

## 4b. Kinderbetreuungskosten

## § 9c

## Kinderbetreuungskosten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl.12009, 1346)

(1) <sup>1</sup>Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Absatz 1, die wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen, können bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4000 Euro je Kind, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit wie Betriebsausgaben abgezogen werden. <sup>2</sup>Im Fall des Zusammenlebens der Elternteile gilt Satz 1 nur, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind.

(2) <sup>1</sup>Nicht erwerbsbedingte Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Absatz 1 können bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4000 Euro je Kind, als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. <sup>2</sup>Erwachsen die Aufwendungen wegen Krankheit des Steuerpflichtigen, muss die Krankheit innerhalb eines zusammenhängenden Zeitraums von mindestens drei Monaten bestanden haben, es sei denn, der Krankheitsfall tritt unmittelbar im Anschluss an eine Erwerbstätigkeit oder Ausbildung ein. <sup>3</sup>Bei zusammenlebenden Eltern ist Satz 1 nur dann anzuwenden, wenn bei beiden Elternteilen die Voraussetzungen nach Satz 1 vorliegen oder ein Elternteil erwerbstätig ist und der andere Elternteil sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. <sup>4</sup>Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Absatz 1 können bei Kindern, die das dritte Lebensjahr vollendet, das sechste Lebensjahr aber noch nicht vollendet haben, in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4000 Euro je Kind, als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn sie weder nach Absatz 1 noch nach Satz 1 zu berücksichtigen sind.

(3) <sup>1</sup>Die Absätze 1 und 2 gelten nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. <sup>2</sup>Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Absatz 1 oder Absatz 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, ist der in den Absätzen 1 und 2 genannte Betrag zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. <sup>3</sup>Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen nach den Absätzen 1 und 2 ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

...

(23e) § 9c in der Fassung des Artikels 1 des Gesetzes vom 22. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2955) gilt auch für Kinder, die wegen einer vor dem 1. Januar 2007 in der Zeit ab Vollendung des 25. Lebensjahres und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten.

...

Autor: Ulrich **Krömker**, Vors. Richter am FG, Münster  
 Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,  
 Vors. Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 9c

	Anm.			Anm.
<b>A. Grundinformation zu § 9c</b>	1		<b>E. Verhältnis der Abzugstatabestände zueinander und zu anderen Vorschriften</b>	
<b>B. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 9c</b> . . . . .	2		I. Verhältnis des Abs. 1 zu Abs. 2 . . . . .	5
<b>C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9c</b> . . . . .	3		II. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	6
<b>D. Geltungsbereich des § 9c</b> . . . . .	4		<b>F. Verfahrensfragen</b> . . . . .	7

Erläuterungen zu Abs. 1:  
 Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten

	Anm.			Anm.
<b>A. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugs erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten (Satz 1)</b>			1. Erwerbsbedingte Aufwendungen . . . . .	12
<b>I. Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes</b> . . . . .	10		2. Steuerpflichtiger im Sinne des Abs. 1 . . . . .	13
<b>II. Betreuungsbedürftige, zum Haushalt gehörende Kinder</b> . . . . .	11		<b>IV. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzug der Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 4000 € „wie Betriebsausgaben“</b>	
<b>III. Aufwendungen wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen</b>			1. Abzug „wie Betriebsausgaben“ bei Ermittlung der betrieblichen Einkünfte . . . . .	14

Anm.	Anm.
2. Begrenzter Abzug der Kinderbetreuungs-kosten: Zwei Drittel der Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 4000 € je Kind. . . . .	15
3. Abzug der Kinderbetreuungs-kosten bei Ermittlung der Einkünfte . . . . .	16
<b>B. Anwendung des Satzes 1 auf zusammenlebende Eltern (Satz 2) . . . . .</b>	<b>17</b>

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Nicht erwerbsbedingte Kinderbetreuungs-kosten wegen Ausbildung, Behinderung oder Krankheit und Betreuungskosten für drei- bis fünfjährige Kinder**

Anm.	Anm.
<b>A Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungs-kosten wegen Ausbildung, Behinderung oder Krankheit (Abs. 2 Sätze 1-3)</b>	
I. Nicht erwerbsbedingte Kinderbetreuungs-kosten . . .	20
II. Voraussetzungen in der Person des Kindes: Altersgrenze, Haushaltszugehörigkeit . . . .	21
III. Voraussetzungen in der Person des Steuerpflichtigen: Ausbildung, Behinderung oder Krankheit (Abs. 2 Sätze 1 und 2) . . . . .	22
IV. Art der begünstigten Aufwendungen: Dienstleistungen zur Betreuung . . . . .	23
V. Höhe des Sonderausgaben-abzugs . . . . .	24
VI. Sonderregelung für zusammenlebende Eltern (Abs. 2 Satz 3) . . . . .	25
<b>B. Sonderausgabenabzug von Betreuungskosten für drei- bis fünfjährige Kinder (Abs. 2 Satz 4)</b>	
I. Persönliche Abzugsvoraussetzungen bei Eltern und Kindern . . . . .	29
II. Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines drei- bis fünfjährigen Kindes . . . . .	30
III. Subsidiarität des Abs. 2 Satz 4 und Verhältnis zu den erwerbsbedingten Betreuungskosten . . . . .	31

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Ausschluss bestimmter Aufwendungen, Auslands-kinder, zahlungsbedingte Abzugsvoraussetzungen**

Anm.	Anm.
<b>A. Anwendung auf alle Abzugstatbestände nach Abs. 1 und Abs. 2 . . . . .</b>	<b>34</b>
<b>B. Abzugsverbot für Aufwendungen für Unterricht und Freizeit (Satz 1) . . . . .</b>	<b>35</b>
<b>C. Abzug für Auslands-kinder (Satz 2) . . . . .</b>	<b>36</b>
<b>D. Rechnungs- und Zahlungsnachweis (Satz 3) . . . . .</b>	<b>37</b>

**Allgemeine Erläuterungen zu § 9c**

**Schrifttum:** KANZLER, Die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als Betreuungsfall, DStR 2002, Beihefter zu Heft 11; BALLOF, Praktische Hinweise zum steuerlichen Abzug von Kinderbetreuungskosten, EStB 2006, 259; HEY, Der neue Abzug für Kinderbetreuungskosten, NJW 2006, 2001; HILLMOTH, Neuregelung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten ab 2006, Inf. 2006, 377; MELCHIOR, Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung sowie Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltungen im Überblick, DStR 2006, 681; SEILER, Freiheits- und gleichheitsrechtliche Förderung der Vereinbarkeit von Familie und Beruf, FamRZ 2006, 1717; SEILER, Steuerliche Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten, DStR 2006, 1631; TAUSCH/PLENKER, Steuerliche Änderungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 2006, das Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse und das Steueränderungsgesetz 2007, DB 2006, 1512; BROSIUS-GERSDORFF, Das Elterngeld als Einkommensersatzleistung des Staates, NJW 2007, 177; FUCHSEN, Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten iSd. § 4f EStG, EStB 2007, 58; HECHTNER ua., Belastungsverschiebungen durch das FamLeistG, FR 2009, 55; NOLTE, Kinderbetreuung und haushaltsnahe Dienstleistungen, NWB 2009, 772.

**Verwaltungsanweisung:** BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184.

## 1 A. Grundinformation zu § 9c

In dem 2008 neu geschaffenen § 9c werden die bisherigen Regelungen zur stl. Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten nach § 4f und § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 in einer Vorschrift zusammengefasst.

Die StErmäßigung für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten wurde zum 1.1.2006 eingeführt und zum 31.12.2008 zu Gunsten der Neuregelung in § 9c wieder aufgehoben (s. Anm. 2). Sie ersetzte gemeinsam mit § 9 Abs. 5 Satz 1 sowie § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 den Tatbestand des § 33c aF, der den Abzug krankheits- und erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten in den VZ 1985–2005 regelte.

Mit der Neuregelung des Kinderbetreuungskostenabzugs in § 9c sind keine materiell-rechtl. Änderungen im Vergleich zu den Abzugsvoraussetzungen nach § 4f aF und § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 aF verbunden. Die bisherigen Einzelregelungen sind vielmehr nur rechtstechnisch und weitgehend satz- und wortgenau in den neuen § 9c übertragen worden.

In drei Absätzen werden die Abzugsvoraussetzungen erwerbsbedingter (Abs. 1) und nicht erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten (Abs. 2) geregelt, während Abs. 3 Abzugsbeschränkungen und nachweisbezogene Abzugsvoraussetzungen normiert.

## 2 B. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich des § 9c

In den Jahren 1985–2005 war der Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten in § 33c geregelt, der mit Wirkung ab dem VZ 2006 aufgehoben wurde.

**Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): § 4f wird neu eingefügt. Nach dem Gesetzeszweck sollen die Vereinbarkeit der Kinderbetreuung mit der Erwerbstätigkeit verbessert werden und gleichzeitig arbeitsmarktpolitisch Beschäftigung geschaffen werden. Die Neuregelung bedeutet im Ergebnis eine Abkehr

von der bisherigen Beurteilung, dass Kinderbetreuungskosten nicht als BA/WK abziehbar seien. Gleichzeitig wurde in § 10 Abs. 1 Nr. 5 und in § 10 Abs. 1 Nr. 8 ein SA-Abzug für nicht erwerbsbedingte Betreuungskosten geschaffen.

**StÄndG 2007 v. 26.7.2006** (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 432): Im Rahmen des § 4f und des § 10 Abs. 1 Nr. 8 konnten volljährige Kinder berücksichtigt werden, die wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten. Diese bisherige Altersgrenze für den Eintritt der Behinderung wird entsprechend der Absenkung der Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld bzw. kindbedingten Freibeträgen nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 auf die Vollendung des 25. Lebensjahres herabgesetzt.

Die geänderte Fassung ist erstmals für Kinder maßgebend, die im VZ 2007 wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten. Für Kinder, die wegen einer vor dem 1.1.2007 in der Zeit ab der Vollendung des 25. Lebensjahres und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetretenen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, ist Satz 1 iVm. § 32 Abs. 1 in der bis zum 31.12.2006 geltenden Fassung anzuwenden.

**JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): § 4f Satz 5, § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 und § 10 Abs. 1 Nr. 8 Satz 6 werden neu gefasst und auf die Vorlagepflicht der Rechnung und des Zahlungs- und Überweisungsbelegs bei Abgabe der StErklärung verzichtet.

**FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Die Vorschriften des § 4f und § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 werden zu Gunsten der Neuregelung in § 9c aufgehoben.

► *Zeitlicher Anwendungsbereich:* § 9c ist mangels besonderer Anwendungsvorschrift in Art. 8 des FamLeistG gem. § 52 Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 2009 erstmals ab dem VZ 2009 anzuwenden. Gleichzeitig wurden §§ 4f, 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 zugunsten der Neuregelung in § 9c aufgehoben. Die besondere Übergangsregelung in § 52 Abs. 23f stellt sicher, dass der Kinderbetreuungskostenabzug bei behinderten Kindern erhalten bleibt, bei denen die Behinderung vor dem 1.1.2007 und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten ist Insofern wird die bisherige in § 52 Abs. 12c und 24a enthaltene Regelung zu § 4f und § 10 Abs. 1 Nr. 8 fortgeschrieben.

### C. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 9c

3

**Bedeutung:** Die StErmäßigungen für Kinderbetreuungskosten nach Abs. 1 und Abs. 2 Satz 1–3 sollen die Vereinbarkeit von Familie und Beruf verbessern, die frühkindliche Bildung fördern und Eltern in besonderen Zwangslagen stl. unterstützen. Darüber hinaus sollen Anreize gegeben werden, um legale Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten zu schaffen (BTDrucks. 16/643, 9). Abs. 2 Satz 4 will zusätzlich die besonderen Aufwendungen, die Eltern von Kindern im Vorschulalter erwachsen, abgelten. Damit soll insbes. ein Anreiz zum Besuch von Kindergärten geschaffen werden. Die angestrebte Vereinfachung des Kinderbetreuungskostenabzugs durch die Mischvorschrift des § 9c (Abzug wie BA und SA-Abzug in einer Norm) wird nur in formaler Hinsicht erreicht. Die administrativen Probleme, die beim Abzug von Kinderbetreuungskosten wie BA bzw. wie WK auftreten können, zB durch ein notwendiges Zusammenwirken mehrerer FÄ (vgl. dazu BTDrucks. 16/10809, 4) und die Rechtsanwen-

dungsprobleme im Hinblick auf die richtige zeitliche Zuordnung der Ausgaben (bei BV-Vergleich Entstehungsprinzip und im Übrigen Abflussprinzip) und den BA-Abzug in Fällen pauschalierter Gewinnermittlung (vgl. zu dieser Frage BT-Drucks. 16/10809, 20) werden dagegen nicht gelöst.

Während der Abzug der Kinderbetreuungskosten nach Abs. 1 zu verrechenbaren Verlusten führen kann, bleiben beim SA-Abzug nach Abs. 2 Kinderbetreuungskosten mangels ausreichenden Gesamtbetrags der Einkünfte uU unberücksichtigt.

Darüber hinaus bleibt es bei einem unsystematischen Nebeneinander von Kinderbetreuungs Freibetrag und erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten. Im Gesetzgebungsverfahren hatte der BRat deshalb einen einheitlichen SA-Abzug erwerbs- und nicht erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten – ohne materiell-rechtl. Änderung der Abzugsvoraussetzungen im Übrigen – in einem neuen § 10 Abs. 1 Nr. 5 gefordert. Trotz dieser Rechtsanwendungsprobleme ist die Zuordnung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten nach § 9c Abs. 1 zu den Vorschriften der Einkünfteermittlung und dem objektiven Nettoprinzip systemgerecht, da derartige Aufwendungen berufstätiger Eltern zwangsläufig anfallen, ohne dass sie sich ihnen entziehen können (so auch KANZLER, DStR 2002, Beihefter zu Heft 11, 15; HEY, NJW 2006, 2001 [2002], aA KSM/GESERICH, § 4f Rn. A 22). Nach bisheriger, wohl überwiegender Auffassung waren leistungsmindernde Belastungen des Einkommens der Eltern durch unvermeidbare Aufwendungen zur Sicherung des Existenzminimums und des typischen Betreuungs- und Erziehungsaufwands für Kinder steuermindernd im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips bzw. des Grundfreibetrags zu berücksichtigen, zB im Rahmen der § 32 Abs. 6, § 32a, § 33c (vgl. BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216).

Diese Auffassung dürfte seit der Entscheidung des BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00 (BStBl. II 2003, 534) zum zwangsläufigen, pflichtbestimmten Aufwand bei doppelter Haushaltsführung zumindest zweifelhaft sein. Bei konsequenter Anwendung der Grundsätze dieses Urteils wäre außer aus Art. 6 GG unmittelbar aus dem objektiven Nettoprinzip und dem Gebot folgerichtiger Ausgestaltung des EStRechts ein Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten als originäre BA/WK in voller Höhe geboten, ohne dass es auf ihre Notwendigkeit oder Angemessenheit ankäme. Allerdings berühren Aufwendungen für Kinder bei strikter Anwendung des Veranlassungsprinzips auch immer die Privatsphäre, zumindest bei der Art und Weise der Fremdbetreuung (so auch BFH v. 12.4.2007 – VI R 42/03, BFH/NV 2007, 1312; Verfassungsbeschwerde erfolglos, s. BVerfG v. 10.11.2009 – 2 BvR 1270/07, nv.). Auch kann der Rspr. des BVerfG ein Gebot der estl. Berücksichtigung des Betreuungsbedarfs gerade als WK oder BA nicht entnommen werden (vgl. BFH v. 23.4.2009 – VI R 60/06, BStBl. II 2010, 267 mit Anm. BERGKEMPER, FR 2009, 1075). Vielmehr ist entscheidend, dass erwerbsbedingt notwendige Kinderbetreuungskosten in realitätsgerechter Höhe abziehbar sind (BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268) Dieses Spannungsverhältnis zwischen objektiven und subjektivem Nettoprinzip hat der Gesetzgeber im Rahmen seiner gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit in zulässiger Weise (BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268) mit der dogmatischen Fiktion des Abzugs „wie Betriebsausgaben“ gelöst.

**Verfassungsmäßigkeit:** UE bestehen gegen die Höchstbeträge, die Altergrenzen und die unterschiedlichen Abzugsvoraussetzungen in Abs. 1 und Abs. 2 keine verfassungsrechtl. Bedenken.

► *Kein Verstoß gegen das Nettoprinzip:* Die Begrenzung auf zwei Drittel der Aufwendungen und 4000 € jährlich je Kind ist, auch wenn erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten als BA/WK zu qualifizieren sind, verfassungskonform. Die Annahme, bei typisierender Betrachtung entfielen ein Drittel der Aufwendungen auf solche, die auch bei nicht erwerbstätigen Eltern oder Eltern, die die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllen, regelmäßig anfallen, liegt innerhalb des dem Gesetzgeber eröffneten Einschätzungsspielraums bei der Ordnung von Massenverfahren. Auch unwiderlegbare Höchstbeträge für BA und SA – wie in Abs. 1 und 2 – sind verfassungskonform, wenn es sich um realitätsgerechte Typisierungen einer privaten Mitveranlassung handelt. Diese verfassungsrechtl. Vorgaben werden durch die Höchstbetragsregelung von 4000 € erfüllt, denn der Höchstbetrag bildet die typischen Kosten für eine Ganztagsbetreuung in kommunalen Kindertagesstätten noch realitätsgerecht ab (so auch Sächs. FG v. 19.8.2009 – 2 K 1038/09, nv., nrkr., Rev. Az. BFH III R 67/09; Veranlagungen erfolgen nach § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 AO gem. BMF v. 15.2.2010, BStBl. I 2010, 74 vorläufig; kritisch HEY, NJW 2006, 2001 [2004]). Dabei ist zu würdigen, dass bei älteren schulpflichtigen Kindern oder mehreren zu betreuenden Kindern diese Kosten je Kind niedriger sein dürften als der Höchstbetrag und der Gesetzgeber für erwerbstätige Eltern begünstigend auf eine weitere Differenzierung und Staffelung nach Umfang der Erwerbstätigkeit der Eltern, Lebensalter des Kindes und Kinderzahl verzichtet. Auch aus Gründen einer weiteren Komplizierung ist die getroffene typisierende einheitliche Lösung mit einem Höchstbetrag von 4000 € je Kind daher eine vertretbare Kompromisslösung (aA HEY, NJW 2006, 2001 [2004]). Ebenso begegnet die Begrenzung des Abzugs auf zwei Drittel der tatsächlichen Kosten keinen verfassungsrechtl. Bedenken, da ein Kinderbetreuungsaufwand bei allen Eltern besteht und wegen des nach § 32 Abs. 6 Satz 1 abzichbaren, nicht monetären Betreuungsaufwands iHv. 1080 € je Kind (ab VZ 2010 1320 € je Kind) eine Doppelberücksichtigung vermieden wird. Ferner ist hinsichtlich der Höhe des Abzugsbetrags zu berücksichtigen, dass es sich um Aufwendungen handelt, die – wenn auch bei den Abzugstatbeständen nach Abs. 1 und 2 in unterschiedlicher Intensität – die Privatsphäre berühren. Auch die Altersgrenzen von 14 bzw. 25 Jahren sind verfassungsrechtl. unbedenklich, da bei typisierender Betrachtungsweise eine behütende oder beaufsichtigende Betreuung von Kindern in dieser Altersgruppe zunehmend weniger Bedeutung hat. Insoweit wäre auch eine Altersgrenze von 12 Jahren denkbar gewesen.

► *Kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG durch unterschiedlich geregelte Abzugsvoraussetzungen in Abs. 1 und Abs. 2:* Soweit nach Abs. 2 Satz 1–3 ausschließlich privat veranlasste Aufwendungen zum Abzug zugelassen werden, liegt bei den in Abs. 2 Satz 1 geforderten besonderen Lebensumständen (Ausbildung etc.) eine vergleichbare Situation vor wie bei den erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten. Die Aufwendungen erwachsen daher auch bei Ausbildung, Krankheit oder Behinderung der Eltern zwangsläufig. Verfassungsrechtl. bedenklich ist allerdings, dass zum einen eine kausale Verknüpfung zwischen Kinderbetreuungskosten nur bei einer Erwerbstätigkeit nach Abs. 1 verlangt wird, nicht dagegen bei den Kosten nach Abs. 2, und zum anderen auch bei einer leichten Behinderung oder gelegentlicher Ausbildung *sämtliche* Kinderbetreuungskosten abgezogen werden, während Stpfl, die weder erwerbstätig noch in Ausbildung etc. sind, gar keine Kinderbetreuungskosten geltend machen können. Die darin liegende grobe Typisierung ist uE durch die erheblichen Probleme bei der Sachverhaltsermittlung in diesem Bereich der Privatsphäre gerechtfertigt. Der nach

Abs. 1 – im Gegensatz zu Abs. 2 – erforderliche Veranlassungszusammenhang ist verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass bei einer regelmäßigen Erwerbstätigkeit eine erwerbsbedingte Veranlassung – ohne weitere Prüfung – grundsätzlich zu bejahen ist.

► *Keine Benachteiligung der Haushaltsführungsehe:* Der BA-Abzug für beidseitig berufstätige Eltern verstößt auch nicht gegen das Benachteiligungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG durch Bevorzugung der Doppelverdienerfamilien gegenüber der Einzelverdienerfamilie, denn bei der Alleinverdienerfamilie mit klassischer Aufgabenverteilung fallen typischerweise keine berufsbedingten Betreuungskosten an (vgl. BVerfG v. 22.5.2009 – 2 BvR 310/07, FamRZ 2009, 1295 [Nichtannahmebeschluss] zur Verfassungsmäßigkeit des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende nach § 24b; das Verfahren ist beim EuGMR [Az. 45624/09] anhängig; HEY, NJW 2006, 2001 [2003]; kritisch SEILER, DStR 2006, 1631). Eine unterschiedliche Behandlung wäre im Übrigen auch im Hinblick auf das erklärte gesetzgeberische Ziel der besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie gerechtfertigt. Zudem werden auch bei der Einverdienerfamilie in großzügiger Weise Kinderbetreuungskosten für drei- bis sechsjährige Kinder im Rahmen des Abs. 2 Satz 4 berücksichtigt.

4

#### D. Geltungsbereich des § 9c

**Sachlicher Geltungsbereich:** Abs. 1 gilt für erwerbsbedingte Betreuungsaufwendungen für Kinder bei den Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit. Bei den Überschusseinkünften sind Kinderbetreuungskosten aufgrund der Verweisung in § 9 Abs. 5 auf § 9c „wie WK“ abziehbar. Abs. 2 regelt einen SA-Abzug privat veranlasster Betreuungskosten für Kinder zwischen dem dritten und fünften Lebensjahr sowie von Betreuungsaufwand, der infolge Ausbildung, Krankheit oder Behinderung der Eltern entsteht.

**Persönlicher Geltungsbereich:** Die Vorschrift erfasst unbeschränkt Stpfl. nach § 1 Abs. 1 und 2 und unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 3, § 1a (BLÜMICH/HEGER, § 9c Rn. 13). Auf beschränkt Stpfl. ist § 9c nach § 50 Abs. 1 Satz 4 nicht anzuwenden. Die unbeschränkte StPfl. des Kindes ist dagegen nicht erforderlich (s. Abs. 3 Satz 2).

#### E. Verhältnis der Abzugstatbestände zueinander und zu anderen Vorschriften

5

##### I. Verhältnis des Abs. 1 zu Abs. 2

Geregelt ist zum einen das Verhältnis der erwerbsbedingten Ausgaben nach Abs. 1 zu den SA nach Abs. 2 und zum anderen das der SA-Abzugstatbestände nach Abs. 2 Satz 1 und Abs. 2 Satz 4 zueinander.

**Verhältnis des Abs. 1 zu Abs. 2:** Beide Regelungen schließen sich gegenseitig aus. Dies folgt aus dem durch das Ges. v. 26.4.2006 (s. Anm. 2) geänderten § 10 Abs. 1 Satz 1. Danach sind SA Aufwendungen, wenn sie weder als BA noch WK abziehbar sind noch „wie BA oder WK“ behandelt werden. Trotz seines besonderen bildungspolitischen Förderungscharakters können daher auch Aufwendungen nach Abs. 2 Satz 4 nicht *zusätzlich* zu den erwerbsbedingten Kosten abgezogen werden (aA BLÜMICH/HEGER, § 9c Rn. 10).

**Verhältnis des Abs. 2 Satz 1 zu Abs. 2 Satz 4:** Der SA-Abzug nach Abs. 2 Satz 1 (zwangsläufige Kinderbetreuungskosten) hat wiederum nach der ausdrücklichen Regelung in Abs. 2 Satz 4 letzter Teils. Vorrang vor dem Betreuungsaufwand für sog. Vorschulkinder. Abs. 2 Satz 4 ist damit gegenüber allen Abzugstatbeständen in § 9c nachrangig.

**Änderungen bei den Abzugstatbeständen des § 9c im Veranlagungszeitraum:** Sind die Voraussetzungen des Abs. 2 (Erwerbstätigkeit) nur während eines Teils des Jahres erfüllt und liegen während des anderen Teils des Jahres (nur) die Abzugsvoraussetzungen nach Abs. 2 Satz 1 oder Satz 4 vor, ist für diesen Zeitraum unter zeitanteiliger Aufteilung der Höchstbeträge ein SA-Abzug nach Abs. 2 vorzunehmen.

## II. Verhältnis zu anderen Vorschriften

6

Das EStG fördert unsystematisch sowohl bei der Einkünfteermittlung („wie BA und WK“) als auch bei den SA und bei den agB in zahlreichen Regelungen Familien und Alleinerziehende mit Kindern. Ferner erhalten Familien weitere zusätzliche finanzielle Zuwendungen durch Lenkungsnormen in Steuer- und Sozialgesetzen. Daraus ergeben sich zahlreiche Konkurrenzprobleme.

**Verhältnis zu § 9 Abs. 5 Satz 1, § 9a Satz 1 Nr. 1a:** § 9c Abs. 1 und 3 gilt entsprechend auch für die Überschusseinkünfte und ist nicht durch den ArbN-Pauschbetrag abgegolten.

**Verhältnis zu § 3 Nr. 33:** Kindergartenleistungen und Zuschüsse für vergleichbare Einrichtungen, in denen nicht schulpflichtige Kinder untergebracht werden, sind stfrei. Soweit weiterer monetärer Betreuungsaufwand für Kinder nachgewiesen wird, wird deren Abzug weder ausgeschlossen oder eingeschränkt noch erfolgt eine Anrechnung auf den Höchstbetrag von 4000 €.

**Verhältnis zu § 24b:** Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ist neben § 9c abziehbar.

**Verhältnis zu § 32 Abs. 6:** Der Kinderfreibetrag nach 32 Abs. 6 kann neben dem Kinderbetreuungsbetrag geltend gemacht werden. Beide Tatbestände setzen ein zu berücksichtigendes Kind iSd. § 32 Abs. 1 voraus.

**Verhältnis zu § 33:** Nach § 33 Abs. 2 Satz 2 können Aufwendungen, die ihrer Natur nach zu den BA, WK oder SA gehören, nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Durch den durch das FamLeistG. v. 22.12.2006 (s. Anm. 2) angepassten § 33 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 wird klargestellt, dass auch Aufwendungen, die unter § 9c, § 9 Abs. 5 fallen, keine agB darstellen. Die Aufwendungen bleiben auch dann als agB außer Betracht, wenn sie sich stl. als BA/WK, wie BA/WK oder SA nicht auswirken. Krankheitsbedingter Betreuungsaufwand ist allerdings zusätzlich als agB abziehbar (BLÜMICH/HEGER, § 9c Rn. 15). Andere Aufwendungen als Kinderbetreuungskosten (zB Krankheitskosten) können jedoch neben § 9c unter den Voraussetzungen des § 33 geltend gemacht werden (KSM/MELLINGHOFF, § 4f Rn. 6).

**Verhältnis zu § 33a Abs. 2 (Ausbildungsfreibetrag):** Bei behinderten volljährigen Kindern kann ein Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 zusätzlich zu den Kinderbetreuungskosten nach § 9c geltend gemacht werden. Ein einheitliches Entgelt kann nach § 162 AO aufgeteilt werden.

**Verhältnis zu § 33a Abs. 3 (Aufwendungen für Haushaltshilfe):** Da eine Haushaltshilfe im Allgemeinen nicht vorrangig die Kinderbetreuung übernimmt,

sondern vor allem andere Arbeiten verrichtet, die bei der Führung eines Haushalts anfallen, können – soweit kein Betreuungsaufwand iSd. § 9c vorliegt – entsprechende Kosten nach § 33a Abs. 3 abziehbar sein. Ein einheitliches Entgelt für typische Hausarbeiten und Betreuungsleistungen ist im Schätzungsweg aufzuteilen und nach § 33a Abs. 3 sowie § 9c zu berücksichtigen.

**Verhältnis zu § 33b:** Pauschbeträge nach § 33b können neben § 9c gewährt werden.

**Verhältnis zu § 35a:** Erfüllen Kinderbetreuungskosten grundsätzlich die Voraussetzungen für einen Abzug wie BA/WK bzw. als SA, ist ein Abzug nach § 35a ausgeschlossen (§ 35a Abs. 5 Satz 1). Auf den tatsächlichen Abzug wie BA/WK oder SA kommt es dabei nicht an: Dies gilt sowohl für das nicht abziehbare Drittel der Aufwendungen als auch für Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 4000 € je Kind übersteigen. Ist ein Abzug weder wie BA/WK noch als SA möglich, kann allerdings ein Abzug im Rahmen des § 35a erfolgen.

**Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz (BEEG):** Elterngeld und StErmäßigung für Kinderbetreuungskosten sind nebeneinander zu gewähren. Anspruch auf Elterngeld hat, wer mit einem nach dem 1.1.2007 geborenen Kind in einem Haushalt lebt, es selbst betreut und erzieht und keine oder jedenfalls keine volle Erwerbstätigkeit ausübt. Keine volle Erwerbstätigkeit übt aus, wer im Durchschnitt des Monats eine wöchentliche Arbeitszeit von nicht mehr als 30 Stunden hat. Da § 1 Abs. 1 BEEG entsprechend dem Gesetzeszweck, die Vereinbarkeit von Familie und Beruf besser zu fördern, keine ausschließliche Betreuung und Erziehung durch den Anspruchsberechtigten selbst verlangt und erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach § 9c Abs. 1 auch bei einer Teilzeiterwerbstätigkeit vorliegen können, schließt der Bezug von Elterngeld die Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten nicht aus. Allerdings dürfte bei zeitlich geringer Erwerbstätigkeit von weniger als 10 Stunden pro Wochen im Regelfall eine berufliche Veranlassung der Kinderbetreuungskosten zu verneinen sein.

7

## F. Verfahrensfragen

**Veranlagungsverfahren:** Kinderbetreuungskosten sind nur aufgrund eines entsprechenden Antrags zu berücksichtigen. Dabei kann sich eine Antragstellung auch konkludent aus der Beifügung von Rechnungen und Überweisungsbelegen ergeben. Eine unzutreffende rechtl. Einordnung, zB als SA, ist unschädlich. Kinderbetreuungskosten nach Abs. 1 werden von den Einkünften „wie BA“ abgezogen, so dass der in § 37 Abs. 3 Satz 4 genannte Mindestbetrag von 600 € im EStVorauszahlungsverfahren nicht gilt (aA BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 24). Bei einem SA-Abzug nach Abs. 2 ist dagegen der Mindestbetrag von 600 € nach § 37 Abs. 3 Satz 4 zu beachten.

**Eintragung auf der Lohnsteuerkarte:** Auf der LStKarte (§ 39a) können sowohl die nach Abs. 1 „wie WK“ zu berücksichtigenden Ausgaben als auch die SA nach Abs. 2 als Freibetrag eingetragen werden.

8–9 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten****A. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugs erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten (Satz 1)****I. Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes**

10

Nach Abs. 1 Satz 1 sind Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes abziehbar. Diese Formulierung findet sich gleichlautend auch in Abs. 2 Satz 1.

**Dienstleistung** nach Abs. 1 Satz 1 ist jede Tätigkeit, die aufgrund einer Verpflichtung oder freiwillig, jedoch nicht auf familienrechtl. Grundlage erbracht wird. Keine Betreuungskosten sind deshalb Leistungen an eine Person, zu der das Kind in einem Kindschaftsverhältnis steht (zur Abgrenzung von nicht als Dienstleistungen zu wertenden, familieninternen Gefälligkeiten vgl. BFH v. 10.4.1992 – III R 184/90, BStBl. II 1992, 814; R 33c Abs. 2 EStR 2005). Ein Dienst- oder ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Stpfl. und der Betreuungsperson ist nicht erforderlich. Es genügt auch eine erst gemeinte unentgeltliche Geschäftsbesorgung nach § 662 BGB mit der Möglichkeit eines Aufwendungsersatzes.

**Betreuung iSd. Abs. 1 und 2** ist die behütende oder beaufsichtigende Betreuung, dh. die persönliche Fürsorge für das Kind muss der Dienstleistung erkennbar zugrunde liegen. Berücksichtigt werden können danach Aufwendungen für Kindergärten, Kinderhorte, Kinderkrippen etc., Erzieherinnen und Kinder-schwestern, Babysitter, Tagesmütter, Haushaltshilfen, soweit sie ein Kind betreuen oder häuslichen Schulaufgaben beaufsichtigen. Begünstigte Aufwendungen sind daher nicht auf das bloße Aufpassen und Verwahren reduziert (im Übrigen gelten die gleichen Grundsätze wie bei § 33c aF).

**Betreuung durch Angehörige und Lebenspartner:** Solche Aufwendungen des Stpfl. können berücksichtigt werden, wenn den Leistungen klare und eindeutige Vereinbarungen zugrunde liegen, die zivilrechtl. wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten, tatsächlich auch durchgeführt werden und die Leistungen nicht üblicherweise auf familienrechtl. Grundlage unentgeltlich erbracht werden. Im Hinblick auf den Charakter als BA findet eine Prüfung der Angemessenheit und Notwendigkeit der Aufwendungen nicht mehr statt. Eine entgeltliche Betreuung durch den nicht im Kindschaftsverhältnis stehenden Lebenspartner im Rahmen einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft oder einer Lebenspartnerschaft ist grundsätzlich stl. anzuerkennen (so schon R § 33c Abs. 2 EStR 2005). In einer eheähnlichen Gemeinschaft mit Kindern, die jeweils nur einem der Partner zuzuordnen sind, können grundsätzlich auch wechselseitig bei beidseitiger Berufstätigkeit die jeweils fremden Kinder betreut werden (aA BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 2). Solche Gestaltungen dürften aber unter dem Aspekt der jeweiligen betrieblichen oder beruflichen Veranlassung und einer missbräuchlichen Gestaltung iSd. § 42 AO zu prüfen sein (zur „steuerlich gut strukturierten Patchworkfamilie“ und weiteren Gestaltungshinweisen vgl. LADEMANN/STEINER, § 9c Rn. 89f. und HILLMOTH, Inf. 2006, 377 [382]).

**Keine Betreuungsleistungen durch den Steuerpflichtigen selbst:** Nicht begünstigt sind auch Aufwendungen, die dem Stpfl. anlässlich der Betreuung seines Kindes in eigener Person entstehen (zB Kosten für eine gemeinsame Urlaubsreise). Dies gilt selbst für solche vom Stpfl. getragenen Kosten, die in irgendeiner Weise durch die Fremdbetreuung veranlasst werden. Diese Kosten sind wie Sachleistungen für das Kind durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich nach § 32 Abs. 6 abgegolten.

**Abziehbare Aufwendungen:** Zu berücksichtigen sind Ausgaben in Geld für Dienstleistungen zur Kinderbetreuung einschließlich der Erstattungen an die Betreuungsperson (zB Fahrtkosten), wenn die Leistungen spezifiziert in der Rechnung oder im Vertrag aufgeführt werden. Erbringt der Stpfl. das Entgelt für eine – an sich begünstigte Dienstleistung – nicht in Geld, sondern in Form geldwerter Vorteile (Sachleistungen), ist dies nicht begünstigt. Dies folgt aus den Nachweiserfordernissen nach Abs. 3 Satz 3, der nur eine Zahlung im Wege der Banküberweisung zulässt. Die FinVerw. lässt jedoch auch Sachleistungen zum Abzug zu (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 3; so auch LADEMANN/STEINER, § 9c Rn. 78 f.). Angesichts des Wortlauts des § 9c kann es sich hierbei uE nur um eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO handeln (so auch BLÜMICH/HEGER, § 9c Rn. 59).

**Beispiel:** Soweit das Entgelt für ein Au-Pair-Mädchen, das die Kinder betreut, in freier Unterkunft und Verpflegung und Überlassung eines PKW besteht, kann es nicht nach Abs. 2 Satz 1–3 abgezogen werden. Durch entsprechende vertragliche Gestaltungen – Lohnzahlung und Nutzungsentgelt – können indes solche Nachteile vermieden werden.

Eine Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit der Dienstleistung und der vereinbarten Entgelte ist grundsätzlich nicht zulässig, denn durch die Begrenzung auf 4000 € wird die Notwendigkeit und Angemessenheit typisiert.

**Nur teilweise auf Betreuung entfallende Gesamtaufwendungen,** zB für Haushälterinnen, Au-pairs oder eine Person, die daneben ein über 14 Jahre altes Kind betreut, sind bereits bei Rechnungserteilung auszuweisen, ansonsten im Schätzungswege nach § 162 AO aufzuteilen. Das Abzugsverbot nach § 12 steht dem nicht entgegen (zu weiteren Einzelheiten, insbes. zur Aufteilung im Schätzungswege vgl. BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 4 f.). Wird ein einheitliches Entgelt für Betreuungsleistungen und für nicht begünstigten Unterricht etc. nach Abs. 1 Satz 3 geleistet, ist eine Aufteilung im Schätzungsweg uE ebenfalls zulässig. Sind Unterrichtsleistungen etc. iSd. Abs. 1 Satz 3 von untergeordneter Bedeutung, kann auf eine Aufteilung verzichtet werden (aA wohl BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 3 und 7). Im Übrigen sollte eine Glaubhaftmachung in diesen Fällen auch im Hinblick auf den Schutz der Privatsphäre (Art. 6 GG und Art. 2 Abs. 1 GG) ausreichend sein. Auch bei Aufteilung eines einheitlichen Entgelts im Schätzungsweg gelten die besonderen Nachweispflichten nach Satz 5 (Rechnungsstellung/unbare Zahlung) nur für die begünstigten Betreuungskosten nach Satz 1.

## 11 II. Betreuungsbedürftige, zum Haushalt gehörende Kinder

**Kindbegriff und Altersgrenze:** Kind iSd. § 9c ist jedes Kind iSd. § 32 Abs. 1, das das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Bei älteren Kindern kommt eine Berücksichtigung nur in Betracht, wenn sie wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres bzw. 25. Lebensjahres (ab VZ 2007) eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten. Neben der Altersgrenze ist der Abzug der Kinderbetreuungskosten

daran gekoppelt, dass sie ein Kind iSd. § 32 Abs. 1 betreffen. Zu berücksichtigen sind damit nur Aufwendungen für leibliche, eheliche und nichteheliche Kinder, Adoptivkinder und Pflegekinder. Nicht begünstigt sind Aufwendungen für Enkel- und Stiefkinder, auch wenn den (Groß-)Eltern hierfür ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht.

**Haushaltszugehörigkeit** bedeutet das räumliche Zusammenleben bei gemeinsamer Versorgung (§ 33c Anm. 49). Ein Kind gehört zum Haushalt der Eltern oder eines Elternteils, wenn es bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter der Leitung der Eltern oder des Elternteils deren oder dessen Wohnung teilt oder sich mit deren oder dessen Einwilligung vorübergehend außerhalb der Wohnung aufhält. Zum Haushalt des Stpfl. gehört ein Kind auch dann, wenn er mit seinem Kind in der Wohnung seiner Eltern oder Schwiegereltern oder in einer Wohngemeinschaft mit anderen Personen lebt. Maßgeblich ist grundsätzlich die tatsächliche Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt des Stpfl. Auf die melde-rechtl. Lage kommt es – anders als in § 32 Abs. 6 Satz 6 – grundsätzlich nicht an. Bei nicht zusammenlebenden Elternteilen kann allerdings die Meldung des Kindes ein Indiz für die Haushaltszugehörigkeit bilden, wenn im Einzelfall streitig nicht feststellbar ist, in wessen Haushalt das Kind lebte, versorgt und betreut wurde. In Ausnahmefällen kann ein Kind auch zu den Haushalten beider getrennt lebender Elternteile gehören (BFH v. 14.4.1999 – X R 11/97, BStBl. II 1999, 594; zu weiteren Einzelfragen der Haushaltszugehörigkeit vgl. R 33c Abs. 1 EStR 2005; BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 10).

Das Kind muss *nicht* im Haushalt des Stpfl. betreut werden. Die Betreuung kann auch an jedem anderen Ort (zB Kindergarten etc., Wohnung der Tagesmutter) stattfinden.

### III. Aufwendungen wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen

#### 1. Erwerbsbedingte Aufwendungen

12

Zu berücksichtigen sind betrieblich/beruflich veranlasste Kinderbetreuungskosten. Über § 9 Abs. 5 Satz 2 kommen alle sieben Einkunftsarten dem Grunde nach in Betracht. Der Abzug erwerbsbedingten Betreuungsaufwands nach Abs. 1 betrifft indes nur die Gewinneinkünfte nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3.

Im Regelfall – das Kind wird während der Erwerbstätigkeit fremdbetreut – ergibt sich der erforderliche Veranlassungszusammenhang aus der Erwerbstätigkeit als solcher.

**Erwerbsbedingter Veranlassungszusammenhang:** Die Kosten müssen „wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen“. Die Gesetzesformulierung übernimmt insoweit nicht wortgleich die BA-Definition des § 4 Abs. 4 (durch den Betrieb „veranlasste“ Aufwendungen). Die Präposition „wegen“ umschreibt aber nur den Veranlassungszusammenhang. Daher müssen die Kinderbetreuungskosten auch im Rahmen eines Abzugs nach Abs. 1 Satz 1 „wie Betriebsausgaben“ durch die Erwerbstätigkeit veranlasst sein, ohne dass es auf die Notwendigkeit, Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit der Aufwendungen ankommt.

Der Veranlassungsnachweis ist unter Zugrundelegung eines großzügigen Maßstabs vorzunehmen, weil erwerbsbedingter Betreuungsaufwand nach Abs. 1 mit dem stark typisierenden SA-Abzug nach Abs. 2 Sätzen 1–3 abgestimmt ist und beim Betreuungsgrund „Erwerbstätigkeit eines Elternteils zusammenlebender Eltern“ in Abs. 2 Satz 3 ohne Kausalitätsprüfung unterstellt wird, dass Betreuungs-

kosten erwerbsbedingt veranlasst sind, wenn eine Berufstätigkeit ausgeübt wird. Es muss daher weder die Erwerbstätigkeit zwangsläufig sein noch muss sich die Kinderbetreuung zwangsläufig aus der Erwerbstätigkeit ergeben. Es wäre uE auch systematisch verfehlt, für den gleichen Tatbestand auf der Ebene des objektiven Nettoprinzip strengere Abzugsvoraussetzungen zu schaffen als beim subjektiven Nettoprinzip. Überdies sollten nach der gesetzgeberischen Zielsetzung die Abzugsbedingungen von Kinderbetreuungsaufwand bei Erwerbstätigkeit verbessert und nicht etwa durch überzogene Anforderungen bei der Kausalitätsprüfung erschwert und somit der Gesetzeszweck gefährdet werden. Da auch nicht unzumutbar in die Privatsphäre des Stpfl. eingegriffen werden darf, ist es für den Nachweis der Ursächlichkeit im Rahmen der Feststellungslast ausreichend, wenn der Stpfl. nachvollziehbare Gründe für einen ursächlichen Zusammenhang angibt (so auch SCHMIDT/LOSCHOLDER XXIX. § 9c Rn. 15; FROTSCHER/LINDBERG, § 8c Rn. 9; LADEMANN/STEINER, § 9c Rn. 17). Im Übrigen unterstellt die FinVerw. bei einer typischen Erwerbstätigkeit grundsätzlich einen erwerbsbedingten Betreuungsaufwand (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 10).

**Erwerbstätigkeit iSd. Abs. 1** ist jede auf Erzielung betrieblicher Einkünfte gerichtete Beschäftigung, die den Einsatz der persönlichen Arbeitskraft des Stpfl. erfordert. Eine auf Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gerichtete Erwerbstätigkeit wird von der Verweisung in § 9 Abs. 5 erfasst. Nicht erforderlich ist, dass die Tätigkeit den Lebensunterhalt des Stpfl. und seiner Familie sicherstellt. Auch Aushilfstätigkeiten sind Erwerbsarbeit iSd. Abs. 1 Satz 1. Dauer und Zeitpunkt der Erwerbstätigkeit sind grundsätzlich unbeachtlich. Allerdings dürfte bei Wochenarbeitszeiten von weniger als 10 Stunden eine erhöhte Nachweispflicht der beruflichen Veranlassung bestehen (dazu s. BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 23). Bei der Prüfung des Veranlassungszusammenhangs darf aber auch in einem solchen Fall grundsätzlich nicht unzumutbar in die Privatsphäre des Stpfl. eingedrungen werden. Kürzere Unterbrechungen der Erwerbstätigkeit, zB durch Urlaub, Krankheit oder Arbeitslosigkeit, sind unschädlich.

Die FinVerw. typisiert dies in zulässiger Weise dahingehend, dass die Unterbrechung längstens – und zwar zusammenhängend – vier Monate nicht überschreiten darf (vgl. BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 23). Unerheblich ist, ob der Stpfl. die Erwerbstätigkeit wirtschaftlich erfolgreich ausübt. Insbes. muss er dadurch nicht seinen Lebensunterhalt und den seiner Familie bestreiten können. Zur Erwerbstätigkeit zählen auch vorbereitende und abwickelnde Tätigkeiten, insbes. Erwerbs- und Gründungsmaßnahmen. Einkünfte aus einer abgeschlossenen früheren Tätigkeit reichen dagegen nicht aus (LADEMANN/STEINER, § 9c Rn. 22). Das bloße Erzielen von Gewinneinkünften zB als Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 reicht ebenfalls nicht aus. Keine Erwerbstätigkeiten sind im Regelfall auch vermögensverwaltende Tätigkeiten und Betätigungen ohne Einkünfterzielungsabsicht (sog. Liebhaberei).

Diese Grundsätze gelten auch bei der entsprechenden Anwendung des § 9c Abs. 1 im Rahmen der Überschusseinkünfte (§ 9 Abs. 5). Hier wird typischerweise auf eine Tätigkeit im Rahmen des § 19 abgestellt. Das Erzielen von Einkünften aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und Renten reicht daher grundsätzlich nicht aus, es sei denn ein der nichtselbständigen Arbeit vergleichbarer Tätigkeitsaufwand wäre im Einzelfall feststellbar (vgl. FROTSCHER/LINDBERG, § 9c Rn. 9). Keine Erwerbstätigkeit ist das Studium, es sei denn das Studium erfolgt im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses. Gleiches gilt, wenn Kosten der Berufsausbildung als Fortbildungskosten WK sind. Im Übri-

gen ist zu beachten, dass im Fall der Ausbildung Kinderbetreuungskosten nach Abs. 2 Satz 1–3 als SA berücksichtigt werden können.

## 2. Steuerpflichtiger im Sinne des Abs. 1

13

Nach Abs. 1 Satz 1 ist ein Elternteil mit haushaltszugehörigen Kindern abzugsberechtigt. Ob es sich dabei um Alleinerziehende oder Alleinstehende handelt, ist unerheblich, da Abs. 1 Satz 1 solche Einschränkungen nicht regelt. Neben Alleinerziehenden oder alleinstehenden Elternteilen sind deshalb auch solche Elternteile begünstigt, die in einer (eingetragenen oder nicht eingetragenen) Lebenspartnerschaft oder eheähnlichen Lebensgemeinschaft mit einem nicht erwerbstätigen Partner zusammenleben, der nicht mit dem Kind verwandt ist, da nach dem klaren und nicht auslegungsfähigem Wortlaut in Abs. 1 Satz 2 nur bei zusammenlebenden (biologischen) Eltern oder Adoptiveltern eine beidseitige Erwerbstätigkeit notwendig ist (so auch FUCHSEN, EStB 2007, 58, LBP/PUST, § 4f Rn. 34). Allerdings wäre in einer solchen Konstellation die erwerbsbedingte Veranlassung der Kinderbetreuungskosten je nach den Fallumständen besonders zu prüfen. Ein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b Abs. 2 Satz 1 wäre in diesem Fall im Übrigen ausgeschlossen (vgl. LADEMANN/STEINER, § 9c Rn. 52). Die so verstandene Regelung in Abs. 1 Satz 1 verstößt auch nicht gegen Art. 6 GG, da der nicht verheiratete Partner keine Unterhaltspflichten hat und insoweit die sog. Alleinverdienerhe nicht schlechter gestellt wird. Zusammenlebende Elternteile müsse beide erwerbstätig sein (s. Anm. 17).

### IV. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzug der Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 4000 € „wie Betriebsausgaben“

#### 1. Abzug „wie Betriebsausgaben“ bei Ermittlung der betrieblichen Einkünfte

14

Abs. 1 Satz 1 sieht einen Abzug „wie Betriebsausgaben“ bei Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit vor.

**Mit der Fiktion des Abzugs „wie Betriebsausgaben“** verdeutlicht der Gesetzgeber, dass es sich auch bei erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten um gemischt (betrieblich oder beruflich und zugleich privat) veranlasste Aufwendungen handelt. Damit rechtfertigt er zugleich die Abzugsbeschränkungen (s. Anm. 15).

Bei strikter Anwendung des Veranlassungsprinzips berühren Aufwendungen für Kinder auch immer die Privatsphäre, zumindest bei der Art und Weise der Fremdbetreuung (so auch BFH v. 12.4.2007 – VI R 42/03, BFH/NV 2007, 1312; die dagegen eingelegte Verfassungsbeschwerde war erfolglos, BVerfG v. 10.11.2009 – 2 BvR 1270/07, nv.; BFH v. 23.4.2009 – VI R 60/06, BStBl. II 2010, 267 mit Anm. BERGKEMPER, FR 2009, 1075). Dieses Spannungsverhältnis zwischen objektivem und subjektivem Nettoprinzip hat der Gesetzgeber in der Weise gelöst, dass Kinderbetreuungskosten dem Bereich des objektiven Nettoprinzips zugeordnet werden und BA bzw. über § 9 Abs. 5 Satz 1 WK als Fördermaßnahme im Grenzbereich zu § 12 Satz 1 fingiert werden. Grundsätzlich liegt es uE im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit, spezialgesetzlich bestimmte, auch privat mitveranlasste Aufwendungen in einer neuen stl. Kategorie zwischen den BA/WK und den SA anzusiedeln. Im Hinblick auf die bei gemischten Aufwendungen eröffneten und im Rahmen des § 9c gesetzgeberisch genutzten Typisierungs- und Gestaltungsspielräume wird uE durch die Abzugsbeschränkung jedenfalls weder das Folgerichtigkeitsgebot noch das Leistungs-

fähigkeitsprinzip verletzt (vgl. auch zur privaten Mitveranlassung aufgrund multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge bei der sog. Pendlerpauschale BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1–2/07, 2 BvL 1–2/08, BVerfGE 122, 210 mit Anm. BERGEMPER, juris-PR Steuerrecht, 5/2009).

**Abzug bei Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit:** Abs. 1 Satz 1 eröffnet den Abzug bei Ermittlung der Einkünfte aus den drei betrieblichen Einkunftsarten.

## 15 2. Begrenzter Abzug der Kinderbetreuungskosten: Zwei Drittel der Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 4000 € je Kind

Als Rechtsfolge sieht Abs. 1 Satz 1 eine zweifache Begrenzung des Abzugs der Kinderbetreuungskosten vor. Abziehbar sind zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4000 € je Kind.

**Zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4000 € je Kind:** Betreuungskosten sind in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4000 € je Kind und Kj. bzw. Wj. abziehbar. Der Höchstbetrag setzt demnach Aufwendungen iHv. insgesamt 6000 € voraus. Durch den relativen Anrechnungsbetrag von einem Drittel werden niedrige und höhere Kosten in gleicher Weise gemindert. Haben beide Elternteile Aufwendungen getragen, so können gleichwohl je Kind nur zwei Drittel der Aufwendungen, maximal 4000 € berücksichtigt werden, denn die Höchstbeträge für Betreuungskosten gelten je Kind unabhängig davon, ob die Elternteile zusammenleben, nach § 26b veranlagt werden oder alleinerziehend sind. Auch bei einem Elternpaar, das entweder gar nicht oder nur zeitweise zusammengelebt hat, beläuft sich der Höchstbetrag auf 4000 € je Kind für das gesamte Kj. Eine Aufteilung auf Zeiträume des gemeinsamen Haushalts bzw. der getrennten Haushalte ist nicht vorzunehmen. Aus der Gesetzesformulierung „höchstens 4000 € je Kind“ ergibt sich mit hinreichender Klarheit, dass der Höchstbetrag kindbezogen ist und nicht jedem Elternteil ein eigener Höchstbetrag zu gewähren ist. Der Abzugsbetrag ist für jedes Kind eigenständig zu ermitteln. Die Höchstbetragsregelung gilt unabhängig davon, nach welchem Abzugstatbestand – Abs. 1 (erwerbsbedingte Betreuungskosten), Abs. 2 Satz 1–3 (nicht erwerbsbedingter Betreuungsaufwand als SA) oder Abs. 2 Satz 4 (SA-Abzug für Betreuungskosten von drei- bis fünfjährigen Kindern) – die Ausgaben zu berücksichtigen sind. Der einheitliche Höchstbetrag von 4000 € ist auch dann zu beachten, wenn die Voraussetzungen für den Abzug von BA, WK und SA im Kj. zeitlich versetzt erfüllt sind und der Höchstbetrag rechnerisch überschritten wird (vgl. instruktives Fallbeispiel bei HILLMOTH, Inf. 2006, 377 [381]).

**Berechnungsschema:** Aus dem Zusammenwirken der unterschiedlichen Abzugsbegrenzungen ergibt sich der folgende Prüfungsablauf:

- Ausscheiden der nicht begünstigten Aufwendungen (Sachleistungen, Freizeitbetätigungen, nicht durch Rechnung nachgewiesene Aufwendungen),
- Begrenzung der dem Grunde nach begünstigungsfähigen Aufwendungen auf zwei Drittel des geleisteten Betrags,
- Ansatz des für das jeweilige Kind maßgebenden Höchstbetrags von im Regelfall 4000 € (Kürzung bei Auslandskindern nach Abs. 3 Satz 2),
- Vergleich dieses Höchstbetrags mit  $\frac{2}{3}$  der begünstigungsfähigen Aufwendungen; der niedrigere Betrag ist nach Abs. 1 „wie“ BA oder WK oder Abs. 2 als SA abziehbar.

**Keine zeitanteilige Kürzung des Höchstbetrags:** Nach dem Gesetzeswortlaut ist der Höchstbetrag von 4000 € (bei entsprechender Höhe der Aufwendungen) ein Ganzjahresbetrag, der sich nicht zeitanteilig ermäßigt, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 oder Abs. 2 wie Erwerbstätigkeit, Ausbildung, Alter oder Haushaltszugehörigkeit nur für einen Teil des Jahres vorgelegen haben. Eine § 33c Abs. 3 Satz 2 aF entsprechende Regelung, nach der sich der Abzugsbetrag für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht vorlagen, um ein Zwölftel ermäßigte, enthält § 9c nicht. Es liegt auch insoweit keine im Wege der Auslegung zu schließende Gesetzeslücke vor, da das Gesetz – anders als § 33c aF – keinen absoluten Betrag als Selbstbehalt vorsieht, sondern nur ein Drittel der Aufwendungen. Dieser relative Anrechnungsbetrag und der Höchstbetrag von 4000 € stehen aber in Relation zu den Aufwendungen, die wirtschaftlich auf den Zeitabschnitt im VZ entfallen, in dem die Abzugsvoraussetzungen erfüllt sind (so auch SCHMIDT/LOSCHELDER XXIX. § 9c Rn. 20; BLÜMICH/HEGER, § 9c Rn. 45; im Ergebnis auch BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 18). Daher können bis zu 4000 € ohne Kürzung abgesetzt werden, wenn zB

- das Kind im Laufe des Jahres geboren wird,
- die Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt im Laufe des Jahres beginnt oder endet,
- die Altersgrenze des 3., 6., oder 14. Lebensjahres überschritten wird,
- die Erwerbstätigkeit oder Ausbildung der Eltern erst im Laufe des Jahres aufgenommen oder beendet wurde,
- Betreuungsaufwand nicht regelmäßig monatlich angefallen ist.

Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen nicht für das gesamte KJ vor, sind aber für das gesamte Jahr Kinderbetreuungskosten angefallen, sind die Kosten den jeweiligen Zeiträumen zuzuordnen. Ist dies nicht möglich, weil zB für das gesamte KJ nur ein Gesamtbetrag ausgewiesen wird, sind die Aufwendungen im Verhältnis der jeweiligen Zeiträume – ggf. im Wege der Schätzung – aufzuteilen.

**Keine Abgeltung der Kinderbetreuungskosten durch Betriebsausgabenpauschalen:** Kinderbetreuungskosten im Zusammenhang mit Gewinneinkünften, für die eine besondere BA-Pauschale – H 18.2. EStH – in Anspruch genommen wird, können zusätzlich zur Pauschale gesondert abgezogen werden (vgl. BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 26).

### 3. Abzug der Kinderbetreuungskosten bei Ermittlung der Einkünfte

16

Da die Aufwendungen „wie“ BA abgezogen werden, erfolgt die Einkünfteermittlung nach den allgemeinen Regeln des § 2 Abs. 2, dh. der Gewinn wird gemindert. Bei den Überschusseinkünften – soweit sie eine Erwerbstätigkeit zum Inhalt haben – mindern sie als WK den Überschuss der Einnahmen. Sind die Kinderbetreuungskosten durch mehrere Einkunftsarten veranlasst, zB § 15 und § 18 oder § 18 und § 19, werden nur die Einkünfte gemindert, zu denen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Ist dies bei mehreren Einkünften der Fall, müssen die Aufwendungen im Rahmen des Höchstbetrags ggf. im Schätzungsweg den jeweiligen Einkünften zugeordnet werden. Ein Wahlrecht des Stpfl., zB zur Minderung der GewSt. die Beträge in vollem Umfang bei den gewerblichen Einkünften zu erfassen, besteht uE nicht (so auch FROTSCHER/LINDBERG, § 4f Rn. 12). Allerdings soll nach Verwaltungsauffassung aus Vereinfachungsgründen der Aufteilung und Zuordnung durch den Stpfl. gefolgt werden (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 28). Soweit Kinderbetreuungskosten im Rahmen

einer Tätigkeit geltend gemacht werden, für die der Gewinn nach BV-Vergleich zu ermitteln ist, gelten für die zeitliche Zuordnung die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze. Im Übrigen, insbes. bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, gilt das Abflussprinzip des § 11. Der Abzug von Kinderbetreuungskosten „wie BA“ kann auch zu einem Verlust führen und den Gewerbeertrag (§ 7 GewStG) mindern. Bei Einkünften als Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind die Aufwendungen als SonderBA bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung mit einzubeziehen. Bei pauschaler Gewinnermittlung nach § 5a oder § 13a kommt Abs. 1 nicht zur Anwendung (glA KSM/GESERICHT, § 4f Rn. B 96).

## 17 B. Anwendung des Satzes 1 auf zusammenlebende Eltern (Satz 2)

**Beiderseitige Erwerbstätigkeit als Abzugsvoraussetzung:** Nach Abs. 1 Satz 2 sind zusammenlebende, dh. in Haushaltsgemeinschaft lebende Elternteile – unabhängig vom Familienstand und der Veranlagungsform – nur begünstigt, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind. Dabei ist es unerheblich, wessen Erwerbstätigkeit letztlich ursächlich für die Kinderbetreuungskosten ist, wenn nur beide eine Erwerbstätigkeit (s. Anm. 12) ausüben.

**Veranlassungsbezogene Abzugsberechtigung:** Zum Abzug von Kinderbetreuungskosten ist grundsätzlich nur der Elternteil berechtigt, der die Aufwendungen getragen hat und zu dessen Haushalt das Kind gehört. Trifft dies auf beide Elternteile zu, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugsbetrags geltend machen.

Regelmäßig kann aber davon ausgegangen werden, dass beide Eltern die Aufwendungen gemeinsam tragen, so dass der Höchstbetrag jeweils zur Hälfte bei der Einkünfteermittlung der Eltern zu berücksichtigen ist. Trägt ein Elternteil die Aufwendungen allein, kann er auch den Höchstbetrag beanspruchen. Tragen die Eltern jeder mehr als 3000 €, ist der Höchstbetrag bei jedem je zur Hälfte zu berücksichtigen (BTDrucks. 16/643, 9). Die Eltern können einvernehmlich auch eine andere Aufteilung beantragen (FROTSCHER/LINDBERG, § 9c Rn. 12, BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 16). Die darin liegende (teilweise) Einschränkung des Veranlassungsprinzips ist durch die Neuregelung in § 26a gerechtfertigt, der eine von der Aufwandstragung abweichende Aufteilung zulässt.

Hat der Elternteil die Kosten getragen, der nicht im Haushalt mit dem Kind lebt, ist ein Abzug nicht möglich. Allerdings ist zu prüfen, ob es sich um eine Zahlung an den anderen Elternteil zB in Form von Unterhalt handelt, die auf einem abgekürzten Zahlungsvertrag erfolgt.

18–19 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Nicht erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten  
wegen Ausbildung, Behinderung oder Krankheit und  
Betreuungskosten für drei- bis fünfjährige Kinder**

**A. Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten wegen  
Ausbildung, Behinderung oder Krankheit (Abs. 2 Sätze 1–3)**

**I. Nicht erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten**

20

Abs. 2 Sätze 1–3 ermöglichen den Abzug eines Teils der Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung von höchstens 13 Jahre alten Kindern als SA, die wegen einer Ausbildung, Behinderung oder Krankheit des Stpfl. anfallen. Leben die Eltern zusammen, greift nach Abs. 2 Satz 2 diese Regelung ein, wenn eine dieser Voraussetzungen bei beiden Eltern vorliegt oder einer von ihnen erwerbstätig ist und der andere sich in Ausbildung befindet oder behindert oder krank ist. Abzugsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Sätze 1–3 sind weitgehend identisch mit der Regelung über erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach Abs. 1.

Beide Regelungen – wie auch die weitere Vorschrift zum SA-Abzug bei drei- bis fünfjährigen Kindern nach Abs. 2 Satz 4 – begrenzen den Abzug in doppelter Weise: Zunächst auf  $\frac{2}{3}$  der Aufwendungen, zusätzlich auf 4000 € je Kind.

Die beiden Regelungen schließen sich indes gegenseitig aus. Dies folgt aus dem Eingangssatz des § 10 Abs. 1 Satz 1. Danach sind Aufwendungen für Kinderbetreuung vorrangig wie BA oder WK zu berücksichtigen. Weiterhin ist der SA-Abzugstatbestand in Abs. 2 Satz 4 über Betreuungskosten drei- bis fünfjähriger Kinder gegenüber allen anderen Regelungen in § 9c nachrangig.

**II. Voraussetzungen in der Person des Kindes: Altersgrenze,  
Haushaltszugehörigkeit**

21

**Begriff des Kindes und Altersgrenze:** Nach Abs. 1 Satz 1 sind abziehbar nur Aufwendungen für die Betreuung von Kindern iSv. § 32 Abs. 1. Hierunter fallen die im ersten Grad mit dem Stpfl. verwandten Kinder (leibliche Kinder und Adoptivkinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 1) und Pflegekinder (§ 32 Abs. 1 Nr. 2). Stiefkinder und Enkelkinder – soweit sie nicht Pflegekinder sind – können nicht berücksichtigt werden (s. auch Anm. 11).

Der Abzug ist auf Kinder beschränkt, die höchstens 13 Jahre alt sind. Nach Vollendung des 14. Lebensjahres geht der Gesetzgeber – in zulässiger Weise typisierend – davon aus, dass Kinder einer kostenträchtigen Betreuung durch Dritte nicht mehr bedürfen. Vollendet das Kind während des VZ das 14. Lebensjahr, sind die bis zu diesem Zeitpunkt entstandenen (nicht: gezahlten) Aufwendungen abziehbar. Eine zeitanteilige Kürzung des Höchstbetrags von 4000 € erfolgt dabei nicht. Werden mehrere zum Haushalt gehörende Kinder, die unter und über 14 Jahre alt sind, im Rahmen einer einheitlichen Betreuungsleistung betreut, sind die Aufwendungen im Schätzungsweg nach § 162 Abs. 1

AO aufzuteilen, es sei denn, der Stpfl. kann nachweisen, dass die Betreuungsleistungen ausschließlich die unter 14-jährigen Kinder betreffen.

Ohne Altersgrenze können die Aufwendungen für behinderte Kinder abgezogen werden, bei denen die Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist. Die besondere Übergangsregelung in § 52 Abs. 23e stellt sicher, dass der Kinderbetreuungskostenabzug bei behinderten Kindern erhalten bleibt, bei denen die Behinderung vor dem 1.1.2007 und vor Vollendung des 27. Lebensjahres eingetreten ist. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird die bisherige in § 52 Abs. 24a enthaltene Regelung zu § 10 Abs. 1 Nr. 8 fortgeschrieben.

**Haushaltszugehörigkeit des Kindes:** Wie beim Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten nach Abs. 1 muss das Kind zum Haushalt des Stpfl. gehören. Dieses Merkmal entspricht dem der Haushaltsaufnahme in § 32 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 6 Satz 7, §§ 63, 64. Dies ist der Fall, wenn es beim Stpfl. unter dessen Leitung und Wirtschaftsführung lebt oder mit seiner Einwilligung vorübergehend auswärts untergebracht ist (vgl. die Erläuterungen in Anm. 11 und § 33c Anm. 49).

## 22 III. Voraussetzungen in der Person des Steuerpflichtigen: Ausbildung, Behinderung oder Krankheit (Abs. 2 Sätze 1 und 2)

Kinderbetreuungskosten nach Abs. 2 Sätzen 1–3 werden – anders als nach Abs. 2 Satz 4 – nur dann begünstigt, wenn zugleich bestimmte Lebensumstände auf Seiten des Stpfl. gegeben sind. Eine kausale Verknüpfung zwischen Kinderbetreuungskosten und Ausbildung, Behinderung und Krankheit verlangt Abs. 2 Sätze 1 und 2 nicht.

Die Zwangsläufigkeit wird vielmehr in den Sondereigenschaften des Stpfl. (Ausbildung etc.) typisiert. Diese grobe Typisierung ist durch die erheblichen Probleme gerechtfertigt, einen Kausalzusammenhang in diesem Sektor der Privatsphäre nachzuweisen bzw. einen behaupteten Kausalzusammenhang zu widerlegen.

**In Ausbildung befindlich:** Der Begriff der Ausbildung wird in § 9c nicht definiert, Maßstab können indes die in § 32 Abs. 4 und § 10 Abs. 1 Nr. 7 verwendeten Begriffe der „Berufsausbildung“ sein, auch wenn dieser Begriff im jeweiligen Normzusammenhang unterschiedlich ausgelegt wird. Ausbildung erfasst daher alle ernstlich betriebenen Maßnahmen zum Erwerb von Kenntnissen, Fähigkeiten und Erfahrungen als Grundlage für einen künftigen Beruf.

**Beispiele:** Für die Ausbildung qualifizierender Schulabschluss, Lehre, Studium (auch Fernstudium), Promotion, sonstige berufsqualifizierende Maßnahmen, Erwerb von Zusatzqualifikationen (EDV-Kenntnisse, Sprachausbildung bei beruflichem Bezug), Berufspraktika, Volontariate.

Sonstige private Lernvorgänge ohne Berufsausübungsabsicht oder gelegentliche Kursbesuche genügen dagegen nicht.

**Beispiele:** Autodidaktisches Lernen ohne Zielrichtung, allgemeinbildende VHS-Seminare, Sprachkurse, Kurse und Veranstaltungen zur Persönlichkeitsentwicklung, Sport- und Gesundheitskurse.

Im Hinblick auf die systematische Funktion des Abs. 2 als Ergänzungstatbestand zu Abs. 1 ist uE allerdings eine „Ausbildung“ im Regelfall nur zu bejahen, wenn – wie bei einer Erwerbstätigkeit – deren Zeitumfang mindestens 10 Wochenstunden beträgt (s. Anm. 12). Reguläre Unterbrechungen der Ausbildung wie Urlaub und Semesterferien sind unschädlich, wenn sie 4 Monate nicht überschreiten. Die Unterscheidungen zwischen „Ausbildungs- und Fortbildungskosten“ und

„Erst- und Zweitausbildung“ sind zwar im Rahmen des Abs. 2 Sätze 1–3 ohne Bedeutung, eine Zuordnung zu den als WK abziehbaren Fortbildungskosten einer Erwerbstätigkeit nach Abs. 1 kann indes von Vorteil sein, sofern der Abzug „wie WK“ zu einer Verlustverrechnung führen kann. Insbesondere der Übergang zwischen Ausbildung und Aufnahme einer Erwerbstätigkeit ist deshalb im Zweifel der Erwerbstätigkeit zuzuordnen.

**Behinderung des Steuerpflichtigen:** Der Abzug von Kinderbetreuungskosten nach Abs. 2 Sätzen 1–3 ist auch dann zulässig, wenn der Stpfl. körperlich, geistig oder seelisch behindert ist. Maßgebend ist der sozialrechtl. Begriff der Behinderung nach § 2 Abs. 1 SGB IX. Danach gelten Menschen als behindert, wenn körperliche Funktionen, geistige Fähigkeiten oder seelische Gesundheit mit hoher Wahrscheinlichkeit länger als sechs Monate von dem für das Lebensalter typischen Zustand abweichen und daher deren Teilhabe am Leben in der Gesellschaft beeinträchtigt ist. Auf die Verursachung der Behinderung kommt es nicht an.

Ein bestimmter Grad der Behinderung wird nach dem Wortlaut der Regelung nicht vorausgesetzt. Deshalb ist auch eine förmliche Feststellung der Behinderung von mindestens 20 % nicht erforderlich, so dass auch nicht auf die Nachweiserfordernisse des § 65 EStDV zurückgegriffen werden kann (aA SCHMIDT/LOSCHELDER XXIX. § 9c Rn. 10 und § 32 Rn. 39; BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 32). Ist eine solche förmliche Feststellung erfolgt, liegt indes immer der Nachweis einer Behinderung vor.

**Krankheit des Steuerpflichtigen:** Abs. 2 Sätze 1–3 eröffnen einen Abzug von Kinderbetreuungskosten auch bei Krankheit des Stpfl.

► *Krankheitsbegriff und -nachweis:* Maßgebend ist der sozialrechtl. Begriff der Krankheit (BFH 18.6.1997 – III R 84/96, BStBl. II 1997, 805 mwN). Nach der Rspr. des BSG zu § 27 SGB V ist eine Krankheit ein anormaler, regelwidriger (körperlicher, geistiger oder seelischer) Zustand, der ärztlicher Behandlung bedarf oder Arbeitsunfähigkeit zur Folge hat (BSG v. 10.5.2005 – B 1 KR 25/03 R, BSGE 94, 302; zum Krankheitsbegriff s. auch § 33c Anm. 61). Regelmäßig ist die Krankheit – auch im Hinblick auf die nicht erforderliche Ursächlichkeit für die Kinderbetreuungskosten – durch ärztliche Bescheinigung nachzuweisen. Ein Nachweis – eine bloße Glaubhaftmachung dürfte nicht ausreichen – durch andere Beweismittel ist indes nicht ausgeschlossen.

► *Mindestdauer der Krankheit:* Kinderbetreuungskosten, die dem Stpfl. wegen einer Krankheit erwachsen, können nach Abs. 2 Satz 2 stl. nur berücksichtigt werden, wenn die Krankheit – unabhängig von ihrer Schwere – innerhalb eines zusammenhängenden Zeitraums von mindestens drei Monaten bestanden hat. Innerhalb dieses Zeitraums muss auch der Betreuungsaufwand entstanden sein.

**Beispiele:** Bei einer nur zweimonatigen schweren Erkrankung mit Krankenhausaufenthalt sind in diesem Zeitraum entstandenen Kinderbetreuungskosten nicht abziehbar. Betreuungsaufwand, der nach einer über dreimonatigen Krankheitsphase entsteht, ist ebenfalls nicht abziehbar. Mehrere kurzfristige Krankheitszeiträume in einem VZ dürfen nicht addiert werden, um den Dreimonatszeitraum zu überschreiten (aA LADE-MANN/STEINER, § 9c Rn. 41).

Krankheitsphasen, die kürzer als drei Monate sind, eröffnen die Abzugsmöglichkeit nach Abs. 2 Satz 2 nur dann, wenn sie unmittelbar im Anschluss an eine Erwerbstätigkeit oder Ausbildung eintreten. Bei Erkrankung *während* einer Erwerbstätigkeit können die Kinderbetreuungskosten unabhängig von der Krankheitsdauer nach Abs. 1 (bei bis zu viermonatiger krankheitsbedingter Unterbrechung, s. Anm. 12) oder nach Abs. 2 Satz 2 geltend gemacht werden.

23 **IV. Art der begünstigten Aufwendungen: Dienstleistungen zur Betreuung**

Der Begriff der „Dienstleistung zur Betreuung eines Kindes“ nach Abs. 2 Sätzen 1–3 entspricht vollinhaltlich dem entsprechenden Tatbestandsmerkmal in Abs. 1 zum Abzug erwerbsbedingter Betreuungsleistungen (s. Anm. 10).

**Begünstigte Dienstleistungen:** Abziehbar sind nur Aufwendungen für die Inanspruchnahme von Dienstleistungen zur Betreuung des Kindes durch dritte Personen. Unter einer Dienstleistung ist jede Tätigkeit zu verstehen, die aufgrund einer Verpflichtung oder freiwillig, jedoch nicht auf familienrechtl. Grundlage erbracht wird. Dienstleistungen durch den anderen Elternteil sind daher auch dann nicht begünstigt, wenn der Stpfl. dafür ein Entgelt zahlt.

**Betreuung** ist die persönliche Fürsorge für das Kind durch Behüten, Beaufsichtigen, Pflegen und Versorgen. Es gelten die Ausführungen zu den erwerbsbedingten Betreuungsleistungen nach Abs. 1 (s. Anm. 10).

**Keine Sachleistungen:** Nicht begünstigt sind uE – wie im Rahmen erwerbsbedingter Betreuungskosten – Aufwendungen für Sachleistungen zur Betreuung des Kindes. Die FinVerw. lässt jedoch auch Sachleistungen zum Abzug zu. Für diese soll § 8 Abs. 2 entsprechend gelten (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Tz. 3).

Ein einheitliches Entgelt für Dienst- und Sachleistungen ist ggf. im Schätzungsweg aufzuteilen.

**Abzugsbeschränkungen nach Abs. 3:** Aufwendungen für Unterricht und Freizeit sind nach Abs. 3 Satz 1 nicht abziehbar. Auch sind die besonderen Nachweiserfordernisse nach Abs. 3 Satz 3 zu beachten.

24 **V. Höhe des Sonderausgabenabzugs**

Von den berücksichtigungsfähigen Betreuungskosten sind – wie beim Abzug erwerbsbedingten Betreuungsaufwands – zwei Drittel bis zu einem Betrag von 4000 € je Kind abziehbar. Das nicht abziehbare Drittel gilt als Selbstbehalt der Eltern und ist an die Stelle einer zumutbaren Eigenbelastung getreten. Der Höchstbetrag gilt unabhängig von der Veranlagungsart. Die Aufwendungen werden grds. bei dem Elternteil abgezogen, der sie geleistet hat. Als Ganzjahresbetrag ist der Höchstbetrag nicht zeitanteilig zu kürzen, wenn die Abzugsvoraussetzungen nicht während des gesamten Jahres vorliegen. Für jedes weitere Kind steht dem Stpfl. ein weiterer voller Höchstbetrag zu. Zu Einzelheiten und einem Berechnungsschema s. Anm. 10.

Ist das zu betreuende Kind nicht unbeschränkt estpfl., ist nach Abs. 3 Satz 2 der Höchstbetrag von 4000 € zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist.

25 **VI. Sonderregelung für zusammenlebende Eltern (Abs. 2 Satz 3)**

Bei zusammenlebenden Eltern – unabhängig vom Familienstand – sind Kinderbetreuungskosten nach Abs. 2 Sätzen 1–3 nur dann als SA abziehbar, wenn in der Person *beider* Elternteile jeweils die in Abs. 1 und Abs. 2 Sätzen 1–3 genannten besonderen Lebensumstände vorliegen. Wählen miteinander verheiratete Eltern die getrennte Veranlagung, wird der abziehbare Betrag bei beiden Veranlagungen je zur Hälfte abgezogen, wenn die Ehegatten nicht gemeinsam eine

andere Aufteilung des SA-Abzugs nach 26 Abs. 2 Satz 1 beantragen. Bei nicht miteinander verheirateten Eltern sind die Aufwendungen bei demjenigen Elternteil abzuziehen, der sie geleistet hat.

Im Einzelnen ergeben sich folgende Sachverhaltsvarianten:

- Beide Elternteile sind in Ausbildung, behindert oder krank: Abzug nach Abs. 2 Sätzen 1–3.
- Ein Elternteil ist erwerbstätig, der andere ist in Ausbildung, behindert oder krank: Abzug nach Abs. 2 Sätzen 1–3; mangels beiderseitiger Erwerbstätigkeit scheidet ein Abzug als erwerbsbedingter Aufwand nach Abs. 1 aus.
- Beide Elternteile sind erwerbstätig: Abzug nach Abs. 1 bzw. § 9 Abs. 5.
- Nur ein Elternteil ist in Ausbildung etc. oder berufstätig und der andere Elternteil erfüllt keines dieser Merkmale: Kinderbetreuungskosten sind *insgesamt* nicht abziehbar.
- Bei Betreuung drei- bis fünfjähriger Kinder sind die Kosten nach Abs. 2 Satz 4 *nicht* von einer Erwerbstätigkeit, Ausbildung, Behinderung oder Krankheit eines oder beider Elternteile abhängig.

Einstweilen frei.

26–28

## B. Sonderausgabenabzug von Betreuungskosten für drei- bis fünfjährige Kinder (Abs. 2 Satz 4)

### I. Persönliche Abzugsvoraussetzungen bei Eltern und Kindern

29

Steuersystematisch stellt Abs. 2 Satz 4 einen Anwendungsfall des allgemeinen SA-Abzugs dar. Es gelten daher die allgemeinen Grundsätze zur Anerkennung von SA.

Die Regelung will privat veranlasste Betreuungsaufwendungen für Kinder im typischen Kindergartenalter, die *unabhängig* von der Berufstätigkeit der Eltern entstehen und sozial- und bildungspolitisch förderungswürdig sind, insbes. Aufwendungen für den Kindergarten, stl. begünstigen. Der Anwendungsbereich des Abs. 2 Satz 4 ist deshalb dadurch gekennzeichnet, dass der Abzug von Betreuungskosten für Kinder im Alter zwischen 3 und 6 Jahren nicht von *weiteren* Voraussetzungen in der Person der Eltern (zB Erwerbstätigkeit, Ausbildung, Behinderung oder Krankheit) abhängig ist. Ebensowenig kommt es darauf an, ob nach den jeweiligen Lebensumständen der Eltern oder nach der Entwicklung des Kindes ein Kindergartenbesuch oder eine andere Betreuung notwendig oder angemessen ist. Allerdings führen die Altersgrenzen zu widersprüchlichen und unbilligen Ergebnissen, die nur im Hinblick auf die angestrebte Typisierung gerechtfertigt sein dürften. So ist es schwer begründbar, warum Kinderbetreuungskosten für ein zweijähriges Kind nur bei beidseitiger Berufstätigkeit oder beidseitiger Ausbildung etc. (Abs. 1 und Abs. 2 Sätze 1–3) abziehbar sind, während der Betreuungsaufwand für das drei- bis sechsjährige Kind auch dann begünstigt ist, wenn ein Elternteil zu Hause ist, obwohl die Unterbringung der Kinder dieser Altersgruppe im Kindergarten oder -hort im Regelfall einfacher und billiger ist. Ebenso ist es wenig überzeugend, dass häufig Kindergartenkosten im Jahr des Schulbeginns außer Ansatz bleiben, wenn Kinder in der ersten Jahreshälfte das sechste Lebensjahr vollenden. UE würden solche Brüche vermieden, wenn die Förderung nach Abs. 2 Satz 4 entweder auf alle Kinder von der Geburt bis

zum Schulbeginn ausgedehnt würde – wobei eine Absenkung des Höchstbetrags im Hinblick auf den erhöhten Kinderfreibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 1 von 7008 € angemessen wäre – oder die Regelung gestrichen und ein beitragsfreier Kindergartenbesuch eingeführt würde.

30

## II. Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines drei- bis fünfjährigen Kindes

**Voraussetzungen in der Person des Kindes und der Eltern:** Berücksichtigt werden nur Kinder iSd. § 32 Abs. 1, die zwischen 3 und 6 Jahre alt sind und zum Haushalt des Stpfl. gehören (zu diesen Merkmalen s. Anm. 11). Da nach Abs. 2 Satz 4 letzter Halbs. die Regelung nur subsidiär nach Abs. 1 und Abs. 2 Sätzen 1–3 Anwendung findet, sind dies Haushalte von Alleinverdiener-Eltern oder nicht berufstätigen Eltern oder Alleinerziehenden mit Kindern zwischen 3 und 6 Jahren. Eine Berufstätigkeit, Ausbildung, Behinderung oder Krankheit *eines oder beider* Elternteile ist – anders als beim Abzug nach Abs. 1 und Abs. 2 Sätzen 1–3 – nicht notwendig.

Bei Auslandskindern sind die Höchstbeträge entsprechend den für alle Kinderbetreuungskosten geltenden Grundsätzen gem. Abs. 3 Satz 2 ggf. zu kürzen (s. Anm. 21).

**Dienstleistungen zur Betreuung:** Im Hinblick auf das Alter der von Abs. 2 Satz 4 erfassten Kinder werden als Betreuungskosten die Gebühren für Kindergärten uä. sowie Entgelte für Tagesmütter, au-pair-Mädchen und Haushaltshilfen in Betracht kommen, soweit sie die Kinder betreuen; nicht jedoch wenn sie allgemein den Haushalt führen. Zum Umfang der begünstigten Aufwendungen s. Anm. 10.

**Abzugsverbot bestimmter Aufwendungen nach Abs. 3:** Das Abzugsverbot für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen ist auch im Rahmen eines SA-Abzugs nach Abs. 2 Satz 4 zu beachten (zu Einzelfragen der Ausschlussregelung s. Anm. 20).

**Höhe des Abzugsbetrags:** Wie bei erwerbsbedingten Betreuungskosten nach Abs. 1 und ausbildungs-, krankheitsbedingten Betreuungskosten nach Abs. 2 Sätzen 1–3 sind nur zwei Drittel der dem Grunde nach berücksichtigungsfähigen Kosten abziehbar. Zusätzlich ist der Abzug auf 4000 € je Kind und Jahr beschränkt (zu Einzelheiten s. Anm. 15).

**Nachweiserfordernisse:** Wie für die Betreuungskosten nach Abs. 1 und Abs. 2 Sätzen 1–3 gelten die besonderen Nachweispflichten nach Abs. 3 (Schriftform-erfordernis eines Rechnungspapiers und unbarer Zahlungsnachweis, im Einzelnen s. Anm. 22).

31

## III. Subsidiarität des Abs. 2 Satz 4 und Verhältnis zu den erwerbsbedingten Betreuungskosten

Abs. 2 Satz 4 letzter Halbs. normiert ausdrücklich, dass Abs. 2 Satz 4 gegenüber Abs. 1 und Abs. 2 Sätzen 1–3 nachrangig ist. Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach Abs. 1 oder Kinderbetreuungskosten nach Abs. 2 Sätzen 1–3, die einem in Ausbildung befindlichen, behinderten oder kranken Stpfl. entstehen, fallen daher auch dann (nur) unter Abs. 1 oder Abs. 2 Sätze 1–3, wenn das betreute Kind zwischen drei und fünf Jahren ist. Trotz des besonderen bil-

derungspolitischen Förderungscharakters können Betreuungskosten nach Abs. 2 Satz 4 auch nicht zusätzlich zu den erwerbsbedingten Kosten nach Abs. 1 abgezogen werden, da Abs. 1 und Abs. 2 Satz 4 einander ausschließen (aA BLÜMICH/HEGER, § 9c Rn. 38). Dies folgt aus § 10 Abs. 1 Satz 1. Danach sind SA Aufwendungen, wenn sie weder als BA noch WK abziehbar sind noch „wie BA oder WK“ behandelt werden.

Einstweilen frei.

32–33

**Erläuterungen zu Abs. 3:  
Ausschluss bestimmter Aufwendungen, Auslands-  
kinder, zahlungsbedingte Abzugsvoraussetzungen**

**A. Anwendung auf alle Abzugstatbestände  
nach Abs. 1 und Abs. 2**

34

Die jetzt in Abs. 3 geregelten Beschränkungen waren bereits in den Vorgängerregelungen des § 9c in § 4f Sätzen 3–5 und im aufgehobenen § 10 Abs. 1 Nr. 5 Sätze 2–4 und Abs. 1 Nr. 8 Sätze 3–5 enthalten. Die Beschränkungen und Nachweispflichten in Abs. 3 gelten für alle drei Betreuungstatbestände in Abs. 1 und Abs. 2 im gleichen Maße. Differenzierende Regelungen wegen des Abzugs „wie Betriebsausgaben“ und des SA-Abzugs von Kinderbetreuungsaufwand bestehen nach dem klaren Regelungsgehalt in Abs. 3 nicht und waren aus systematischen Gründen auch nicht geboten.

**B. Abzugsverbot für Aufwendungen für Unterricht  
und Freizeit (Satz 1)**

35

Abs. 3 Satz 1 schließt Aufwendungen „für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeit sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen“ vom Abzug aus. Solche Aufwendungen, wie zB für Sportvereine und andere Vereine, für Tennis- oder Reitunterricht, Musikunterricht, Computerkurse, Nachhilfeunterricht, Klassenfahrten und Ferienfreizeiten sind durch den Kinderfreibetrag und die Zusatzfreibeträge des § 32 Abs. 6 abgegolten. Allerdings ist zu beachten, dass Lernelemente wie das vorschulische Lesen und Schreiben, der spielerische Zugang zu Fremdsprachen oder gestalterisches Lernen im Rahmen einer Dienstleistung zur Kinderbetreuung unschädlich sind, wenn der Betreuungs- und Beaufsichtigungszweck wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung ist oder diese Zwecke deutlich überwiegen (vgl. BFH v. 17.11.1978 – VI R 116/78, BStBl. II 1979, 142; zur berechtigten Kritik an der Ausschlussregelung des Abs. 3 Satz 1 in der jetzigen Form s. HEx, NJW 2006, 2001 [2004]). Gemischte Aufwendungen sind im Übrigen im Schätzungswege aufzuteilen, es sei denn, der Betreuungsleistung kommt nur untergeordnete Bedeutung zu.

**C. Abzug für Auslandskinder (Satz 2)**

36

Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 unbeschränkt stpfl., ist der Höchstbetrag von 4000 € zu kürzen, soweit dies nach den Verhältnissen

im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. Insoweit kann auf die Ländergruppeneinteilung zurückgegriffen werden, die den unterschiedlichen Kaufkraftverhältnissen Rechnung trägt (s. BMF v. 9.9.2008, BStBl. I 2008, 936 für 2008 und 2009 sowie BMF v. 6.11.2009, BStBl. I 2009, 1323 ab 2010). Die Rspr. hat diese Verwaltungsanweisungen als rechtl. nicht zu beanstandende Auslegung des Gesetzes gebilligt (BFH v. 2.12.2004 – III R 49/03, BStBl. II 2005, 483). Die Kürzungsvorschrift erfasst auch Kinder, die nur nach § 1 Abs. 3 auf Antrag als unbeschränkt stpfl. behandelt werden, so dass auch für im Ausland lebende Kinder von EU- oder EWR-Staatsangehörigen eine Kürzung nach Abs. 3 Satz 2 möglich ist. In der Praxis ergeben sich aber für die meisten EU-Staaten aufgrund vergleichbarer Kostenstrukturen keine Einschränkungen.

37

#### D. Rechnungs- und Zahlungsnachweis (Satz 3)

Zur Missbrauchsabwehr und zur Förderung legaler Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten statuiert Abs. 3 Satz 3 – wie in § 35a Abs. 2 Satz 5 – strenge Nachweiserfordernisse. Die Nachweise sind eine materiell-rechtl. Tatbestandsvoraussetzung für den Abzug der Kinderbetreuungskosten.

**Bis einschließlich VZ 2007** müssen die Aufwendungen *kumulativ* durch Vorlage einer Rechnung und eines Zahlungs- und Überweisungsbelegs auf das Konto des Leistungserbringers nachgewiesen werden. Der Rechnungs- und Zahlungsnachweis nach Abs. 3 Satz 3 ist materielle Voraussetzung für den BA-Abzug, so dass er nicht auf andere Weise geführt werden kann. Barzahlungen und Barschecks sind deshalb generell – auch bei Vorlage von Quittungen – ausgeschlossen.

Allerdings muss es sich bei der Rechnung nach Abs. 3 Satz 3 nicht um eine Rechnung iSd. UStG handeln (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 21). Bei sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnissen oder einem Minijob steht die Vorlage des schriftlichen Arbeitsvertrags einer Rechnung gleich. Bei der Betreuung in einem Kindergarten oder Hort genügt die Vorlage des Bescheids des öffentlichen oder privaten Trägers über die zu zahlenden Gebühren als Rechnungersatz (zu Nachweisvereinfachungen bei Au-pair-Verhältnissen und Abrechnungen von Nebenkosten vgl. BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 21).

**Im VZ 2008** sind die Nachweispflichten in Abs. 3 Satz 3 durch das JStG 2008 abgemildert worden. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird auf die Vorlage von Belegen als materiell-rechtl. Voraussetzung für die StVergünstigung nach § 9c verzichtet.

Der Verzicht auf die zwingende Vorlage gilt nach Abs. 3 Satz 3 sowohl für die Abgabe der StErklärung in elektronischer als auch in schriftlicher Form.

Das Schriftformerfordernis eines Rechnungspapiers (zu den inhaltlichen Anforderungen vgl. KSM/GESERICH, § 4f Rn. B 91) als materiell-rechtl. Voraussetzung besteht allerdings weiterhin. Auch muss eine unbare Zahlung vorliegen. Der steuermindernde Abzug von Kinderbetreuungskosten kann daher nur bei tatsächlich erfolgter Rechnungserteilung und tatsächlich erfolgter Zahlung auf ein Bankkonto anerkannt werden. Dem FA bleibt es deshalb unbenommen, die Rechnung und einen unbaren Zahlungsnachweis im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes nach § 88 Abs. 1 AO bei der Veranlagung oder zu einem späteren Zeitpunkt anzufordern. Die Rechnungspapiere sind dabei grundsätzlich im Original vorzulegen. Fotokopien reichen nur dann aus, wenn deren Be-

weiswert nicht in Frage steht. Ein Nachweis oder Glaubhaftmachung der Abzugsvoraussetzungen durch andere Beweismittel oder auf andere Weise ist in Bezug auf die Rechnungserteilung nicht zulässig. Dagegen kann der Zahlungsnachweis auch durch andere Beweismittel als durch Belegnachweis (Überweisungsbeleg, Kontoauszug etc.) geführt werden. Bei Nichtvorlage der Rechnung ist ein Abzug der Kosten im Schätzungsweg nach § 162 AO ausgeschlossen. Auch eine Berücksichtigung im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO scheidet regelmäßig aus.

**Sachleistungen nach § 9c und Rechnungs- und Zahlungsnachweis:** Nach dem Gesetzeswortlaut des Abs. 3 Satz 3, der eine *Überweisung auf ein Konto des Leistenden* verlangt, sind nur unbare Geldleistungen nach § 9c abziehbar. Die FinVerw. erkennt jedoch auch Sachleistungen an, wenn in der Rechnung die Leistungen im Einzelnen aufgezählt sind (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 3). UE handelt es sich insoweit um eine Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO.

**Zeitpunkt des Nachweises:** Rechnung und Zahlungsnachweis müssen – sofern das FA deren Vorlage verlangt – bis zum Abschluss des FG-Prozesses vorliegen. Eine Nachholung im Revisionsverfahren ist nicht möglich (§ 118 Abs. 2 FGO). Bestandskräftige StBescheide können bei nachträglicher Vorlage der Rechnung nicht nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO korrigiert werden, da die Rechnung materiell-rechtl. Abzugsvoraussetzung ist und deren nachträgliche Erteilung oder Vorlage nicht als rückwirkendes Ereignis iSd. § 175 Abs. 2 Satz 2 AO gilt. Da sich § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und § 173 AO ausschließen, stellt die Rechnung nach Eintritt der Bestandskraft kein Beweismittel oder eine neue Tatsache nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Ein nachträglich vorgelegter Zahlungsbeleg kann dagegen als bloßes Beweismittel im Rahmen einer Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO berücksichtigt werden, wenn kein grobes Verschulden vorliegt.

**Aufbewahrungspflichten** für Rechnungen und Überweisungsbelege ergeben sich beim BA-Abzug von Kinderbetreuungskosten bei buchführungspflichtigen Stpfl. aus § 147 Abs. 1 Nr. 5 AO. Für Überschussrechner (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2) und für Personen, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermitteln, bestehen dagegen keine allgemeinen Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten (vgl. HHSp./TRZASKALIK, § 147 AO Rn. 6). In Bezug auf die erteilte Rechnung und den Zahlungsnachweis nach Abs. 3 Satz 3 ergibt sich indes uE eine Aufbewahrungspflicht bis zu deren abschließender Prüfung durch das FA aus § 90 Abs. 1 AO, da die Nachweispflicht grundsätzlich nur mittels schriftlicher Unterlagen, also im Wege des Urkundenbeweises, geführt werden kann (gegen eine solche, aus § 90 Abs. 1 AO abgeleitete Aufbewahrungspflicht SEER in TIPKE/KRUSE, § 90 AO Rn. 3). Unabhängig davon ist die in Abs. 3 Satz 3 geregelte Beweisführungs- und Nachweispflicht als Anordnung einer subjektiven Beweislast auszulegen mit der verfahrensrechtl. Folge, dass ein stl. Abzug immer dann zu versagen ist, wenn die erteilte Rechnung nicht vorgelegt werden und ein Zahlungsnachweis nicht geführt werden kann. Die Rechnungspapiere sind deshalb auch nach Eintritt der Bestandskraft der StFestsetzung grundsätzlich bis zum Ablauf der Festsetzungsfrist aufzubewahren. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die angeforderten Rechnungs- und Überweisungsbelege nach Prüfung durch das FA unbeanstandet und kommentarlos zurückgegeben werden. In diesem Fall trifft den Stpfl. keine weitere Aufbewahrungspflicht.

