

# Neue Juristische Wochenschrift

In Verbindung mit dem Deutschen Anwaltverein

und der Bundesrechtsanwaltskammer herausgegeben von Prof. Dr. Wolfgang Ewer, Rechtsanwalt in Kiel – Prof. Dr. Rainer Hamm, Rechtsanwalt in Frankfurt a. M. – Dr. Dr. h. c. Georg Maier-Reimer, Rechtsanwalt in Köln – Prof. Dr. Rudolf Nirk, Rechtsanwalt beim BGH – Prof. Dr. Hans-Jürgen Rabe, Rechtsanwalt in Berlin – Ingeborg Rakete-Dombek, Rechtsanwältin und Notarin in Berlin – Dr. Michael Streck, Rechtsanwalt in Köln.

Schriftleitung: Rechtsanwalt Dr. Achim Schunder, Beethovenstraße 7 b, 60325 Frankfurt a. M.

28 2006

Seite 2001–2064

59. Jahrgang

10. Juli 2006

Professorin Dr. Johanna Hey, Düsseldorf

## Der neue Abzug für Kinderbetreuungskosten\*

Kinderarmut ist ein zentrales Problem der deutschen Gesellschaft. Nicht nur droht das System des Generationsvertrags in der Rentenversicherung zu kollabieren. Ein Volk ohne Kinder ist in seiner Existenz bedroht. Die Politik sinnt daher schon seit längerem nach Anreizsystemen. Im Koalitionsvertrag wird der Familienförderung zentrale Bedeutung beigemessen. In diesem Kontext versucht das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26. 4. 2006 (BGBl I, 1091), Familienfreundlichkeit über einen verbesserten steuerlichen Abzug von Kinderbetreuungsaufwendungen zu verwirklichen.

### I. Steuerliche Familienpolitik in Zeiten knapper Kassen

Längst ist bewiesen, dass der deutsche Staat an seinem Nachwuchs nicht geizt<sup>1</sup>. Im Gegenteil, im europäischen und OECD-Vergleich erhalten deutsche Familien überdurchschnittlich hohe direkte finanzielle Zuwendungen<sup>2</sup>. Kindergeld, Erziehungsgeld, Elterngeld lenken die Finanzströme in die Hände der Eltern in der Annahme, dort würden sie verantwortungsbewusst für die Entwicklung der Kinder eingesetzt – ein reichlich idealistisches Bild angesichts des Befundes, dass Integrationsdefizite in frühester Kindheit angelegt sind und Bildungschancen bereits im Vorschulalter vertan werden. Je weniger Kinder in Deutschland geboren werden, umso wichtiger ist es, sie optimal auf die Anforderungen einer Wissensgesellschaft vorzubereiten. Gerade weil hier die Weichen gestellt werden, gilt es, gezielt die frühkindlichen und vorschulischen Bildungsangebote zu verbessern. Statt jedoch den Einsatz der bereits in Familien investierten Mittel in die Finanzierung eines verbesserten staatlichen oder auch privaten Betreuungs- und vor allem *Bildungsangebots* umzuorganisieren, werden dem System auch jetzt wieder neue Mittel zugeführt, angesichts der staatlichen Finanzknappheit allerdings nur in verhältnismäßig bescheidenem Umfang. So wurde im Gesetzgebungsverfahren von vornherein festgelegt, dass die verbesserte steuerliche Absetzbarkeit von Kinderbetreuungsaufwand insgesamt nicht mehr als 460 Mio. Euro kosten dürfe<sup>3</sup>. Dies wirft die Frage auf, ob der Gesetzgeber das begrenzte Finanzvolumen bestmöglich eingesetzt hat.

### II. Der neue Abzug der Aufwendungen für Kinderbetreuungskosten

#### 1. Inhalt der Regelungen der §§ 4 f, 10 I Nr. 5 EStG

Die neuen Abzugstatbestände sind das Ergebnis einer in hohem Maße kontroversen Debatte. Nachdem im Gesetz-

gebungsverfahren über alle Parteien hinweg umstritten war, ob die Verbesserung der steuerlichen Rahmenbedingungen der Kinderbetreuung nur beiderseits erwerbstätigen Eltern oder generell allen Eltern zugute kommen sollte<sup>4</sup>, hat man sich mit Rückwirkung zum 1. 1. 2006<sup>5</sup> auf folgenden Kompromiss geeinigt:

Gemäß § 10 I Nr. 5 EStG können unabhängig von der Berufstätigkeit alle Eltern für Kinder im Alter zwischen drei und sechs Jahren pro Kind  $\frac{2}{3}$  der Betreuungskosten, höchstens 4000 Euro, als Sonderausgaben steuerlich geltend machen. Darüber hinaus regelt § 4 f EStG die erwerbsbedingten Betreuungskosten dergestalt, dass erwerbstätige allein Erziehende oder beiderseits erwerbstätige Eltern für Kinder bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres  $\frac{2}{3}$  der Betreuungskosten, höchstens 4000 Euro, „wie Betriebsausgaben“ abziehen können. Gemäß § 9 V 1 EStG findet die Regelung auch bei den Überschusseinkünften Anwendung.

Erst auf den zweiten Blick erschließt sich, welche Zwecke der Gesetzgeber mit der nach Lebensalter des Kindes und Berufstätigkeit der Eltern differenzierenden Regelung<sup>6</sup> verfolgt. Der Sonderausgabenabzug für drei- bis sechsjährige Kinder korrespondiert mit den in diesem Alter anfallenden Kindergartengebühren. Denn an der ursprünglich vorgesehenen Begrenzung des Abzugs auf beiderseits berufstätige Eltern war vor allem kritisiert worden, dass sie Alleinverdiener im Hinblick auf die für alle Kinder anfallenden Kindergartengebühren benachteilige.

#### 2. Verfassungsrechtliche Rahmenbedingungen

Vor der Frage, ob es dem Gesetzgeber gelungen ist, seine politischen Zielsetzungen normativ umzusetzen, ist zu klären, welchen verfassungsrechtlichen Vorgaben er hierbei unterliegt. Denn in keinem anderen Gebiet des Steuerrechts hat

\* Die Autorin ist Inhaberin des Lehrstuhls für Unternehmenssteuerrecht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

1 Insgesamt werden die Familienleistungen mit 100 Mrd. Euro pro Jahr beziffert, s. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 15. 3. 2006, BT-Dr 16/974.

2 7. Familienbericht, 2005, S. 8.

3 Vgl. BT-Dr 16/753, S. 8.

4 Zur politischen Debatte s. die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses, BT-Dr 16/974.

5 Vgl. § 52 XII c und XXIV EStG i. d. F. des Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 17. 3. 2006, BGBl I, 1091.

6 Zu Einzelheiten der im Detail jetzt überaus komplizierten Rechtslage s. Hillmoth, INF 2006, 377.

das *BVerfG* die verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen für den Steuergesetzgeber so eng abgesteckt wie im Bereich der Familienbesteuerung<sup>7</sup>.

a) *Verfassungsrechtliches Gebot zum Abzug von erwerbsbedingtem Betreuungsaufwand*. Art. 6 I GG verbietet es als spezieller Gleichheitssatz, Eltern gegenüber kinderlosen schlechter zu stellen<sup>8</sup>. Der Steuergesetzgeber ist dazu verpflichtet, zwischen Steuerpflichtigen mit und ohne Kinder in der Weise zu differenzieren, dass der durch Kinder geminderten Leistungsfähigkeit unabhängig von der Höhe des Elterneinkommens<sup>9</sup> Rechnung getragen wird. Die familiäre Unterhaltsgemeinschaft ist steuerrechtlich abzubilden. Diesem Zweck dient die Freibetragsregelung des § 32 VI 1 EStG<sup>10</sup>.

Benachteiligt werden berufstätige Eltern gegenüber berufstätigen kinderlosen Steuerpflichtigen nicht nur durch eine unvollständige Berücksichtigung von Unterhaltspflichten, sondern auch durch eine unvollkommene Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten. Nur wenn das Steuergesetz den Abzug der tatsächlich entstandenen Kinderbetreuungskosten ermöglicht, haben Steuerpflichtige mit und ohne Kinder dieselbe Chance, einem Beruf nachzugehen und Einkommen zu erzielen. Das *BVerfG* hat sich in der Vergangenheit allerdings schwer getan, aus Art. 6 I GG ein Gebot des realitätsgerechten Abzugs der durch beiderseitige Berufstätigkeit verursachten Kinderbetreuungskosten als Erwerbsausgaben abzuleiten. Zwar hat es ein Neutralitätspostulat dahin gehend aufgestellt, dass es keinen Unterschied machen dürfe, ob Kinder durch die eigenen (nicht berufstätigen) Eltern oder fremd betreut werden<sup>11</sup>. Der Staat dürfe in die unterschiedlichen Familienentwürfe nicht hineinregieren<sup>12</sup>. Streitig bleibt aber, wie das Steuerrecht aussehen muss, damit diese Entscheidung zwischen den unterschiedlichen Familienentwürfen ohne Verzerrung getroffen werden kann.

Im Allein-Erziehenden-Beschluss vom 3. 11. 1982 hat das *BVerfG* ausgeführt, dass der – damals nur allein erziehenden Eltern zuerkannte – Abzug für Betreuungsaufwand zusammenlebenden Eltern allenfalls dann zu gewähren sei, wenn sie auf Grund niedrigen Einkommens wirtschaftlich zu beiderseitiger Berufstätigkeit *gezwungen* seien<sup>13</sup>. Die *freie* Entscheidung, trotz Elternschaft einem Beruf nachzugehen, scheint folglich nicht schutzwürdig. Noch deutlicher wird diese Sichtweise im Kinderfreibetrags-Beschluss vom 10. 11. 1998 mit der Entdeckung des nicht monetären Betreuungsaufwands<sup>14</sup>. Das *BVerfG* und mit ihm Teile des Schrifttums gehen letztlich von einem Vorrang der Kinderbetreuung durch einen nicht berufstätigen Elternteil aus. Das Gericht postuliert Neutralität, judiziert aber zu Gunsten eines Vorrangs der Eigen- gegenüber der Fremdbetreuung<sup>15</sup>. Entlarvt wird diese familienpolitische Wertung durch die Aussage, Berufsfreiheit und Familienfreiheit „dürften sich nicht verdrängen und müssten zu einem schonenden Ausgleich gebracht werden“<sup>16</sup>, weshalb ein Abzug der tatsächlichen Betreuungskosten zu verwehren sei. Ein schonender Ausgleich zwischen zwei Grundrechtspositionen ist nur zur Auflösung von Grundrechtskollisionen erforderlich<sup>17</sup>. Doch aus der Sicht berufstätiger Eltern gibt es keine Grundrechtskollision, sondern nur einen Gleichlauf. Die Familienfreiheit verstärkt den aus der Berufsfreiheit gewonnenen Anspruch auf eine Betreuungssituation, die es ermöglicht, auch mit Kindern einen Beruf auszuüben. Zu einer staatlichen Bevormundung kommt es erst dann, wenn Art. 6 II GG dahin gehend interpretiert wird, es gebe eine verfassungsrechtliche Pflicht zur *eigenhändigen* Betreuung der Kinder durch die Eltern<sup>18</sup>. Durch eine solche Interpretation wird den Eltern die Fähig-

keit abgesprochen, selbst zu entscheiden, was für das eigene *und* das Wohl ihrer Kinder das Beste ist<sup>19</sup>. Dabei liegt die Fehlvorstellung des *BVerfG* darin, der Staat würde Eltern erst durch die Abziehbarkeit der Kinderbetreuungskosten auf die Idee der Fremdbetreuung bringen und damit Anreize für Fremdbetreuung und gegen Eigenbetreuung setzen. Den Anlass für die Fremdbetreuung setzt jedoch – insbesondere wenn der Abzug auf die beiderseitige Berufstätigkeit beschränkt ist – nicht die steuerrechtliche Absetzbarkeit, sondern die häusliche Abwesenheit auf Grund der Ausübung der Erwerbstätigkeit. Nicht die Abziehbarkeit von Erwerbsaufwendungen, sondern deren Nichtabziehbarkeit führt zu Verzerrungen<sup>20</sup>. Dies erkennt das *BVerfG* in seiner Entscheidung zu § 33 c I 1 EStG vom 16. 3. 2005 nunmehr zumindest grundsätzlich an, wenn es ausführt, dass sowohl das Gebot der horizontalen Steuergleichheit als auch das Benachteiligungsverbot des Art. 6 I GG geböten, „zumindest die durch erwerbsbedingte Kinderbetreuung entstandene tatsächliche Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen“<sup>21</sup>. Bereits zuvor hatte das *BVerfG* in der Entscheidung zur doppelten Haushaltsführung vom 4. 12. 2002 angenommen, der Einkommensteuergesetzgeber verfehle den gebotenen Schutz der Doppelverdienerreihe, wenn er Aufwendungen, die für beiderseits berufstätige Ehegatten „zwangsläufiger Aufwand für die Vereinbarkeit von Ehe und Beruf“ seien, mit beliebig disponibler privater Einkommensverwendung gleichsetze und für die Bemessung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehegatten unberücksichtigt lasse<sup>22</sup>.

Dass Kinderbetreuungskosten beiderseits berufstätiger Eltern in Höhe des tatsächlich entstandenen Aufwands abzugsfähig sein müssen, folgt außer aus Art. 6 GG unmittelbar aus dem objektiven Nettoprinzip und ist damit ein Gebot folgerichtiger Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts<sup>23</sup>. Sind beide Eltern berufstätig, ist der Aufwand unzweifelhaft beruflich/betrieblich veranlasst. Zwar ist die Entscheidung, Kinder zu bekommen, in der Privatsphäre angesiedelt<sup>24</sup>, und diese Entscheidung ist Ursache dafür, dass überhaupt ein Betreuungsbedarf entsteht<sup>25</sup>. Dass die Betreuung nicht eigenhändig vor-

- 7 Vgl. die grundlegenden Entscheidungen *BVerfGE* 61, 319 = NJW 1983, 271; *BVerfGE* 82, 60 = NJW 1990, 2869; *BVerfGE* 82, 198 = NJW 1990, 2876; *BVerfGE* 99, 216 = NJW 1999, 557; *BVerfGE* 99, 246 = NJW 1999, 561; *BVerfGE* 99, 268 = NJW 1999, 565; *BVerfGE* 99, 273 = NJW 1999, 564; zur Rechtsprechungsentwicklung s. etwa *Brockmeyer*, DStZ 1999, 666; *Dziadkowski*, DStZ 1999, 273.
- 8 *BVerfGE* 99, 216 (232) = NJW 1999, 557 (558); *BVerfG*, NJW 2005, 2448 (2448).
- 9 *BVerfGE* 99, 246 (260) = NJW 1999, 561 (562).
- 10 In ihrer konkreten Ausgestaltung problematisch s. *Lang*, in: *Tipke/Lang*, SteuerR, 18. Aufl. (2005), § 9 Rdnr. 94.
- 11 *BVerfGE* 99, 216 (236) = NJW 1999, 557 (558 f.).
- 12 *BVerfGE* 99, 216 (231) = NJW 1999, 557 (558); *BVerfGE* 107, 27 (53) = NJW 2003, 2079 (2083).
- 13 *BVerfGE* 61, 319 (350 f.) = NJW 1983, 271 (272).
- 14 *BVerfGE* 99, 216 (236 ff.) = NJW 1999, 557 (560).
- 15 S. auch die diesbezügliche Kritik von *Birk/Wernsmann*, JZ 2001, 218 (222); *Schön*, DStR 1999, 1677 (1680).
- 16 *Kirchhof*, NJW 2000, 2792 (2795).
- 17 *Alexy*, Theorie der Grundrechte, 1996, S. 498 ff.
- 18 *Kirchhof*, NJW 2000, 2792 (2795).
- 19 Ebenso *Abmann*, NJW 2002, 633 (635).
- 20 Noch weitergehend *Seer/Wernsmann*, NJW 2000, 1905 (1907): Nicht nur die Nichtabziehbarkeit der tatsächlichen, sondern auch die Abziehbarkeit eines fiktiven Betreuungsaufwands (§ 32 VI 1 EStG) beeinträchtigt die Familienfreiheit.
- 21 *BVerfG*, NJW 2005, 2448 (2449); zu diesem Paradigmenwechsel *Kanzler*, NWB 2005, Fach 3, 13599 (13604).
- 22 *BVerfGE* 107, 27 (53) = NJW 2003, 2079 (2083).
- 23 Vgl. insb. *BVerfGE* 99, 88 (95) = NJW 1998, 3769 (3770).
- 24 So nachdrücklich *Schneider*, StuW 1984, 356 (364 f.); *Bareis*, StuW 2000, 81 (84).
- 25 „Private Mitveranlassung“, vgl. *BVerfG*, NJW 2005, 2448 (2449); *Kirchhof*, ZRP 2003, 73 (76).

genommen, sondern kostenpflichtig auf Dritte übertragen wird, ist aber durch die Erwerbstätigkeit veranlasst<sup>26</sup>.

Dem lässt sich nicht entgegen, die Entscheidung für die Erwerbstätigkeit beider Elternteile sei eine Privatangelegenheit, soweit nicht beide Einkommen zum wirtschaftlichen Erhalt der Familie unabdingbar sind. Zwar schwingt dieser Gedanke im Allein-Erziehenden-Beschluss des *BVerfG* vom 3. 11. 1982 mit<sup>27</sup>. Solange aber die Erwerbstätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübt wird, spielen die Motive für die Tätigkeit, die Frage, ob das Einkommen „notwendig“ ist, weder eine Rolle für die Steuerbarkeit der Einkünfte noch für die Abzugsfähigkeit der durch sie veranlassten Aufwendungen. Zutreffend erkennt das *BVerfG* im Beschluss zur doppelten Haushaltsführung vom 4. 12. 2002, dass die Vereinbarkeit von Familie und Beruf unabhängig davon sicherzustellen sei, ob es sich um Steuerpflichtige mit geringem Einkommen oder um so genannte Besserverdiener handelt<sup>28</sup>.

Schließlich verjetzt der Ausschluss eines Abzugs von Betreuungsaufwendungen bei beiderseitiger Berufstätigkeit auch den in Art. 3 II 2 GG verankerten Gleichberechtigungsanspruch der Frau, da er mittelbar die Berufschancen von Frauen mindert<sup>29</sup>. Denn es sind nun einmal nach wie vor mit überwältigender Mehrheit die Frauen, denen sich die Entscheidung zwischen Familie und Beruf stellt. Die Berufstätigkeit der Frau wird in die Nähe eines der Selbstverwirklichung dienenden Hobbys gestellt, wenn qualifizierte Kinderbetreuung aus dem versteuerten Einkommen finanziert werden muss. Das Steuerrecht darf aber, dies hat das *BVerfG* schon vor 50 Jahren festgestellt<sup>30</sup>, die Berufstätigkeit der Frau auch nicht mittelbar behindern.

b) *Verfassungsrechtliches Verbot der Bevorzugung von Doppelverdiener-Familien gegenüber Alleinverdiener-Familien.* Damit ist allerdings noch nicht beantwortet, welche verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung des Verhältnisses von Allein- und Doppelverdiener-Eltern zu stellen sind. Politisch war die Frage, ob der Gesetzgeber beide Gruppen von Eltern gleich behandeln müsse, heftig umstritten. Aber gibt es auch ein verfassungsrechtliches Gebot, Eltern, bei denen sich ein Elternteil unter Verzicht auf eine Erwerbstätigkeit der Betreuung der Kinder widmet, dieselben Abzugsmöglichkeiten zu eröffnen wie beiderseits erwerbstätigen Eltern?

Der besondere verfassungsrechtliche Schutz von Ehe und Familie erstreckt sich auf die „Alleinverdienerreihe“ ebenso wie auf die „Doppelverdienerreihe“<sup>31</sup>. Doppelverdiener dürfen folglich weder besser noch schlechter gestellt werden als Alleinverdiener. Soweit nicht berufstätige Eltern keine Ausgaben haben, stellt sich die Frage einer Benachteiligung durch Ausschluss von der Abzugsmöglichkeit nicht. Erst der Abzug der Betreuungskosten stellt berufstätige Eltern und nicht berufstätige Eltern gleich. Zu einer Ungleichbehandlung von Doppel- und Alleinverdienereltern kann es allerdings dann kommen, wenn es nicht allein um den Abzug von Aufwendungen geht, die die erwerbsbedingte Abwesenheit der Eltern ermöglichen sollen, sondern Kindern von Doppelverdienern gleichzeitig bessere Bildungschancen<sup>32</sup> eröffnet werden.

In dieser Hinsicht hat der Gesetzgeber ein dreifaches Wahlrecht. Er kann den Abzug für berufstätige Eltern dahin gehend einschränken, dass derartige Vorteile ausgeschlossen werden. Alle Kinder bleiben dann gleich ungebildet, und die Bildung ist Privatsache. Alternativ kann allen Eltern, unabhängig von der Berufstätigkeit und zusätzlich zum Betreuungsaufwand für berufstätige Eltern, ein Abzug für Bildungsaufwendungen gewährt werden. Dies wäre eine Steuervergünstigung, aber eine aus bevölkerungs- und bildungspolitischer Sicht mehr als gerechtfertigte und eine konsequente Antwort auf das Problem der Kinderarmut und die Herausforderungen der Wissensgesellschaft. Nicht erforderlich

wäre ein solcher Abzug, wenn der Staat ein ausreichendes Bildungsangebot auch schon im Kindergarten- und Vorschulalter kostenfrei zur Verfügung stellen würde<sup>33</sup>.

### 3. Betriebsausgabenabzug für erwerbstätige Eltern

a) *Systematische Einordnung.* Einen Fortschritt bedeutet es, dass der Einkommensteuergesetzgeber nunmehr erstmals anerkennt, dass Kinderbetreuungsaufwendungen von berufstätigen Eltern Erwerbsaufwendungen sind. Sie sind auf der Ebene des objektiven Nettoprinzips angesiedelt, weshalb ihre bisherige Normierung in § 33 c EStG, das heißt auf der Ebene des subjektiven Nettoprinzips, verfehlt war<sup>34</sup>. § 4 f EStG ordnet den erwerbsbedingten Kinderbetreuungsaufwand demgegenüber systemgerecht den Vorschriften der Einkünfteermittlung zu. Damit kommt der Gesetzgeber einer im Schrifttum weit verbreiteten Forderung nach<sup>35</sup>. Im letzten Augenblick hat ihn dann aber scheinbar der Mut verlassen, denn die Aufwendungen sind nicht „als Betriebsausgaben“, sondern lediglich „wie Betriebsausgaben“ abziehbar. Damit wird eine neue, dem Gesetz bisher unbekanntes Kategorie geschaffen, ohne dass die Bedeutung der Differenzierung klar würde. Zweifelsfragen sind vorprogrammiert. So könnte man meinen, es gäbe daneben zusätzlich abziehbare „echte“ Betriebsausgaben, was aber dem Willen des historischen Gesetzgebers nach abschließender, Kosten begrenzender Regelung wohl kaum gerecht werden dürfte.

b) *Betragsmäßige Begrenzung.* Der Abzug ist gleich mehrfach der Höhe nach beschränkt. Zum einen werden nur  $\frac{2}{3}$  der tatsächlich getätigten Aufwendungen anerkannt, zum anderen wird der Abzug absolut auf höchstens 4000 Euro pro Kind begrenzt.

Dass die Begrenzung zur Vermeidung größerer Steuerausfälle erforderlich war<sup>36</sup>, ist eine Erklärung, keine Rechtfertigung. Versteht man den Abzugstatbestand des § 4 f EStG richtigerweise als durch das objektive Nettoprinzip gebotenen Abzug von Erwerbsaufwendungen, dann müssen grundsätzlich die tatsächlichen Kosten in vollem Umfang abzugsfähig sein, ohne dass es auf ihre Notwendigkeit oder Angemessenheit ankommen kann<sup>37</sup>.

Zu rechtfertigen sind (unwiderlegbare) Höchstbeträge für Betriebsausgaben jedoch als Vereinfachungszwecknormen, wenn es sich um *realitätsgerechte* Typisierungen einer privaten Mitveranlassung handelt<sup>38</sup>. Es ist nicht von der Hand

26 Ebenso Schön, DStR 1999, 1677 (1678); Lang, in: *Tipke/Lang* (o. Fußn. 10), § 9 Rdnr. 754; s. auch § 15 II Nr. 1 des Kölner Entwurfs eines EStG, 2005, Rdnr. 336.

27 *BVerfGE* 61, 319 (350 f.) = NJW 1983, 271 (274).

28 *BVerfGE* 107, 27 (56) = NJW 2003, 2079 (2083); anders noch *BVerfGE* 61, 319 (348) = NJW 1983, 271 (274); Kinderbetreuungskosten sind aus dem erhöhten Familieneinkommen zu bestreiten.

29 Ebenso Schön, DStR 1999, 1677 (1678); Ahmann, NJW 2002, 633 (635).

30 *BVerfGE* 6, 55 (81 f.) = NJW 1957, 417 (419 f.); ferner *BVerfGE* 21, 329 (353) = NJW 1967, 1851 (1855); *BVerfGE* 107, 27 (53) = NJW 2003, 2079 (2083).

31 Vgl. z. B. *BVerfGE* 66, 84 (94) = NJW 1984, 1949 (1950); *BVerfGE* 87, 234 (258 f.) = NJW 1993, 643 (643); *BVerfGE* 107, 27 (53) = NJW 2003, 2079 (2083); vgl. auch Ahmann, NJW 2002, 633 (637).

32 S. hierzu auch *BVerfG*, NJW 2006, 1866.

33 So auch *BVerfGE* 89, 346 (354 f.) = NJW 1994, 991 (991).

34 Zu widersprechen ist *BVerfG*, NJW 2005, 2448 (2449), der Gesetzgeber habe diesbezüglich Gestaltungsfreiheit. Der Gesetzgeber ist nicht frei, die Systematik des EStG beliebig zu verlassen.

35 S. z. B. Schön, DStR 1999, 1677 (1678 ff.); Tiedchen, BB 1999, 1681; Seer/Wendt, NJW 2000, 1904 (1906); Ahmann, NJW 2002, 633; Kanzler, NWB 2005, Fach 3, 13599 (13604); Lang, in: *Tipke/Lang* (o. Fußn. 10), § 9 Rdnr. 754.

36 BT-Dr 16/974, S. 15.

37 So etwa auch Tiedchen, BB 1999, 1681 (1684).

38 S. etwa *BVerfGE* 96, 1 (6) = NJW 1997, 2101 (2102); *BVerfGE* 99, 280 (290) = NJW 1999, 1457 (1458).

zu weisen, dass Kinderbetreuungsaufwendungen die Lebensführung des Steuerpflichtigen und seiner Kinder berühren (vgl. § 4 V Nr. 7 EStG). Nicht das Ob, wohl aber die Art und Weise der Fremdbetreuung können durchaus eine private Mitveranlassung aufweisen. Ob das Kind durch die vollexaminierte Kinderschwester oder im Hort betreut wird, ist eine Entscheidung, welche Betreuung und Erziehung Eltern ihren Kindern angedeihen lassen wollen. Sie ist damit ganz sicher ebenso wie die Entscheidung zwischen Fremd- und Eigenbetreuung von der Familienfreiheit des Art. 6 II 1 GG erfasst, aber eben privat veranlasst. Der Verzicht auf eine Obergrenze wäre ein sinnvoller Beitrag zur Förderung qualitativ hochwertiger Kinderbetreuung im Zeichen größtmöglicher Familienfreiheit, ist aber in Zeiten knapper Kassen weder verfassungsrechtlich<sup>39</sup> noch aus der Systematik der Einkommensteuer geboten.

Die Anordnung einer Obergrenze ist zulässig, wenn sie die typischerweise mit der Vollzeitbetreuung eines Kindes einhergehenden Kosten abbildet. Schnell wird deutlich, dass der Höchstbetrag von 4000 Euro nicht annähernd an die realen Betreuungskosten herankommt.

Allein die Gebühren für eine Ganztagsbetreuung in einer städtischen Kinderkrippe können sich auf bis zu 5000 Euro pro Jahr belaufen. Angesichts des völlig unzureichenden Angebots von Krippen- und Hortplätzen – lediglich für circa 8% der unter Dreijährigen steht ein Krippenplatz zur Verfügung<sup>40</sup> – dürfen zudem bei der Bestimmung der Höchstgrenze die wesentlich höheren Kosten einer individuellen Betreuung nicht außer Acht gelassen werden. Hier können die Kosten schnell 12000 Euro pro Jahr übersteigen, wenn man davon ausgeht, dass die Kinderbetreuung in einem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis organisiert wird.

Eine realitätsgerechte Höchstgrenze für die reinen Betreuungsaufwendungen müsste für das erste Kind zwischen 12000 und 15000 Euro liegen, ohne dass sich hiermit bereits der „Rolls Royce“ der Kinderbetreuung finanzieren ließe. Zur Limitierung der Kosten, allerdings um den Preis der Komplizierung, könnten nach Umfang der Erwerbstätigkeit der Eltern, Lebensalter des Kindes und Kinderzahl gestaffelte zusätzliche Grenzen eingezogen werden.

Keinerlei Rechtfertigung gibt es für die Begrenzung des Abzugs auf  $\frac{2}{3}$  der tatsächlichen Kosten. Der Gesetzgeber hat hierzu angeführt, die Kürzung trage dem Umstand Rechnung, dass Betreuungsaufwand unabhängig von der Berufstätigkeit der Eltern bei allen Kindern bestehe. Die Berücksichtigung der Zumutbarkeit der Belastung, wie sie § 33 III EStG<sup>41</sup> für Privataufwendungen vorsieht, ist für Erwerbsaufwendungen jedoch verfehlt. Das BVerfG hält sie zudem mit der Zwangsläufigkeit von (erwerbsbedingten) Kinderbetreuungskosten für unvereinbar<sup>42</sup>, dies gilt umso mehr angesichts der unzureichenden absoluten Höchstgrenze. Allenfalls käme eine Kürzung um den bereits im Kinderfreibetrag des § 32 VI 1 EStG abgebildeten Betreuungsaufwand in Betracht<sup>43</sup>.

c) *Ausschluss von Unterrichtsaufwand.* § 4 f S. 3 EStG schließt Aufwendungen „für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen“ vom Abzug aus. Dass Aufwendungen für den privaten Musikunterricht, den Nachhilfelehrer oder die Tennisstunde nicht zum Abzug zugelassen werden dürfen, ist nachvollziehbar. Wenn aber gemeint sein sollte, dass sich die Betreuung auf das bloße Aufpassen reduzieren muss, würden sämtliche Erkenntnisse über die Notwendigkeit, Kinder von früh auf zu fördern und zu fordern und ihnen „besondere Fähigkeiten“ zu vermitteln, konterkariert. Was soll man sich unter bloßer Betreuung vorstellen? Die Tages-

mutter, die fünf Säuglinge verwahrt und aufpasst, dass sie nicht dem plötzlichen Kindstod erliegen? Der tiefere Hintergrund der Einschränkung des Satzes 3 ist wohl dieser: Wenn es kein ausreichendes kostenfreies Bildungsangebot für alle gibt, sollen auch berufstätige Eltern, häufig so genannte „Besser Verdienende“, nicht über die Hintertür des Betriebsausgabenabzugs in den Genuss einer steuerlichen Förderung privat organisierter und finanzierter Bildungsangebote kommen.

Die Einschränkung birgt – jenseits der bildungs- und familienpolitischen Kritik – erhebliches Konfliktpotenzial. Man darf gespannt sein, wie die Rechtsprechung den unbestimmten Rechtsbegriff der „Vermittlung besonderer Fähigkeiten“ interpretieren wird. Eine Kinderfrau, die mit dem Kind singt, bastelt, liest, ins Museum geht – vermittelt sie besondere Fähigkeiten, so dass der Abzug ausgeschlossen ist? Muss man verhindern, dass das Au-pair dem Kind Französisch beibringt, die Kinderfrau bei den Hausaufgaben hilft? Tröstlich ist nur, dass der Schutz der Privatsphäre durch Art. 13 und Art. 2 I GG einer intensiveren Erforschung der Inhalte der Kinderbetreuung entgegensteht. Steht die Betreuung und Beaufsichtigung im Vordergrund, dürfte es jedenfalls unschädlich sein, wenn gleichzeitig *auch* erzogen und unterrichtet wird. Dies entspricht der bisherigen BFH-Interpretation der wortgleich in § 33 c EStG enthaltenen Einschränkung<sup>44</sup>. Zweifelsfragen hätten sich vermeiden lassen, wenn der Gesetzgeber formuliert hätte, dass vom Abzug solche Aufwendungen ausgeschlossen sind, die *ausschließlich* für Unterricht etc. angewendet werden.

Unklar ist auch die Abzugsfähigkeit der Gebühren für Kindergarten, Hort oder Ganztagschule. Zwar hat die Finanzverwaltung in der Vergangenheit den Abzug derartiger Aufwendungen im Rahmen von § 33 c EStG bejaht<sup>45</sup>, allerdings setzt sich – nicht zuletzt in Reaktion auf das schlechte Abschneiden in der PISA-Studie – zunehmend die Erkenntnis durch, dass gerade der Kindergarten keine bloße Verwahranstalt sein darf, sondern einen Bildungsauftrag hat. Die Vermittlung „besonderer Fähigkeiten“, etwa das vorschulische Lesen und Schreiben oder auch der spielerische Zugang zu Fremdsprachen, sollten gegenüber der reinen Betreuung sogar im Vordergrund stehen. Trotzdem kann man wohl, da die Ausschlussklausel auch in § 10 I Nr. 5 EStG enthalten ist, der erklärtermaßen gerade den Abzug von Kindergartengebühren ermöglichen soll, davon ausgehen, dass das Bildungsangebot des Kindergartens dem Abzug auch in § 4 f EStG nicht entgegensteht.

d) *Nachweis.* Voraussetzung des Abzugs ist, dass der Steuerpflichtige eine Rechnung vorlegt sowie den Nachweis der Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung führt (§ 4 f S. 5 EStG). Die Regelung soll der im Bereich der Kinderbetreuung weit verbreiteten Schwarzarbeit und Missbräuchen vorbeugen. Denkbar wäre etwa, dass Familienangehö-

39 BVerfG, NJW 2005, 2448 (2449).

40 Das Angebot wird durch das TagesbetreuungsbausauG erst bis 2010 verbessert, vgl. hierzu die Informationen des Bundesministeriums für Familie, Senioren und Jugend unter [www.Deutschland-wird-familienfreundlich.de](http://www.Deutschland-wird-familienfreundlich.de).

41 Sowie bis zum Veranlagungszeitraum 1999 § 33 c III EStG.

42 BVerfGE 99, 216 (237 f.) = NJW 1999, 557 (561); BVerfG, NJW 2005, 2448 (2449); ebenso durch Auslegung von § 33 c EStG BFH, BStBl II 1997, 33; Kanzler, FR 2000, 1355 (1356); Arndt, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Losebl., 10. Erg.-Lfg. (Stand: Okt. 1988), § 33 c Rdnr. B 35; ders., NJW 1999, 745 (750).

43 Dazu auch unten II 5.

44 Vgl. BFH, BStBl II 1979, 142 = NJW 1979, 888.

45 H 195 EStH 1999; s. auch Mellinghoff, in: Kirchhof, EStG Kompakt-Komm., 5. Aufl. (2005), § 33 c Rdnr. 9.

rige (z. B. die Großeltern<sup>46</sup>) zum Zwecke der Steuermin-  
derung eingeschaltet werden, obwohl sie die Betreuungslei-  
stung unentgeltlich erbringen. Ob sich derartige Gestaltungen  
wirklich verhindern lassen, ist allerdings zweifelhaft<sup>47</sup>.

#### 4. Sonderausgabenabzug unabhängig von der Erwerbs- tätigkeit der Eltern

Neben dem Betriebsausgabenabzug hat der Gesetzgeber für  
drei- bis sechsjährige Kinder einen Sonderausgabenabzug ge-  
stellt, ebenfalls begrenzt auf  $\frac{2}{3}$  der Kosten, höchstens  
4000 Euro. Bei dem Abzug von Betreuungsaufwendungen  
unabhängig von der Berufstätigkeit der Eltern handelt es sich  
um eine Steuervergünstigung<sup>48</sup>, denn weder ist der Abzug  
durch das objektive Nettoprinzip gefordert, noch kann er als  
unmittelbar existenznotwendig<sup>49</sup> dem subjektiven Netto-  
prinzip zugeordnet werden. Begründet wurde das Bedürfnis  
nach einem Abzugstatbestand mit den für diese Altersgruppe  
anfallenden Kindergartengebühren.

Die steuerliche Subventionierung des Kindergartenbesuchs  
ist eine gerechtfertigte Steuervergünstigung. Als Fördertat-  
bestand zur Begünstigung von Aufwendungen für die früh-  
kindliche Bildung wäre ein Abzug von Kindergartengebühren  
durchaus kohärent mit dem Abzug des Schulgeldes gem.  
§ 10 I Nr. 9 EStG oder den vom Gesetzgeber – fälschlich<sup>50</sup> –  
der Privatsphäre zugeordneten Kosten der Berufsausbildung  
(§ 10 I Nr. 7 i. V. mit § 12 Nr. 5 EStG). Nicht gerechtfertigt  
ist indes die vom Gesetzgeber in § 10 I Nr. 5 EStG gewählte  
Ausgestaltung. Zum einen ist der Sonderausgabenabzug nicht  
auf Kindergartengebühren oder vergleichbare frühkindliche  
Bildungsangebote beschränkt; im Gegenteil, reine Bildungsauf-  
wendungen werden durch den Ausschluss von Aufwen-  
dungen für Unterricht und die Vermittlung besonderer Fähig-  
keiten ausdrücklich ausgeschlossen. Abziehbar sind damit  
die Aufwendungen für den Babysitter oder die Tagesmutter,  
nicht aber zum Beispiel für die Musikfrüherziehung. Zum  
anderen ist der Betrag von 4000 Euro zusätzlich zum Betreu-  
ungsfreibetrag des § 32 VI 1 EStG in Höhe von 2160 Euro  
zu hoch gegriffen. Selbst ein Ganztagskindergartenplatz – für  
den es in der Regel nur bei beiderseitiger Berufstätigkeit  
Bedarf gibt – kostet für Drei- bis Sechsjährige in der Regel  
nicht mehr als 3000 Euro pro Jahr<sup>51</sup>. Die hoch angesetzte  
Abzugsgrenze ermöglicht es, neben den Kindergartengebüh-  
ren etwa auch Aufwendungen für den abendlichen Babysitter  
zum Abzug zu bringen. Gefördert wird nicht die Bildung des  
Kindes, sondern die Freizeitgestaltung der Eltern.

Für die Förderung der frühkindlichen Bildung gibt es – un-  
abhängig von der Berufstätigkeit der Eltern – gute Gründe,  
nicht aber für die steuerliche Förderung der bloßen Verwah-  
rung von Kindern von Alleinverdienern. Deshalb ist die in  
Satz 2 enthaltene Einschränkung, es dürfe sich nicht um  
Kosten für Unterricht oder die Vermittlung sonstiger Fähig-  
keiten handeln, in hohem Maße widersprüchlich. Sie konter-  
kariert den gerade erst entdeckten Bildungsanspruch des  
Kindergartens und untergräbt die Legitimation des Sonder-  
ausgabenabzugs. Die Förderung von Fremdbetreuung ohne  
Bildungs- oder Erziehungsanspruch ist bei nicht beiderseits  
berufstätigen Eltern weder familien- noch bildungspolitisch  
gerechtfertigt. Die Regelung verletzt Art. 3 I GG, weil Al-  
lein- und Doppelverdiener im Hinblick auf den Abzug von  
Fremdbetreuungsaufwendungen gleich behandelt werden,  
obwohl sie sich hinsichtlich des Fremdbetreuungsbedarfs we-  
sentlich unterscheiden. Der Gesetzgeber hat die Grenze sei-  
ner Gestaltungsfreiheit überschritten, weil die Begünstigung  
der Alleinverdiener zu Lasten der Herstellung einer verfas-  
sungskonformen Rechtslage für berufstätige Eltern geht<sup>52</sup>.

Im vorher festgelegten Finanzrahmen von 460 Mio. Euro<sup>53</sup>  
kann der Gesetzgeber nicht damit beginnen, großzügige  
Steuervergünstigungen an Alleinverdiener zu verteilen, so-  
lange er nicht seinen verfassungsrechtlichen Pflichten zur  
systemkonsequenten Umsetzung des objektiven Nettoprin-  
zips für Doppelverdiener nachgekommen ist.

Wenn weder familien- noch bildungspolitische Zwecke er-  
sichtlich sind, die den Abzug rechtfertigen könnten, bleiben  
nur noch arbeitsmarktpolitische Zielsetzungen unter dem  
Motto „Familie als Arbeitgeber“<sup>54</sup>. Dann allerdings ist un-  
klar, warum nur Familien in dieser Höhe von der Förderung  
profitieren, während für kinderlose Haushalte lediglich der  
mit gleichem Gesetz eingeführte Abzug von der Steuerschuld  
in Höhe von 20% des Rechnungsbetrags, höchstens  
600 Euro für haushaltsnahe Dienstleistungen bzw. 1200  
Euro für die Betreuung pflegebedürftiger Personen, gilt  
(§ 35 a EStG).

#### 5. Verhältnis der neuen Abzugstatbestände zur bisheri- gen Berücksichtigung von Betreuungsaufwand

Das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und  
Beschäftigung läßt das bestehende Konglomerat der Famili-  
enbesteuerung mit zusätzlichen Unterscheidungen auf. Nun-  
mehr gibt es – allein für den Standardfall, das heißt abge-  
sehen von Sonderregeln im Fall der Behinderung von Eltern  
und/oder Kindern<sup>55</sup> – die Unterscheidung zwischen *nicht*  
*monetärem* Betreuungsaufwand in § 32 VI 1 EStG, *als Son-  
derausgaben* abzugsfähigem *monetärem* Betreuungsaufwand  
für drei- bis sechsjährige Kinder sowie „*wie Betriebsausga-  
ben*“ abzugsfähigem *monetärem* Betreuungsaufwand.

Ob es das Alterseinkünftegesetz<sup>56</sup> oder jetzt die Kinderbe-  
treuungskosten sind, jede etwas grundsätzlichere Neuerung  
im Einkommensteuerrecht macht deutlich, dass das geltende  
Einkommensteuergesetz nicht mehr reformfähig ist<sup>57</sup>. Es ist  
kein Wunder, dass der Gesetzgeber in dem über Jahrzehnte  
gewucherten Normengestrüpp den Überblick verliert, Rege-  
lungen des objektiven und subjektiven Nettoprinzips unun-  
terscheidbar mit Fördertatbeständen vermengt. Das Einkom-  
mensteuergesetz bedarf dringend der Systematisierung, da-  
mit Regelungsinhalte und Regelungszwecke wieder trans-  
parent werden. Der Bereich der Familienbesteuerung beweist  
dies aufs Dringlichste<sup>58</sup>.

Dabei treten die neuen Abzugstatbestände unabgestimmt zu  
den bisherigen Maßnahmen zur Berücksichtigung der durch

46 Zwar hat der BFH dem mit dem anderen Elternteil abgeschlossenen  
Betreuungsvertrag die steuerliche Anerkennung versagt (vgl. BFH,  
BStBl II 1998, 187 = NJW-RR 1998, 652), mangels Kindschaftsverhält-  
nis und gesetzlicher Betreuungspflicht müsste ein Vertrag mit anderen  
Familienangehörigen aber grds. anerkannt werden, wenn er tatsächlich  
durchgeführt wird, was aber wiederum nur schwer überprüfbar sein  
dürfte.

47 S. dazu bereits erste Gestaltungsüberlegungen bei Hillmoth, INF 2006,  
377 (382).

48 Ebenso Schön, DStR 1999, 1677 (1678).

49 Tiedchen, BB 1999, 1681 (1683).

50 Vgl. die Kritik von Lang, in: Tipke/Lang (o. Fußn. 10), § 9 Rdnr. 267.

51 Vgl. z. B. Anlage zu § 17 III des nordrhein-westfälischen Gesetzes über  
Tageseinrichtungen für Kinder (NWGTK).

52 Zur Wechselwirkung von Steuervergünstigung und Steuerbelastung s.  
Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl. (2000), S. 340 ff.

53 S. Beschlussempfehlung des Finanzausschusses v. 15. 3. 2006, BT-Dr  
16/974.

54 S. in diese Richtung auch Protokoll der Anhörung im Finanzausschuss  
am 8. 3. 2006, S. 12 ff.

55 Vgl. insofern § 10 I Nr. 8 EStG, in den § 33 c EStG aufgegangen ist.

56 AlterseinkünfteG v. 5. 7. 2004, BGBl I, 1427.

57 Lang, in: Festschr. f. Solms, 2005, S. 89.

58 S. auch Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, 2. Aufl. (2003), S. 809;  
Lang, in: Tipke/Lang (o. Fußn. 10), § 9 Rdnr. 100.

Kinderbetreuungsaufwand verminderten Leistungsfähigkeit hinzu. Der Kritik an den über das ganze Einkommensteuergesetz verstreuten Regelungen versucht der Gesetzgeber zwar zu begegnen, indem er § 33 c EStG zu § 10 I Nr. 8 EStG gemacht und die Regelung mit § 4 f EStG in der Weise abgestimmt hat, dass § 10 I Nr. 8 EStG (ex § 33 c EStG) nur noch dann eingreift, wenn die Eltern sich in Ausbildung befinden oder der Betreuungsbedarf auf Grund einer Behinderung eines oder beider Elternteile anfällt. Was als Bereinerung gedacht ist, stört im geltenden System von Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastung die Systematik allerdings mehr, als dass es sie verbessert, denn § 10 I Nr. 5 EStG und § 33 c EStG, jetzt § 10 I Nr. 8 EStG, beruhen auf ganz unterschiedlicher ratio. Der Abzug des wegen einer Behinderung eines oder beider Elternteile entstehenden Betreuungsaufwands (§ 10 I Nr. 8 EStG) trägt dem subjektiven Nettoprinzip Rechnung<sup>59</sup>, während § 10 I Nr. 5 EStG eine – nur zum Teil bildungs- und familienpolitisch begründete – Steuervergünstigung enthält; das eine Mal handelt es sich um eine Fiskalzwecknorm, das andere Mal um eine Lenkungsnorm. Auch durch die Vereinigung im „Gemischtwarenladen“ des § 10 EStG wird daraus keine systematisch runde Regelung.

Nicht abgestimmt wurden die neuen Abzugstatbestände mit der Kinderfreibetragsregelung, obwohl diese ebenfalls eine Betreuungskomponente enthält. Soweit die Beschränkung des Abzugs in §§ 4 f, 10 I Nrn. 5 und 8 EStG auf  $\frac{2}{3}$  der tatsächlichen Kosten der Vermeidung einer Doppelberücksichtigung durch den Betreuungsfreibetrag des § 32 VI 1 EStG und die neuen Abzugstatbestände dienen soll, wird dieser Zweck in der Gesetzesbegründung nicht klar zum Ausdruck gebracht. Bezogen auf den maximalen Abzug von 4000 Euro ergibt sich zwar eine annäherungsweise betragsmäßige Abstimmung. Allerdings ist zu beachten, dass der Betreuungsfreibetrag in § 32 VI EStG auch den Erziehungs- und Ausbildungsbedarf abbilden soll, freilich ohne dass erkennbar ist, wie der einheitliche Freibetrag auf die unterschiedlichen Zwecke entfällt<sup>60</sup>. Deutlich wird vielmehr, dass sich Betreuung, Erziehung und Ausbildung nicht streng trennen lassen, obwohl der Gesetzgeber dies in § 4 f S. 3 EStG und § 10 I Nr. 8 S. 4 EStG versucht.

Im Übrigen verschärft das Nebeneinander von Betreuungsfreibetrag und Betreuungssonderausgabenabzug die Kritik an der zu Lasten der Abzugsmöglichkeiten berufstätiger Eltern gehenden Sonderausgabenregelung des § 10 I Nr. 5 EStG. Schon isoliert betrachtet ist der Sonderausgabenabzug zu üppig ausgefallen<sup>61</sup>, dies gilt umso mehr angesichts der Gesamtsumme von 6160 Euro Kinderbetreuungsaufwand<sup>62</sup>, der unabhängig von der Berufstätigkeit der Eltern abgezogen werden kann. Andererseits bleibt es auch unter Einbeziehung des Betreuungsfreibetrags des § 32 VI 1 EStG bei dem Befund, dass die Obergrenze von 4000 Euro für berufstätige Eltern in § 4 f EStG zu niedrig angesetzt ist.

### III. Verbesserungsvorschläge und Fazit

Ob man die Bevölkerung mit gezielten staatlichen Maßnahmen dazu bringen kann, Familien zu gründen, ist angesichts der Komplexität der Ursachen der Kinderarmut zweifelhaft. Dass man aber, gerade vor dem Hintergrund dieser Kinderarmut, alles daran setzen muss, dass unser Nachwuchs bestmöglich qualifiziert wird, um in einer Wissensgesellschaft zu bestehen, und dass die Kinderzahl nicht mit steigendem Qualifikationsgrad der Eltern abnehmen sollte, ist unbestreitbar. Ressortdenken, Finanzknappheit und das Fehlen einer übergeordneten Konzeption haben jedoch verhindert, dass der grundsätzlich richtige Ansatz, Kinderbetreuungsaufwand be-

rufstätiger Eltern steuerlich zum Abzug zuzulassen, bestmöglich umgesetzt wurde.

Eine in sich schlüssige und systematisch begründbare Regelung sähe so aus: Der dem System der Besteuerung nach der finanziellen Ist-Leistungsfähigkeit widersprechende<sup>63</sup> Abzug für nicht monetären Betreuungsaufwand (§ 32 VI 1 EStG) ist zu streichen. Durch beiderseitige Berufstätigkeit bedingte Betreuungsaufwendungen sind als (nicht „wie“) Erwerbsaufwendungen grundsätzlich ohne Begrenzung voll, gegebenenfalls mit deutlich angehobenen Höchstgrenzen zum Abzug zuzulassen. Das Problem der Kindergartengebühren muss außerhalb des Steuerrechts gelöst werden, indem der Kindergartenbesuch gebührenfrei gestellt wird. Dem lässt sich nicht entgegenhalten, dass weder die Gebührenfreiheit des Kindergartens noch der volle Abzug der tatsächlichen Kinderbetreuungskosten beiderseits berufstätiger Eltern finanzierbar seien. Statt mit einer halb leeren Gießkanne staatliche Gelder über alle zu tröpfeln, müsste der Gesetzgeber endlich anfangen, die bereits heute für Familienpolitik bereitgestellten Mittel im Umfang von 100 Mrd. Euro daraufhin zu überprüfen, ob sie effizient eingesetzt werden, und gegebenenfalls umzuorganisieren. Das aber würde voraussetzen, dass man einen Überblick über das Gesamtsystem hat. Dabei wirft der Widerstand der Kommunen gegen die Gebührenfreiheit des Kindergartens auch noch ein Schlaglicht auf die Insuffizienz des Gemeindefinanzierungssystems<sup>64</sup>.

Kleinere Verbesserungen ließen sich erzielen, wenn in § 4 f EStG klargestellt würde, dass nur Aufwendungen, die *ausschließlich* dem Unterricht dienen, vom Abzug ausgeschlossen werden. Im Sonderausgabenabzug in § 10 I Nr. 5 EStG wäre dieser Passus ganz zu streichen, um den Abzug zielgenauer auf Kindergartengebühren und sonstige Bildungsaufwendungen auszurichten. Die erforderliche Anpassung der Obergrenze in § 4 f EStG an realitätsgerechte Fremdbetreuungskosten könnte durch eine Kürzung des Sonderausgabenabzugs in § 10 I Nr. 5 EStG finanziert werden. Beizupflichten ist zudem der im Gesetzgebungsverfahren<sup>65</sup> erhobenen Forderung, den Abzug der Kindergartengebühren, soweit er unabhängig von der Berufstätigkeit gewährt wird, als Abzug von der Steuerschuld auszugestalten. Nur dies wird dem Charakter als Steuervergünstigung gerecht. In die Bemessungsgrundlage progressiver Steuern eingebaute Steuervergünstigungen wirken verzerrend und laufen nach einhelliger Auffassung dem Bedürfnisprinzip zuwider<sup>66</sup>.

Der Gesetzgeber ist mit der Anerkennung von Kinderbetreuungskosten beiderseits berufstätiger Eltern als Erwerbsaufwand auf dem richtigen Weg, doch wie so oft fehlt den Maßnahmen die Stringenz. ■

59 Tiedchen, BB 1999, 1681 (1684).

60 Zu den Abgrenzungsschwierigkeiten auch Brockmeyer, DStZ 1999, 666 (671).

61 S. oben II 4.

62 4000 Euro gem. § 10 I Nr. 5 EStG und 2160 Euro gem. § 32 VI 1 Halbs. 2 EStG.

63 H. M. im Schrifttum, vgl. Birk/Wernsmann, JZ 2001, 218 (221 f.); Tiedchen, BB 1999, 1681 (1683); Sacksofsky, NJW 2000, 1896 (1902).

64 Die Kommunen wehren sich gegen die Aufbürdung zusätzlicher Aufgaben, auch wenn sie noch so dringlich sind, weil ihre Möglichkeiten, zusätzliche Einnahmen zu erwirtschaften, auf Gewerbe- und Grundsteuer begrenzt sind. Hätten sie hingegen ein Hebesatzrecht auch im Bereich der Einkommensteuer (s. den Vorschlag der Stiftung Marktwirtschaft, wiedergegeben in: Der Städtetag 2005, 30), wäre durchaus denkbar, dass ein attraktives Kinderbetreuungsangebot von den Bürgern einer Kommune über höhere Hebesätze finanziert werden würde.

65 Vgl. Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses, BT-Dr 16/974.

66 Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I (o. Fußn. 52), S. 530; Birk, StuW 1989, 212 (217); Birk/Wernsmann, JZ 2001, 218 (223).