherungssystem abhängig, sondern knüpfte nur noch an Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland an. Allerdings wurde Kindergeld gemäß §§ 1, 4 BKGG erst ab dem zweiten Kind (einkommensabhängig) gewährt. Die Höhe des Kindergeldes betrug nach § 10 BKGG für das zweite Kind 25 DM, für das dritte 50 DM, für das vierte 60 DM sowie für das fünfte und jedes weitere Kind 70 DM.

7 In seiner Entlastungswirkung ohnehin eher gering – so Helmke, H./Bauer, J., Anm. 4, Rn. 75.

8 Gesetz zur Reform der Einkommensteuer, des Familienleistungsausgleichs und der Sparförderung (EStRG) vom 5.8.1974, BGBl. I 1974, S. 1769 ff.

9 Im Jahr 1982 wurden für das erste Kind 50 DM, für das zweite 100 DM, für das dritte 220 DM und für das vierte und jedes weitere Kind 240 DM gezahlt (Tabelle in: Helmke, H./Bauer, J., Anm. 4, Rn. 36).

10 BVerfG v. 23.11.1976, 1 BvR 150/75 = BVerfGE 43, S. 108 (121).

11 Helmke, H./Bauer, J., Anm. 4, Rn. 75.

12 Haushaltbegleitgesetz 1983 vom 20.12.1982, BGBl. I 1982, S. 1857 ff.

13 Zur Höhe der Kinderfreibeträge des Jahres 1982 vgl. Anm. 9.

14 Beschluss vom 29.5.1990, 2 BvL 20, 26, 184 und 4/86 = BVerfGE 82, S. 60 ff.

15 BVerfG v. 29.5.1990, 2 BvL 20, 26, 184 und 4/86 = BVerfGE 82, S. 60 (97).

16 Geändert durch das Elfte Gesetz zur Änderung des Bundeskindergeldgesetzes vom 27.6.1985, BGBl. I 1985, S. 1251 (1251f.).

17 BVerfG v. 14.6.1994, 1 BvR 1022/88 = BVerfGE 91, S. 93, 2. Leitsatz; Helmke, H./Bauer, J., Anm. 4, Rn. 81.

abhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz – in voller Höhe von der Einkommensteuer freizustellen.“<sup>18</sup>

Seit 1.1.1996 wird die steuerliche Freistellung des Kindesexistenzminimums alternativ durch den Kinderfreibetrag oder das Kindergeld gewährt (§ 31 EStG). Gesetzestechnisch ist das monatlich gezahlte Kindergeld eine Steuervergütung.<sup>19</sup> Soweit das Kindergeld für diesen Zweck nicht erforderlich ist, dient es als Sozialsubvention für die Familie.<sup>20</sup> Das Kindergeld, eigentlich Sozialleistung, ist seither im X. Abschnitt des EStG geregelt; dies verschleiert, dass der Kinderfreibetrag der Herstellung steuerlicher Belastungsgleichheit durch Berücksichtigung der kindbedingten Minderung der Leistungsfähigkeit der Eltern dient. Die steuerliche Entlastung durch den Kinderfreibetrag wird häufig nicht als solche empfunden, da das Kindergeld auch dann gezahlt wird, wenn die Entlastung durch den Kinderfreibetrag dem gezahlten Kindergeld (teilweise) entspricht.

2000<sup>21</sup> wurde – initiiert durch den Beschluss des BVerfG v. 10.11.1998 – der Kinderfreibetrag um einen Betreuungsfreibetrag für jedes Kind erweitert; das 2. FamFördG vom 16.8.2001<sup>22</sup> hat den Betreuungsfreibetrag durch einen Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf ersetzt.<sup>23</sup> Damit soll die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Eltern ausgeglichen werden, die dadurch entsteht, dass sie sich der Betreuung und Erziehung ihrer Kinder<sup>24</sup> entweder – mit Erwerbseinbußen – widmen oder Dritte entgeltlich damit betrauen. In diesem Sinne umfasst das nicht besteuerte Kindesexistenzminimum (Minimalkindesunterhalt) seinem Gegenstand nach neben Obdach, Kleidung und Nahrung (sächliches Existenzminimum) einen Erziehungs- und Betreuungsbedarf.<sup>25</sup> Der Erziehungsbedarf deckt die Aufwendungen der Eltern, „um dem Kind eine Entwicklung zu ermöglichen, die es zu einem verantwortlichen Leben in dieser Gesellschaft befähigt“, dies mit Blick auf die Sprachanforderungen der modernen Welt, die Entwicklungen des Computer- und Telekommunikationswesens, Bedürfnisse nach Reisen und Ferienbegegnungen.<sup>26</sup> Der Betreuungsbedarf soll die persönliche Zuwendung, Erziehung und Begleitung des Kindes (Art. 6 II GG) abdecken. Unerheblich ist dabei, auf welche Weise die Eltern die erforderliche Betreuung im Einzelnen organisieren.<sup>27</sup>

18 BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvL 42/93 = BVerfGE 99, S. 246 (246).

19 Das Kindergeld ist Vorausleistung des Staates auf die durch die Kinderfreibeträge (§ 32 VI EStG) entstehende steuerliche Entlastung (*Loschelder, F.*, in: Ludwig Schmidt, Einkommensteuergesetz, 28. Aufl. 2009, § 31, Rn. 9).

20 Zur Doppelfunktion des § 31 EStG auch *Jachmann, M.*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz: Kommentar (Loseblatt), § 31 EStG, Rn. A 1.

21 1. Familienförderungsgesetz (FamFördG) vom 22.12.1999, BGBl. I 1999, S. 2552.

22 BGBl. I 2001, S. 2074.

23 Gegenwärtig haben Steuerpflichtige für berücksichtigungsfähige Kinder i.S.d. § 32 I EStG Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 VI EStG in Höhe von 1.932 € für das sächliche Existenzminimum sowie auf einen Freibetrag von 1.080 € für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes. Der Kindergeldanspruch beträgt im VZ 2009 für das erste und zweite Kind 164 €, für das dritte Kind 170 € und für das vierte und jedes weitere Kind 195 €. Zusätzlich gibt es im VZ 2009 eine Einmalzahlung in Höhe von 100 € für jedes Kind, für das im Kalenderjahr 2009 mindestens einen Monat Anspruch auf Kindergeld besteht (vgl. § 66 I EStG). Grundsätzlich wird nach § 32 IV EStG ein Kind berücksichtigt, wenn es das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Bei Erfüllung der im Gesetz genannten Voraussetzungen (§ 32 IV Nrn. 1, 2 und 3 EStG) ist auch eine Gewährung bis zur Vollendung des 21. bzw. des 25. Lebensjahres möglich.

24 BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91 = BVerfGE 99, S. 216 (233).

25 BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91 = BVerfGE 99, S. 216 (231 f.); BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvL 42/93 = BVerfGE 99, S. 246 (259 f., 263 f.); BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00 = BVerfGE 112, S. 268 (280).

26 BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91 = BVerfGE 99, S. 216 (231 f.).

27 Nach BVerfGE 99, 216 S. (233) muss „der Staat daher den Unterhaltsaufwand für Kinder des Steuerpflichtigen in dem Umfang als beststeuerbares Einkommen außer Betracht lassen, in dem dieses zur Gewährleistung des Existenzminimums der Kinder erforderlich ist ...“. Dieses Existenzminimum wird nach dem Bedarf, nicht nach einem tatsächlichen Auf-

Insgesamt ist die Berücksichtigung der Kinderbetreuung im Familienleistungsausgleich unabhängig vom konkret entstandenen Aufwand. Es wird gerade kein Aufwand zum Abzug zugelassen – dies auch nicht in typisierter Form; vielmehr gilt es, die von Art. 6 I GG geforderte Ausdehnung der Steuerfreiheit des Existenzminimums der Steuerpflichtigen auf seine Kinder gesetzlich umzusetzen. Kindesexistenz bedeutet aber auch Betreuung, die von den Eltern zu leisten ist. Gleichwohl ist partieller sachlicher Gegenstand dieses Betreuungsbedarfs auch die Kinderbetreuung während einer Erwerbstätigkeit der Eltern. Bei der steuerlichen Berücksichtigung speziell dieser Kinderbetreuungskosten treffen subjektives (existenzsichernder Aufwand) und objektives (Erwerbsaufwand) Nettoprinzip zusammen.<sup>28</sup> Einerseits mindert die Kinderbetreuung als Komponente des persönlichen Existenzminimums die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, andererseits entstehen externe Kinderbetreuungskosten gerade deshalb, weil der Steuerpflichtige wegen seiner Erwerbstätigkeit seine Kinder nicht selbst betreuen kann, also gerade wegen der Erwerbstätigkeit. Dies führt zur Frage nach einer ergänzenden Abzugsmöglichkeit speziell für erwerbsbedingten Kinderbetreuungsaufwand.

## 2.2 Abzug speziell erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten

Aktuell sehen die §§ 9 V 1, 9a S. 1 Nr. 1 lit. a) 2. HS und 9c EStG einen Abzug von Kinderbetreuungskosten *wie* Betriebsausgaben/Werbungskosten (§ 9c I EStG) oder als Sonderausgaben (§ 9c II EStG) vor.<sup>29</sup> Der Werbungskostenabzug ist neben dem Werbungskostenpauschbetrag in Ansatz zu bringen (§ 9a S. 1 Nr. 1 lit. a) 2. HS).<sup>30</sup>

Voraussetzung für einen Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug ist, dass ein Kind i.S.d. § 32 I EStG das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Außerdem müssen die Kosten den Eltern aufgrund von beiderseitiger Erwerbstätigkeit bei zusammenlebenden Elternteilen bzw. Erwerbstätigkeit des Alleinerziehenden (§§ 9 V 1, 9c I 1 EStG<sup>31</sup>) entstehen. Ein Sonderausgabenabzug ist möglich, wenn Betreuungsaufwand aufgrund von Ausbildung, Krankheit sowie Behinderung (§ 9c II 1 EStG<sup>32</sup>) eines Elternteils entsteht; bei zusammenlebenden Eltern ist dieser Sonderausgabenabzug zulässig, wenn sich beide in einer der zuvor genannten Situationen befinden oder der andere Elternteil erwerbstätig ist. Für Kinder zwischen 3 und 6 Jahren gibt es zusätzlich in § 9c II 4 EStG eine sozialisationsergänzende sog. Kindergartenregelung. In diesem Alter entstehende Kinderbetreuungskosten sind auch dann zum Abzug als Sonderausgaben zuzulassen, wenn die

wand bemessen .... Steuerpflichtige mit Kindern sind wegen ihrer Betreuungspflichten, die ihre Arbeitskraft oder Zahlungsfähigkeit beanspruchen, im Vergleich zu Steuerpflichtigen ohne Kinder steuerlich weniger leistungsfähig. (Dieser Bedarf beruht [Einfügung durch Autor] auf der elterlichen Pflicht zur Erziehung und Betreuung ihrer Kinder“.

28 Zur Dogmatik des subjektiven und objektiven Nettoprinzip BVerfG v. 25.5.1990, 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86 = BVerfGE 82, S. 60, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00 = BVerfGE 107, S. 27, BVerfG v. 8.6.2004, 2 BvL 5/00 = BVerfGE 110, S. 412 u. BVerfG v. 9.12.2008, 2 BvL 1/07 u. 2/07, 2 BvL 1/08 u. 2/08 sub. C.I.3. u. C.I.3.a.) = BGBl I 2008, S. 2888; *Tipke, K./Lang, J.*, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, S. 245 f., 253 ff.; *Jachmann, M.*, Anm. 1, S. 55 ff., 103 f., eingehend zum objektiven Nettoprinzip *Jachmann, M.*, DStR 2009, Beihefter zu Heft 34, S. 129.

29 Der Abzug *wie* und nicht *als* Betriebsausgaben/Werbungskosten ist lediglich terminologischer Natur. Materiell-einkommensteuerrechtlich hat der Gesetzgeber diese Kosten damit den Betriebsausgaben/Werbungskosten zugeordnet (*Hölzer, C.*, Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten erwerbstätiger Eltern – Licht am Ende eines dunklen Tunnels, in: NJW 2008, S. 2145 [2149]).

30 Familienleistungsgesetz (FamLeistG) v. 22.12.2008, BGBl. I 2008, S. 2955.

31 Die Grundnorm ist § 9c I 1 EStG, wonach Kinderbetreuungskosten wie Betriebsausgaben abzuziehen sind. § 9 V 1 EStG verweist für den Werbungskostenabzug pauschal auf § 9c I 1 EStG.

32 Diese Kosten werden als Sonderausgaben vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 IV EStG) abgezogen.

Eltern keine der zuvor genannten Voraussetzungen (Betriebsausgaben-/Werbungskosten- bzw. Sonderausgabenabzug) erfüllen.<sup>33</sup>

Ein Abzug von Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen ist bei allen Tatbeständen ausgeschlossen (§§ 9 V 1, 9c III 1 EStG).<sup>34</sup>

Ist einer der zuvor genannten Tatbestände erfüllt, können Eltern 2/3 ihrer Kosten, höchstens jedoch 4.000 € wie Betriebsausgaben/Werbungskosten bei der Einkünfteermittlung bzw. als Sonderausgaben bei der Ermittlung des Einkommens berücksichtigen.<sup>35</sup> Um Missbrauch zu verhindern, muss der Steuerpflichtige auf Verlangen des Finanzamts die Kosten durch eine Rechnung und einen Kontoauszug nachweisen.<sup>36</sup>

Der gesetzgeberische Weg zu dieser geltenden Abzugsmöglichkeit von Kinderbetreuungskosten führte über diverse – mittelbare – Vorläufornormen, die vielfach andere Ziele verfolgten. Dabei gab die Rechtsprechung des BVerfG dem Gesetzgeber grundlegende Richtungsweisungen.

Erstmals wurde 1933 eine Abzugsmöglichkeit für Hausgehilfinnen<sup>37</sup> eingeführt, gedacht als reine Lenkungsnorm mit dem Ziel, „weibliche Arbeitskräfte in die Hauswirtschaft (zu überführen)“<sup>38</sup>. Dies geschah nach dem Vorbild eines „männlichen Ernährersmodells“, der sog. Einverdienerehe.<sup>39</sup>

Die Regelung wurde 1955/56 als außergewöhnliche Belastung (§ 33a EStG) typisiert. Eltern waren anspruchsberechtigt, wenn sie mindestens 2 Kinder hatten und wenn beide Ehegatten erwerbstätig waren oder ein unverheirateter Steuerpflichtiger einer Erwerbsbeschäftigung nachging.<sup>40</sup> Das BVerfG hat diese Regelung wegen Verstoßes gegen Art. 3 I GG mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärt. Die Kinderzahl sei kein sachlicher Differenzierungsgrund, wenn gleichzeitig auch an die Erwerbstätigkeit angeknüpft wird, da die Betreuung eines Kindes durch eine Haushaltshilfe kaum geringere Kosten verursacht, als die Betreuung mehrerer Kinder durch selbige.<sup>41</sup> Der Gesetzgeber gestattete daraufhin den Abzug bereits ab dem ersten Kind.<sup>42</sup>

33 Nach der Gesetzesbegründung ist die Betreuung und Förderung 3- bis 6-Jähriger sozial- und bildungspolitisch erwünscht, BT-Drs. 16/974, S. 8.

34 Eine Begründung des Gesetzgebers, warum dies der Fall ist, fehlt. In der Begründung wird dies lediglich als Tatsache festgehalten, BT-Drs. 16/643, S. 9.

35 Nach einem Vorschlag der FDP soll ein Abzug von bis zu 12.000 € pro Jahr für Kinderbetreuungskosten möglich sein (Beschluss v. 15.–17. Mai 2009, Anm. 3, S. 6). Wenn hingegen langfristig Kinderbetreuungsplätze kostenfrei angeboten würden, müssten die Eltern keine Kosten mehr tragen, die zum Abzug zugelassen werden müssten (vgl. CDU/CSU, Regierungsprogramm 2009–2013, Anm. 3, S. 30; Bündnis 90/Die Grünen, Gesellschaftsvertrag, Anm. 3, S. 114).

36 BT-Drs. 16/643, S. 9.

37 Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1.6.1933, RGBl. I 1933, S. 323 (326).

38 So die Überschrift des IV. Abschnitts in RGBl. Anm. 37, S. 326.

39 Kreyenfeld, M., Sozialstruktur und Kinderbetreuung, MPI für demografische Forschung, Working-Paper 2004–009, S. 4f.

40 Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes vom 5.10.1956, BGBl. I 1956, S. 781 (782); zur erstmaligen Einführung BGBl. I 1954, S. 373 (380).

41 BVerfG v. 11.10.1977, 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75 = BStBl. II 1978, S. 174 (182).

42 Steueränderungsgesetz 1979 vom 30.11.1978, BStBl. I 1978, S. 479 (484).

Ab 1980 konnten erstmals auch Kinderbetreuungskosten außerhalb des eigenen Haushalts<sup>43</sup> in Höhe von 600 DM und bei Zusammenveranlagung in Höhe von 1.200 DM geltend gemacht werden.<sup>44</sup> Die daraus resultierende Mehrbelastung von Alleinstehenden im Vergleich zu Verheirateten, hielt einer verfassungsrechtlichen Überprüfung nicht stand. In der sog. Alleinstehenden-Entscheidung<sup>45</sup> stellte das BVerfG die Unvereinbarkeit dieser Regelung mit Art. 3 I i.V.m. Art. 6 I GG fest. Vielmehr soll nach dieser Entscheidung die steuerliche Leistungsfähigkeit Alleinerziehender durch zusätzlichen Betreuungsaufwand gemindert sein, der bei Ehepaaren nicht anfalle, zumindest aber durch das Ehegatten-Splitting oder das zweite Einkommen leichter getragen werden könne.<sup>46</sup> Daraufhin wurde 1983 der Kinderbetreuungsfreibetrag abgeschafft. Um die zusätzliche finanzielle Belastung der Eltern abzufedern, wurde der Kinderfreibetrag wieder neben dem Kindergeld eingeführt (s. o. sub. 2.1.). Zudem gab es ab 1985 für Alleinerziehende erneut die Abzugsmöglichkeit für Kinderbetreuungskosten nach § 33c EStG.<sup>47</sup> Nach der Legaldefinition des § 33c II EStG waren Alleinerziehende Unverheiratete und Verheiratete, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben sowie Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

Eine weitere zentrale Weichenstellung ging von der Entscheidung des BVerfG vom November 1998 zu eben diesem § 33c EStG aus: Das BVerfG sah Art. 6 I GG dadurch verletzt, dass nicht-eheliche Lebensgemeinschaften gegenüber Ehen bevorzugt wurden. Schließlich waren nach der Legaldefinition des § 33c II EStG Alleinerziehende, aber in einer Partnerschaft zusammenlebende Unverheiratete abzugsberechtigt. Mit der Eheschließung entfiel die Berechtigung ersatzlos.<sup>48</sup> Die Regelung war nicht haltbar, ein Umdenken geboten.

Das BVerfG stellte ferner fest, dass Kinderbetreuungskosten als Teil des familiären Existenzminimums steuerlich unbelastet bleiben müssten.<sup>49</sup> Dem folgte 2000 die Abschaffung der Vergünstigung für Alleinstehende und die parallele Einführung des Betreuungsfreibetrags als Teil des Familienleistungsausgleichs<sup>50</sup> mit der Konkretisierung zum Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf 2002 (s. o. sub. 2.1.).

Um die Vereinbarkeit von Beruf und Familie zu fördern und Frauen die Aufnahme der Berufstätigkeit zu erleichtern,<sup>51</sup> wurde ebenfalls 2002 mit § 33c EStG erneut eine Abzugsmöglichkeit für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung geschaffen, soweit Aufwendungen 774 € bei nicht zusammenlebenden und 1.548 € bei zusammenlebenden Eltern teilen überstiegen (zumutbare Eigenbelastung). Die vormaligen gleichheitsrechtlichen Probleme waren beseitigt. Die Abzugshöhe wurde auf 1.500 € je Kind beschränkt.<sup>52</sup>

Am 16.3.2005 musste sich das BVerfG erneut zu § 33c EStG 1997–1999 äußern: Die gesetzgeberische Typisierungsbefugnis rechtfertige nicht die Anrechnung einer zumutbaren Eigenbe-

43 Z.B. Kosten für Kindertagesstätten und Tagesmütter, welche die Kinder nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen betreuen.

44 Steueränderungsgesetz 1979 vom 30.11.1978, BStBl. I 1978, S. 479 (482).

45 BVerfG v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80 = BStBl. II 1982, S. 717.

46 BVerfG v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80 = BStBl. II 1982, S. 717 (726).

47 Steuerbereinigungsgesetz vom 14.12.1984, BGBl. I 1984, S. 1493 (1496).

48 BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91 = BVerfGE 99, S. 216 (235).

49 BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91 = BVerfGE 99, S. 216 (236).

50 1. FamFördG v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, S. 2552.

51 BT-Drs. 14/6160, S. 13.

52 2. FamFördG v. 16.8.2001, BGBl. I 2001, S. 2074; zur Verfassungsmäßigkeit von § 33c EStG 2002 vgl. BFH v. 29.5.2008, III R 108/07 = BFH/NV 2008, 1822.

lastung beim Abzug von Kinderbetreuungskosten. Allein gerechtfertigt durch Art. 3 I und Art. 6 I GG sei es, den Abzug für Kinderbetreuungskosten auszuschließen, die über das notwendig zu berücksichtigende Maß hinausgingen.<sup>53</sup> Im Anschluss daran wurde § 33c EStG 2002 aufgehoben und neue Abzugstatbestände in §§ 4f, 9 V 1, 10 I Nrn. 5 und 8 EStG eingeführt.<sup>54</sup> Ziel dieser neuen Regelungen war es, Beschäftigungsmöglichkeiten in Privathaushalten steuerlich zu fördern und Eltern die Möglichkeit zu bieten, Familie und Beruf besser zu vereinbaren.<sup>55</sup> 2009 wurden die genannten Regelungen zum Abzug von Kinderbetreuungskosten unter „Abschnitt 4b. Kinderbetreuungskosten“ zusammengezogen,<sup>56</sup> §§ 4f, 10 I Nrn. 5 und 8 EStG aufgehoben und in § 9c EStG inhaltsgleich wiedergegeben. Damit sollte aber keine materiell-rechtliche Änderung einhergehen.<sup>57</sup> Unbeachtet blieb so, dass die Verstreutheit der vormaligen Normen aus der Systematik des EStG folgte, die im Rahmen von § 9c EStG keine Rolle mehr spielen konnte. Im Verhältnis der Normen untereinander ist vorrangig § 9c I 1 EStG zu prüfen. Wenn feststeht, dass es sich nicht um originär erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten handelt, können möglicherweise noch die Sonderausgabentatbestände des § 9c II EStG einschlägig sein. Die Kindergartenregelung nach § 9c II 4 EStG stellt dabei nur einen Auffangtatbestand dar, für den Fall, dass die Kosten nicht aufgrund einer Ausbildung, Krankheit oder Behinderung entstanden sind.<sup>58</sup>

### 3 Überlegungen zu einer optimalen Lösung

Die steuerliche Berücksichtigung von (erwerbsbedingten) Kinderbetreuungskosten stellt die verfassungsinvolvierte Dogmatik des subjektiven und objektiven Nettoprinzip auf die Probe. Dies spiegelt sich in der „belebten Vergangenheit“ von Betreuungsbedarf (§ 32 EStG) und Abziehbarkeit von erwerbsbedingtem Betreuungsaufwand wieder. Der Gesetzgeber bringt seine Unsicherheit im Abzug „wie“ Betriebsausgaben/Werbungskosten zum Ausdruck.<sup>59</sup> Es bleibt zu fragen, wie die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten optimal auszugestalten wäre.

#### 3.1 Zu den verfassungsrechtlichen Vorgaben

Im Familienleistungsausgleich wird typisierend bei allen Steuerpflichtigen, denen Art. 6 II 1 GG die Primärverantwortung für ein Kind zuweist, einer kindbedingten Leistungsfähigkeitsminderung Rechnung getragen, dies unabhängig vom konkret entstandenen Aufwand (dazu sub. 3.1.1.).<sup>60</sup> Hiervon zu trennen ist die Frage, inwieweit durch eine berufliche Tätigkeit veranlasste Kinderbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen sind (dazu sub. 3.1.2.).

53 BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00 = BVerfGE 112, S. 268 (281f.): der existenznotwendige Bedarf bilde die Untergrenze für den steuerlichen Zugriff.

54 Vgl. dazu allgemein Wachstumsförderungsgesetz v. 26.4.2006, BGBl. I 2006, S. 1091.

55 Vgl. BT-Drs. 16/643, S. 6.

56 FamLeistG, Anm. 30, S. 2955.

57 BT-Drs. 16/10809, S. 11.

58 Pust, H., in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht – Kommentar zum Einkommensteuergesetz (Loseblatt), § 9c EStG Rn. 1.

59 Vgl. dazu nur Hölzer, C., Anm. 29, S. 2149.

60 Unabhängig von einem konkreten Aufwand mindere bereits der Betreuungsbedarf des Kindes die Leistungsfähigkeit der Eltern; die Minderung der Leistungsfähigkeit der Eltern liege in der Beanspruchung der Arbeitskraft und Zahlungsfähigkeit durch Betreuungspflichten gegenüber dem Kind (BVerfGE 99, S. 216 [233]; zustimmend Kirchhof, P., Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, in: NJW 2000, S. 2792 [2795f.]; Heuermann, B., Kinderfreibeträge in der Neustrukturierung des Familienleistungsausgleichs, in: DStR 2000, S. 1546 [1547]; Blümich/



### 3.1.1 *Betreuungsbedarf*

Soweit es darum geht, den allgemein für jedes Kind zu berücksichtigenden Betreuungsbedarf steuergesetzlich zu erfassen, trägt dem der Betreuungsfreibetrag optimal Rechnung. Seine Progressionswirksamkeit ist – wenngleich beanstandet<sup>61</sup> – sach- und verfassungskonform; die Progressionswirksamkeit ist – entsprechend dem Verfassungsgebot der Folgerichtigkeit<sup>62</sup> – systemimmanenter Reflex der bei einem progressiven Einkommensteuertarif ansteigenden Steuerbelastung. Wollte man dem nicht folgen, so wäre zu bedenken, dass sich der Unterhaltsanspruch der Kinder gegenüber den Eltern nach deren Lebensstellung bestimmt, so dass mit dem Elterneinkommen auch der Unterhaltsanspruch des Kindes steigt. Auch der Verzicht auf Erwerbseinkommen zugunsten der Kinderbetreuung wirkt sich bei höherem Einkommen entsprechend höher aus. Die regressive Entlastung bei Reduktion der Bemessungsgrundlage stellt keine Steuersubvention dar. Im System eines progressiven Einkommensteuertarifs bewirkt im Übrigen die Steuerfreiheit des Kindergeldes dieselben Entlastungsunterschiede wie der Abzug eines entsprechenden Freibetrags.

### 3.1.2 *Kinderbetreuungskosten als Erwerbsaufwand*

Den berufstätigen Eltern, die die Kinderbetreuung nicht in vollem Umfang selbst vornehmen können, entstehen zwangsläufige Kosten für die Betreuung ihrer Kinder. Kinderlose Erwerbstätige trifft keine solche Einbuße an finanzieller Leistungsfähigkeit. Das Gebot der horizontalen Steuergleichheit sowie das Benachteiligungsverbot aus Art. 6 I GG gebieten, diese durch erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten verursachte tatsächliche Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen, – unabhängig davon, ob der Gesetzgeber solche Aufwendungen systematisch als Betriebsausgaben/Werbungskosten dem objektiven Nettoprinzip zuordnet, oder als außergewöhnliche Belastungen dem subjektiven Nettoprinzip, d. h. die Entscheidung für Kinder, die eine Betreuung erst erforderlich macht, systematisch in den Vordergrund stellt. Der Gesetzgeber hat in jedem Fall zu beachten, dass Art. 6 I GG die elterliche Entscheidung für Kinder unter besonderen Schutz stellt und verbietet, erwerbstätigen Eltern bei der Einkommensbesteuerung die „Vermeidbarkeit“ ihrer Kinder entgegenzuhalten. Erwerbsbedingt notwendige Kinderbetreuungskosten müssen daher zumindest als zwangsläufige Aufwendungen der grundrechtlich geschützten privaten Lebensführung grundsätzlich in realitätsgerechter Höhe abziehbar sein.<sup>63</sup>

*Heuermann, B.*, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz – Loseblatt-Kommentar, § 32 EStG, Rn. 25; *Jachmann, M.*, Anm. 20, § 31 EStG, Rn. A 46f., sowie § 32 EStG Rn. A 81a; kritisch *Birk, D.*, Elterliche Zuwendungen als Minderung steuerlicher Leistungsfähigkeit?, in: FS für Kruse, Köln, 2001, S. 339, 348f.; *Birk, D./Wernsmann, R.*, Der Schutz von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, in: JZ 2001, S. 218 [221]; *Lange, K.*, Verfassungsrechtliche Möglichkeiten einer gleichheitsorientierten Reform des Familienleistungsausgleichs, in: ZRP 2000, S. 415, 417f.).

61 So *Lange, K.*, Anm. 60, S. 418, der stattdessen den Zufluss eines festen Betrags für nötig hält, da ein progressionswirksamer Freibetrag nur steuerzahlenden Eltern zugute komme. Ähnlich auch *Schön, W.*, Die Kinderbetreuung, das BVerfG und der Entwurf eines Gesetzes zur Familienförderung, in: DStR 1999, S. 1677 (1680), der in einer solchen Regelung eine Steuersubvention der Einverdienerehe sieht, da deren Leistungsfähigkeit zweifach gemindert würde: Einmal durch die nicht vorhandene Berufstätigkeit eines Ehegatten und zum anderen durch die Abzugsmöglichkeit. In der Zweiverdienerehe könne hingegen nur der Freibetrag geltend gemacht werden.

Das BVerfG selbst hat allerdings eine Freibetragsregelung zur Lösung der Problematik vorgeschlagen (BVerfGE 99, S. 216 [244]). Kinderbetreuungsbedarf gehört unabhängig von der Art der Realisierung zum familiären Existenzminimum, welches der Besteuerung nicht unterworfen werden darf. Das wird durch den (systemimmanent progressionswirksamen) Freibetrag erreicht (dazu *Jachmann, M.*, Anm. 20, § 31 Rn. 46b und *Heuermann, B.*, Anm. 60, S. 1547).

62 BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, S. 27 sub. C.I.1.b) m.w.N.

63 BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00 = BVerfGE 112, S. 268 sub. C. II. 1.

Eine Abzugsbeschränkung ist mit Art. 3 I und Art. 6 I GG nur vereinbar, wenn sie eine realitätsgerechte Typisierung darstellt, d. h. die Fremdbetreuungskosten realitätsgerecht pauschaliert und daneben tatsächlich entstandene, aber über das notwendig zu berücksichtigende Maß hinaus gehende – rein subjektiv motivierte – Kinderbetreuungskosten vom Abzug ausschließt. Insoweit ist der Gesetzgeber berechtigt, mit einer sachgerechten Pauschalierung eine Obergrenze festzulegen und damit zu bestimmen, wieweit die dem Grunde nach zwangsläufigen Kinderbetreuungskosten im typischen Fall auch der Höhe nach zwangsläufig sind.

### 3.2 Zu den steuersystematischen Vorgaben

Die Problematik der Zuordnung von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten zum subjektiven oder/und objektiven Nettoprinzip spiegelt sich im Streit um die private Mitveranlassung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten wider. Der BFH und der Großteil der Finanzgerichte sehen Betreuungskosten als (zumindest mitveranlasste) private Kosten, für die das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG gelte.<sup>64</sup> In der Folge wären erwerbsbedingte Betreuungskosten nicht notwendig als Betriebsausgaben/Werbungskosten abzuziehen. Der Bedarf zur Betreuung entstehe, weil Kinder zu betreuen seien und nicht weil Eltern erwerben wollten.<sup>65</sup> Die Kosten sind als existenzsichernde und nicht als erwerbsbedingte Kosten zu berücksichtigen.<sup>66</sup> Betreuungskosten stellen Unterhalt für Familienangehörige dar, die § 12 Nr. 1 S. 1 EStG ausdrücklich vom Abzug ausschließe.<sup>67</sup> Soweit sich eine solche Argumentation auf das Aufteilungs- und Abzugsverbot stützt, ist sie wie dieses sub specie objektives Nettoprinzip angreifbar.<sup>68</sup> Wer ausschließlich eine private Veranlassung annimmt, darf wegen Art. 6 II GG jedenfalls die Kinderbetreuung nicht einer Freizeitbeschäftigung gleichstellen, sondern hat das subjektive Nettoprinzip zu bemühen. In diesem Sinne werden mit Berücksichtigung eines allgemeinen Betreuungsbedarfs alle Kosten als in verfassungskonformer Weise abgedeckt betrachtet, eine zusätzliche Berücksichtigung nicht mehr für geboten erachtet.<sup>69</sup>

Eine solche Sichtweise vernachlässigt jedoch die berufliche Veranlassung der Fremdbetreuung.<sup>70</sup> Die Entscheidung für Kinder liegt in der Privatsphäre (Ursache für Betreuungsbedarf). Sie ist aber von der – ihrerseits durch Art. 12 I GG geschützten – Entscheidung zur Erwerbstätigkeit (Ursache für Betreuungskosten) sachlich zu trennen.<sup>71</sup> In der Konsequenz dessen liegt es, neben dem allgemeinen Betreuungsbedarf eine Abzugsmöglichkeit speziell erwerbsbedingter Betreu-

64 BFH v. 23.4.2009, VI R 60/06 = DStR 2009, S. 1425 (1426); BFH v. 12.4.2007, VI R 42/03 = NJW 2007, S. 1999 (2000); BFH v. 17.7.2000, XI B 127/99, BFH/NV 2000, S. 1471 (1471) m.w.N.; Niedersächsisches FG v. 22.12.2006, 11 K 434/02 = EFG 2006, S. 742 (743); FG Hamburg v. 24.03.2003 – III 556/01 = BeckRS 2003 26014145; FG Rheinland-Pfalz v. 4.5.2005, 1 K 2189/03 = DStRE 2005, S. 952 (953). – ebenso *Kirchhof, P.*, Anm. 60, S. 2795 f.

65 Niedersächsisches FG v. 10.4.2003, 10 K 338/01 = FPR 2003, S. 497 (497).

66 *Kirchhof, P.*, Anm. 60, S. 2796.

67 BFH v. 12.4.2007, VI R 42/03 = NJW 2007, S. 1999 (2000).

68 Vgl. Vorlage des sechsten Senats des BFH an dem GrS v. 20.7.2006, VI R 94/01 = BStBl. II 2007, S. 121 (Az. GrS 1/06).

69 FG Rheinland-Pfalz v. 4.5.2005, 1 K 2189/03 = DStRE 2005, S. 952 (953).

70 FG Köln, v. 1.8.2006, 8 K 4006/03 = DStRE 2007, S. 349 (349); *Degenhard, D.*, Berufsbedingte Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten aus steuersystematischer Sicht, in: DStZ 1995, 611 (614); *Hölzer, C.*, Anm. 29, S. 2149; *Hey, J.*, Der neue Abzug für Kinderbetreuungskosten, in: NJW 2006, S. 2001 (2002).

71 *Hey, J.*, Anm. 70, S. 2002 f.; *Degenhard, D.*, Anm. 70, S. 614.

ungskosten zu fordern.<sup>72</sup> Dies entspricht einer folgerichtigen<sup>73</sup> Anwendung des Veranlassungsprinzips (§ 4 IV EStG)<sup>74</sup> unter gleichzeitiger Berücksichtigung dessen, dass Art. 6 I GG es verbietet, Eltern die Vermeidbarkeit ihrer Kinder entgegen zu halten.<sup>75</sup> Zwar hat das BVerfG in der Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit des § 33c EStG 1997–1999 dem Gesetzgeber die Möglichkeit eröffnet, „die *private (Mit-)Veranlassung* – die elterliche Entscheidung für Kinder, die eine Betreuung erst erforderlich macht – systematisch in den Vordergrund“ zu stellen.<sup>76</sup> Danach wäre der Abzug speziell erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten einkommensteuerrechtlich zwar notwendig, aber nicht zwingend als Betriebsausgaben/Werbungskosten.<sup>77</sup> Offen blieb, ob es um einen realen Aufwandsabzug gehen soll, oder ob erwerbsbedingte Betreuungskosten in den Betreuungsbedarf eingehen könnten. Letzteres erscheint jedenfalls im geltenden System des EStG nicht folgerichtig.

### 3.3 Zu § 9c EStG

Mit dem Nebeneinander von §§ 31, 32 EStG einerseits und §§ 4f und 10 I Nrn. 5, 8 EStG, ergänzt durch § 24b EStG (Entlastungsbetrag für Alleinerziehende) zeigte der Gesetzgeber kein stringentes Konzept eines Familienleistungsausgleichs (s. o. sub. 2.). Dieses Defizit hat § 9c EStG aber nur formal – mit der Zusammenfassung der Regelungen über Fremdbetreuungskosten in einer Norm –, nicht aber der Sache nach behoben. Abgesehen davon, dass § 24b EStG<sup>78</sup> blieb, vereint § 9c EStG mit erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten Regelungen unterschiedlicher systematischer Genese.

Die Bewertung der Zwei-Drittelregelung in § 9c I EStG ist abhängig von der Entscheidung über die private Mitveranlassung und die damit verbundene Frage der Zuordnung zum objektiven oder subjektiven Nettoprinzip (dazu oben sub. 2.1.). Geht man in folgerichtiger Anwendung der Grundsätze des objektiven Nettoprinzips vom Erfordernis eines Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs aus, müssen diese nach allgemeinen Regeln, also ohne „Eigenbeteiligung“ zum Abzug zugelassen werden. Wer die Kosten nur dem subjektiven Nettoprinzip zuordnet, muss zumindest einen Abzug in realitätsgerechter Höhe ohne Abzug einer zumutbaren Belastung<sup>79</sup> befürworten; dabei wäre das Verhältnis von Familienleistungsausgleich und § 9c EStG zu klären, da der Aufwand möglicherweise ausreichend i.R.d. Betreuungsfreibetrags berücksichtigt wäre.<sup>80</sup>

72 So FG Köln v. 1.8.2006, 8 K 4006/03 = DStRE 2007, S. 349 (352) mit Bezug auf BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00 = BVerfGE 112, S. 268.

73 Zum Prinzip der Folgerichtigkeit BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, S. 27 sub C. I. 1. b) m.w.N.

74 Zum Veranlassungsprinzip vgl. BFH GrS v. 4.7.1990, GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, S. 817 (Aufwendungen müssen objektiv mit der Erwerbstätigkeit zusammenhängen und subjektiv dazu bestimmt sein, dieser zu dienen).

75 So BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00 = BVerfGE 112, S. 268 (282); Schön, W., Anm. 61, S. 1678.

76 BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00 = BVerfGE 112, S. 268 (281f.).

77 BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00 = BVerfGE 112, S. 268 (281f.).

78 Vgl. dazu jüngst BVerfG v. 22.05.2009, 2 BvR 310/07 = FamRZ 2009, S. 1295; § 24b EStG verstoße gegen keine Grundrechte, da nicht nur Steuerpflichtige, die die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung erfüllen, von diesem Freibetrag ausgeschlossen sind, sondern ebenfalls nichteheliche Lebensgemeinschaften und eingetragene Lebenspartnerschaften (sub. II. 1 b).

79 BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00 = BVerfGE 112, S. 268 (282).

80 BFH v. 23.4.2009, VI R 60/06 = DStR 2009, S. 1425 (1427); FG Rheinland-Pfalz, v. 4.5.2005, 1 K 2189/03 = DStRE 2005, S. 952 (952).

Indem das BVerfG die Leistungsfähigkeit der Eltern jenseits des existentiellen Sachbedarfs und des erwerbsbedingten Betreuungsbedarfs generell durch einen allgemeinen Betreuungsbedarf gemindert sieht,<sup>81</sup> unterscheidet es verschiedene Formen eines Betreuungsbedarfs. Dies legt den Schluss nahe, dass bei einer generellen Minderung der Leistungsfähigkeit durch den Betreuungsaufwand, der Gesetzgeber auch den erwerbsbedingten Betreuungsbedarf steuermindernd zu berücksichtigen hat, da es sich dabei um zwei verschiedene, sich gegenseitig nicht beeinflussende Abzugstatbestände handelt.<sup>82</sup> Schon damit erscheint eine pauschale Anrechnung der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten auf den erwerbsunabhängigen Betreuungsbedarf ausgeschlossen, da erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten neben dem allgemeinen Betreuungsbedarf anfallen.<sup>83</sup> Danach müsste der Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten auch bei Einordnung im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips in voller Höhe neben dem Familienleistungsausgleich möglich sein.

Demgegenüber wird die Gefahr einer Doppelberücksichtigung gesehen. Diese läge darin, dass den Eltern ohne eigene Betreuung der volle Betreuungsfreibetrag zustünde, und sie zugleich die Fremdbetreuungskosten in voller Höhe geltend machen könnten. Um dem zu begegnen, sehe § 9c EStG eine pauschale Anrechnung in Höhe von 1/3 der aufgewendeten Betreuungskosten vor.<sup>84</sup> Dabei handle es sich dann auch nicht um eine zumutbare Eigenbelastung, da die Kosten eben bereits im Familienleistungsausgleich berücksichtigt wären.

Richtigerweise impliziert der Betreuungsbedarf dem Grunde nach auch den Teil des Existenzminimums des Kindes, der dessen Betreuung während der Erwerbstätigkeit der Eltern ausmacht. Der Anteil am Betreuungsbedarf jedoch, mit dem dieses Stück Existenzminimum beziffert wird, trägt der konkreten – dem objektiven Nettoprinzip zuzuordnenden – Erwerbssituation der Eltern nicht in einer – dem im EStG angelegten System des Abzugs beruflichen Aufwands – genügenden Weise Rechnung. So sagt das BVerfG im Zusammenhang mit dem generellen Betreuungsbedarf, dass „Steuerpflichtige mit Kindern [...] wegen ihrer Betreuungspflichten, die ihre Arbeitskraft oder ihre Zahlungsfähigkeit beanspruchen, im Vergleich zu Steuerpflichtigen ohne Kinder steuerlich weniger leistungsfähig“ sind.<sup>85</sup> Der Betreuungsbedarf muss einkommensteuerlich unbelastet bleiben, ohne dass nach der Art der Bedarfsdeckung gefragt wird, d.h. Verschonung unabhängig davon, ob Eltern das Kind persönlich betreuen, es zeitweilig fremd betreuen lassen, weil sie es für pädagogisch richtig halten oder weil sie sich für die Erwerbstätigkeit entscheiden. Demgegenüber sind als Betriebsausgaben/Werbungskosten die realen Kosten einer Fremdbetreuung während der Erwerbstätigkeit der Eltern abzuziehen. Eine Minderung ist nur insoweit gerechtfertigt, als diese realen Kosten schon im Betreuungsbedarf enthalten sind. Hiervon ist aber nicht auszugehen, da der Betreuungsbedarf Eigen- und Fremdbetreuung gerade nicht unterscheidet und beim Aufwandsabzug als Betriebsausgaben/Werbungskosten die Berücksichtigung ersparter Aufwendungen durch Eigenbetreuung ausscheidet. Da das EStG den Betreuungsbedarf systema-

81 BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91 = BVerfGE 99, S. 216 (233).

82 Vgl. FG Köln, v. 1.8.2006, 8 K 4006/03 = DStRE 2007, S. 349 (351f.) nach Durchführung einer verfassungskonformen Auslegung; Heuermann, B., Anm. 60, S. 1547; Birk, D., Anm. 60, S. 353 f.; Hölzer, C., Anm. 29, S. 2148.

83 FG Köln, v. 1.8.2006, 8 K 4006/03 = DStRE 2007, S. 349 (352); Hey, J., Anm. 70, S. 2004; Pust, H., Anm. 58, Rn. 22.

84 BT-Drs. 16/643 S. 9; Krömker, U., in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Loseblatt-Kommentar, § 4f EStG, Rn. 3.; Blümich/Heger, K., Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz – Loseblatt-Kommentar, § 4f EStG, Rn. 7; Loschelder, F., in: Ludwig Schmidt, Anm. 19, § 4f EStG, Rn. 3.

85 BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvR 1057, 1226, 980/91 = BVerfGE 99, S. 216 (233).

tisch als erwerbsunabhängigen Freibetrag gegenüber dem Abzug tatsächlicher berufsbedingter Aufwendungen ausgestaltet hat, kommt eine gegenseitige Verrechnung nicht in Betracht.

Wenn das BVerfG in seiner Entscheidung vom 16.3.2005 sagt, dass die „Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands – auch *jenseits der Grenze des zu verschonenden Existenzminimums* – [...] nicht ohne Weiteres zur Disposition des Gesetzgebers“ steht und erwerbsbedingt notwendige Kinderbetreuungskosten zumindest als zwangsläufige Aufwendungen der grundrechtlich geschützten privaten Lebensführung grundsätzlich in realitätsgerechter Höhe abziehbar sein müssen,<sup>86</sup> impliziert dies jedenfalls den Abzug realer Fremdbetreuungsaufwendungen. Dass das BVerfG dabei dem Gesetzgeber die Wahlfreiheit insbesondere auch eines Sonderausgabenabzugs eröffnet, ändert daran nichts, sondern würde es lediglich ermöglichen, ein abgestimmtes Nebeneinander von Betreuungsfreibetrag und Abzug realer Fremdbetreuungskosten zu schaffen. De lege lata fallen letztere aber unter das objektive Nettoprinzip.

Fragt man vor diesem Hintergrund, ob es sich bei § 9c I EStG noch um eine realitätsgerechte Typisierung einer privaten Mitveranlassung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten handelt,<sup>87</sup> so erscheint dies zweifelhaft, zumal sich eine solche Mitveranlassung nur auf die Wahl der Art der Fremdbetreuung beziehen könnte. Problematisch erscheint sowohl die absolute Grenze von 4.000 Euro<sup>88</sup> wie die relative Begrenzung auf 2/3. Abgesehen von der Abzugshöhe als solcher könnte die Mutter auch von der Aufnahme einer Vollzeit- oder Teilzeitstelle abgehalten werden (Art. 3 II 2 GG).

Diesen Bedenken wäre durch einen unbegrenzten Abzug als Erwerbsaufwendungen zu begegnen. Würde ein Aufwand als unangemessen empfunden, könnte die Generalnorm des § 4 V Nr. 7 EStG zur Anwendung kommen. Etwaigem Missbrauch wäre durch den Beleg mit einer Rechnung hinreichend zu begegnen – i.V.m. dem Nachweis zeitgleicher Berufstätigkeit.

Keine Bedenken bestehen insoweit, als der Abzug bei intakten Familien nur für Doppelverdiener-Eltern gewährt wird, da bei Alleinverdienerehen mit klassischer Aufgabenverteilung typischerweise keine berufsbedingten Betreuungskosten anfallen. Im Vergleich mit der Haushaltsgemeinschaft eines Elternteils mit einem Dritten ist die Ungleichbehandlung dadurch gerechtfertigt, dass der Dritte nicht zu Betreuung und Erziehung verpflichtet ist.

Nicht gerechtfertigt ist neben § 9c I EStG der Fortbestand von § 24b EStG. Danach steht Alleinerziehenden ein Sonderabzugstatbestand i.H.v. 1.308 € zu (Entlastungsbetrag für Alleinerziehende),<sup>89</sup> da – nach der Vorstellung des Gesetzgebers – die Haushaltsführung mit einem oder mehreren kindergeld- bzw. kinderfreibetragsberechtigten Kindern durch einen Allein-

<sup>86</sup> Zu beidem BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00 = BVerfGE 112, S. 268 (280ff.).

<sup>87</sup> So zu § 4f EStG Krömker, U., in: Hermann/Heuer/Raupach, Jahresband 2007, § 4f Anm. J 06-2, E4 f.

<sup>88</sup> Fraglich ist, ob 6.000 €, von denen nur 2/3 tatsächlich berücksichtigt werden können, eine solche realitätsgerechte Typisierung darstellen. Zumindest Kosten für eine Kindertagesstätte sind davon wohl in der Regel gedeckt (vgl. dazu Hölzer, C., Anm. 29, S. 2146). Allerdings ist auch die Entscheidung für eine private Betreuungsform von der elterlichen Erziehungsfreiheit (Art. 6 II GG) gedeckt und keinesfalls unangemessen. Da es für unter 3-Jährige kein ausreichendes (Ganztags-)Betreuungsnetz gibt, haben Eltern oftmals keine andere Möglichkeit, als private Fremdbetreuung in Anspruch zu nehmen. Die Kosten hierfür sind um ein vielfaches höher, als die staatlicher Institutionen. Zum Teil wird deshalb an der Realitätsgerechtigkeit der Regelung gezweifelt (Hey, J., Anm. 70, S. 2004; Hölzer, C., Anm. 29, S. 2146). Nach Krömker (Anm. 84, § 4f EStG Rn. 3) und Loschelder (in: Ludwig Schmidt, Anm. 19, § 4f EStG, Rn. 3) sei die gegenwärtige Typisierung realitätsgerecht und verfassungsrechtlich unbedenklich.

<sup>89</sup> Wegen verfassungsrechtlicher Bedenken vgl. BVerfG, Anm. 78 und anhängige Verfahren beim BFH, III R 104/06 und BVerfG, 2 BvR 266/08.

erziehenden im Vergleich zu Zwei-Eltern-Familien einen höheren Aufwand verursache.<sup>90</sup> Die Vorschrift hat einen durchaus unspezifizierten Subventionscharakter. Das Existenzminimum eines Kindes ist durch die Freibeträge nach § 32 VI EStG abzudecken. Letztlich zielt der Entlastungsbetrag v. a. auf erwerbsbedingten Betreuungsaufwand ab, dadurch verursacht, dass der Alleinstehende ohne Fremdbetreuung keiner Erwerbstätigkeit nachgehen kann. Systematisch wäre dieser Aufwand in § 9c I EStG zu verorten.

Jenseits von existenznotwendigem Betreuungsbedarf und erwerbsbedingtem Kinderbetreuungsaufwand sieht § 9c II 1 EStG wie vormals § 10 I Nr. 8 EStG – sachlich dem subjektiven Nettoprinzip zugeordnet – einen Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten vor, wenn sich der Steuerpflichtige in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. Abzugshöhe und weitere Abzugsvoraussetzungen sind im Wesentlichen mit § 9c I EStG identisch. Dieser Abzug wäre verfassungsrechtlich nicht geboten, da der allgemeine Betreuungsaufwand bereits in § 32 VI EStG erfasst ist. In der Sache zielt der Abzug auf typische Konstellationen, in denen der Steuerpflichtige keine Eigenbetreuung erbringen kann.

Nach § 9c II 4 EStG (vormals § 10 I Nr. 5 EStG) wird für Kinder zwischen 3 und 6 Jahren in Höhe von zwei Dritteln (max. 4.000 €) ebenfalls ein Sonderausgabenabzug für anfallenden Betreuungsaufwand gewährt, um die regelmäßig anfallenden Kindergartengebühren zu decken. Dabei handelt es sich wiederum um eine (freilich gerechtfertigte) Steuersubvention, da diese Kosten weder beruflich veranlasst sind, noch einen existenznotwendigen Bedarf darstellen.

Durch derartige Zusatzförderungen von Eltern via Steuervergünstigung zeigt der Gesetzgeber nach wie vor ein wenig stringentes Konzept des Familienleistungsausgleichs. Vorzugswürdiger erschiene – neben einem allgemeinen Abzug berufsbedingter Kinderbetreuungskosten – eine deutliche Anhebung der Freibeträge nach § 32 VI EStG und eine ebenso deutliche Förderung sozial Schwacher durch sozialrechtliche Regularien. Dies wäre für die Betroffenen klarer verständlich und ermöglichte ein Mehr an Realitätsnähe.

### 3.4 De lege ferenda

Die Gesetzesentwicklung hat in Gestalt von §§ 9 V 1, 9c EStG einerseits und §§ 31, 32 EStG andererseits zu einem Nebeneinander zweier Normenkomplexe geführt, die – systematisch unabgestimmt – (faktisch) dasselbe Ziel verfolgen, nämlich der Leistungsfähigkeitsminderung durch Kinderbetreuungskosten Rechnung zu tragen. Beide Regelungsansätze wären de lege ferenda jedenfalls aufeinander abzustimmen.

Die Freibeträge für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung (§ 32 VI EStG) dienen der Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Vorgaben der Art. 6 I, II GG, sollen aber gerade keinen speziellen Aufwand typisieren (siehe sub. 2.1.). Sachgerecht ist dabei die Progressionswirksamkeit der Entlastungswirkung (siehe sub. 3.1.1.). Der Höhe nach dürften die Freibeträge des § 32 VI 1 EStG nicht mehr realitätsgerecht und deshalb anzuheben sein.<sup>91</sup> In der Folge bedürfte es

90 Die Vorschrift soll den Wegfall des Haushaltsfreibetrages i.S.d. § 32 VII EStG zum 31.12.2003 kompensieren; BR-Drs. 652/1/03, S. 10 (Nr. 41).

91 De lege lata wird der Betreuungs- und Erziehungsbedarf durch den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrag i.H.v. insgesamt 2.160 € gesichert. Dadurch kommt der Gesetzgeber zwar der vom Bundesverfassungsgericht 1998 geforderten Höhe von 4.000 DM nach (BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvL 42/93 = BVerfGE 99, S. 216 [244]). Eine Anpassung an die geänderten Lebensverhältnisse wäre aber wohl angezeigt; es ist fraglich, ob sich die

keiner weiteren steuerlichen „Förderung“ von Eltern mehr. Eine solche sollte ggf. allein mit sozialrechtlichen Leistungen erfolgen.

§ 9c EStG dient – als formale Zusammenfassung der früheren §§ 4f, 10 I Nr. 5 und 8 EStG (siehe sub. 2.2.) – der Berücksichtigung speziell erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten. Diese sollten unabhängig von den Vorgaben des Familienleistungsausgleichs beurteilt werden. Die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen gestatten dabei grundsätzlich eine sachgerechte Pauschalierung und Begrenzung. Da die Ursache für erwerbsbedingte Fremdbetreuungskosten in der Entscheidung für die Erwerbstätigkeit liegt, sind diese Kosten neben dem Betreuungsbedarf abzuziehen. Auch auf eine teilweise Verrechnung sollte verzichtet werden (siehe sub. 3.2. u. 3.3.). Ob es sich bei § 9c EStG um eine sachgerechte Pauschalierung handelt, erscheint unter den zuvor genannten Gesichtspunkten fraglich. Aufgrund der Zusatzvergünstigungen in § 9c II 1 und 4 EStG erscheint zudem das derzeitige Konzept des Gesetzgebers wenig stringent (siehe sub. 3.3.). Konsequenter und folgerichtiger wäre es, auf die Zwei-Drittel-Regelung in § 9c EStG zu verzichten. Ein Werbungskostenabzug für erwerbsbedingten Betreuungsaufwand wäre nach allgemeinen Grundsätzen unbegrenzt zuzulassen. Die sozialrechtliche Regelung in § 9c II 1 und 4 sowie das Kindergeld sollten aus dem Einkommensteuerrecht eliminiert werden. Die komplizierten Regelungen in § 9c EStG könnten entfallen, ebenso § 24b EStG.

*Verf.: Prof. Dr. Monika Jachmann, Richterin am Bundesfinanzhof, Honorarprof. für Öffentliches Recht und Steuerrecht an der Ludwig-Maximilians-Universität München, priv.: Am Feldkreuz 2 A, 82467 Garmisch Partenkirchen*

---

Freibetragshöhe noch im Rahmen des gesetzgeberischen Ermessens hält (In dieser Hinsicht schafft aber das Wachstumsbeschleunigungsgesetz (s.o. Fn. 3) Abhilfe, da dieses vorsieht, die Kinderfreibeträge pro Kind auf 4.488 € und den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrag auf 2.520 € zu erhöhen). Die Beurteilung einer angemessenen Höhe ist dabei mit einigen Schwierigkeiten verbunden. Während für das sächliche Existenzminimum die Möglichkeit einer Anlehnung an das sozialhilferechtliche Existenzminimum besteht (vgl. *Jachmann, M.*, Anm. 20, § 32 Rn. A 88 m.w.N.), ist eine solche Handhabe beim Betreuungsbedarf ausgeschlossen. Bezugspunkt ist nach *Heuermann, B.*, Anm. 60, S. 1546 der Bedarf und der daraus folgende Aufwand für die existenznotwendige Betreuung. Die Meinungen, ob dieser Bedarf realitätsgerecht bemessen ist, gehen auseinander. So wird vertreten, dass er zu hoch angesetzt sei, da Eltern regelmäßig keine so hohen Beträge über das sächliche Existenzminimum hinaus ausgeben (so *Heuermann, B.*, Anm. 60, S. 1550 m.w.N.). Der BFH hingegen hält den Betrag auch dann für realitätsgerecht, wenn daneben kein Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten möglich ist (BFH v. 23.4.2009, VI R 60/06 = DStR 2009, 1425 [1427]). Schließlich wird aber auch vertreten, der Bedarf sei zu gering bemessen, da er als Typisierung möglichst viele Fälle zu erfassen habe, was aber nicht der Fall sei (für die Rechtslage im Jahr 2000: *Seer, R./Wendt, V.*, Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22.12.1999, in: NJW 2000, S. 1904 [1908]).