

§ 33 c

Kinderbetreuungskosten

idF des EStG 1997 v. 16. 4. 1997 (BGBl. I, 821; BStBl. I, 415),
aufgehoben durch Ges. zur Familienförderung v. 22. 12. 1999
(BGBl. I, 2552; BStBl. I 2000, 4)

(1) ¹Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt eines Alleinstehenden gehörenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Kindes im Sinne des § 32 Abs. 1 oder 6 Satz 6, das zu Beginn des Kalenderjahrs das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, können als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden, wenn die Aufwendungen wegen

1. Erwerbstätigkeit oder
2. körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung oder
3. Krankheit

des Steuerpflichtigen erwachsen, jedoch nur soweit sie die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 übersteigen. ²Im Fall des Satzes 1 Nr. 3 muß die Krankheit innerhalb eines zusammenhängenden Zeitraums von mindestens drei Monaten bestanden haben. ³Satz 2 gilt nicht, wenn der Krankheitsfall unmittelbar im Anschluß an eine Erwerbstätigkeit eintritt. ⁴Die Aufwendungen können nur berücksichtigt werden, soweit sie den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. ⁵Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbetätigungen werden nicht berücksichtigt.

(2) ¹Alleinstehend sind Unverheiratete sowie Verheiratete, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben. ²Als alleinstehend gelten auch Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

(3) ¹Der nach Absatz 1 abzuziehende Betrag darf bei Alleinstehenden mit einem Kind (Absatz 1 Satz 1) 4 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr nicht übersteigen. ²Dieser Betrag erhöht sich für jedes weitere Kind um 2 000 Deutsche Mark. ³Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht vorgelegen haben, ermäßigt sich der für das Kind in Betracht kommende Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag um ein Zwölftel. ⁴Gebörte das Kind gleichzeitig zum Haushalt von zwei Alleinstehenden, so ist bei jedem von ihnen der maßgebende Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag zur Hälfte anzusetzen.

(4) ¹Für Aufwendungen im Sinne des Absatzes 1 wird bei Alleinstehenden mit einem Kind (Absatz 1 Satz 1) mindestens ein Pauschbetrag von 480 Deutsche Mark im Kalenderjahr abgezogen. ²Der Pauschbetrag erhöht sich für jedes weitere Kind um 480 Deutsche Mark. ³Absatz 3 Satz 3 und 4 gilt entsprechend.

(5) Bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, gelten Absatz 1, Absatz 3 Satz 1 bis 3 und Absatz 4 entsprechend, soweit die Aufwendungen wegen

1. körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung oder
2. Krankheit

eines Ehegatten erwachsen, wenn der andere Ehegatte erwerbstätig oder ebenfalls krank oder behindert ist.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 33 c

	Anm.		Anm.
A. Überblick zu § 33 c	1	C. Reformüberlegungen zu § 33 c	9
B. Rechtsentwicklung des Kinderlastenausgleichs Alleinstehender		D. Bedeutung des § 33 c	
I. Kinderlastenausgleich und Kinderbetreuungskosten für Alleinstehende bis zum Urteil des BVerfG v. 3. 11. 1982	2	I. Verfassungsrechtliche, sozial- und haushaltspolitische Bedeutung des § 33 c	14
II. Die Grundsatzentscheidung des BVerfG zur Besteuerung Alleinerziehender und ihre Folgen		II. Steuersystematische Bedeutung	15
1. Das Urteil des BVerfG v. 3. 11. 1982	3	III. Verfassungsmäßigkeit des § 33 c	
2. Bedeutung des Urteils des BVerfG v. 3. 11. 1982 und Kritik	4	1. Verfassungswidrigkeit der gesamten Regelung?	16
3. Maßnahmen bis zum Inkrafttreten des § 33 c		2. Verfassungswidrigkeit einzelner Regelungen des § 33 c?	17
a) Übergangsregelungen der Finanzverwaltung	5	3. Verfassungswidrige Benachteiligung intakter Familien durch § 33 c	18
b) Referentenentwurf für einen § 32 c (nicht verwirklicht)	6	E. Geltungsbereich des § 33 c	
III. Rechtsentwicklung des § 33 c		I. Allgemeines zum persönlichen und sachlichen Geltungsbereich	22
1. Rechtsentwicklung ab VZ 1984	7	II. Anwendung auf Auslandsbeziehungen	
2. Zeitlicher Anwendungsbereich	8	1. Allgemeines	23
		2. Sonderfall der Doppel- oder Vielehe eines Ausländers	24

[Anschluß S. E 3]

	Anm.
F. Verhältnis des § 33 c zu anderen Vorschriften	
I. Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9, § 10 und zu § 12	25
II. Verhältnis zur Ehegattenveranlagung und zum Haushaltsfreibetrag	26
III. Verhältnis zu § 33	27
IV. Verhältnis zu § 33 a	28
V. Verhältnis zu § 33 b	29

	Anm.
G. Verfahrensfragen	
I. Antragsverfahren	31
II. Nachweisanforderungen und Feststellungslast bei Kinderbetreuungskosten	32
III. Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten nach § 33 c bei ESt Vorauszahlungen und im LSt Ermäßigungsverfahren	33
H. Ermittlung der abziehbaren Kinderbetreuungskosten (Berechnungsschema)	34

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abzugs
von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender**

	Anm.
A. Überblick zu Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1	35
B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 für den Abzug von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender	
I. „Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines ... Kindes“	
1. „Aufwendungen“	
a) Art der Aufwendungen	36
b) Umfang der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen	37
c) Aufteilung gemischter Aufwendungen	38
2. „Dienstleistungen zur Betreuung eines ... Kindes“	
a) Begriff der „Dienstleistungen“	40
b) Dienstleistungen durch Angehörige und Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft	41
c) Begriff der „Betreuung eines ... Kindes“	42
II. Voraussetzungen in der Person des Kindes	
1. „Kind, das nach § 32 Abs. 1-3 zu berücksichtigen ist“	

	Anm.
a) Verweisung auf den einkommensteuerlichen Kindbegriff (§ 32 Abs. 1-3)	44
b) Kindschaftsverhältnisse nach § 32 Abs. 1	45
c) Wegfall oder Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Kindes im VZ (§ 32 Abs. 2)	46
d) Altersvoraussetzung für das Kind (§ 32 Abs. 3)	47
2. „Zum Haushalt eines Alleinstehenden gehörendes ... Kind“	
a) Bedeutung der Regelung über die Haushaltszugehörigkeit	49
b) Begriff des „Haushalts“	50
c) Begriff der „Haushaltszugehörigkeit“	51
d) Zugehörigkeit zum Haushalt „eines Alleinstehenden“	52
3. „Unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind“	53
III. Entstehungsgrund der Aufwendungen (Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1-3)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1-3 („soweit die Aufwendungen wegen ... erwachsen“)	

	Anm.
a) Voraussetzungen in der Person des Stpfl. als Typisierungen der Zwangsläufigkeit	54
b) Die Merkmale der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Falle des § 33c	55
2. Aufwendungen „wegen Erwerbstätigkeit“ des Stpfl. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)	
a) Begriff der „Erwerbstätigkeit“	56
b) Bedeutung der Zwangsläufigkeit der Erwerbstätigkeit für die Betreuungskosten	57
3. Gesundheitsbedingte Zwangslagen des Stpfl. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3)	
a) Bedeutung der Regelung gesundheitsbedingter Zwangslagen	59
b) Aufwendungen wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung des Stpfl. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)	60
c) Aufwendungen wegen Krankheit des Stpfl. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)	61
C. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 („... gelten als außergewöhnliche Belastung iSd. § 33c“)	
I. Bedeutung der Fiktion und der Verweisung auf § 33	65
II. Antragserfordernis	66
III. Abzug der Kinderbetreuungskosten vom Gesamtbetrag der Einkünfte	
1. Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte	67
2. Reihenfolge des Abzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte	68
IV. Anrechnung einer zumutbaren Belastung auf Kinderbetreuungskosten	
1. Kürzung um zumutbare Belastung nach hM	70
2. Anrechnung der zumutbaren Belastung bei Zusammentreffen von Kinderbetreuungskosten mit anderen außergewöhnlichen Belastungen	71

	Anm.
3. Erwägungen für und gegen die Anrechnung einer zumutbaren Belastung	74
4. Eigene Auffassung: Verfassungskonforme Auslegung der Fiktion als Verweisung	75
D. Weitere Voraussetzungen für den Abzug von Kinderbetreuungskosten (Abs. 1 Sätze 2–5)	
I. Überblick	76
II. Dauer der Krankheit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Abs. 1 Sätze 2 u. 3)	
1. Dreimonatszeitraum (Abs. 1 Satz 2)	77
2. Ausnahme von Satz 2: kurzzeitige Erkrankung im Anschluß an Erwerbstätigkeit (Abs. 1 Satz 3)	78
III. Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen (Abs. 1 Satz 4)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 4	79
2. „Den Umständen nach notwendige Aufwendungen“	80
3. Aufwendungen, die „einen angemessenen Betrag nicht übersteigen“	81
IV. Abzugsverbot für Aufwendungen zur Bildung und Freizeitbetätigung (Abs. 1 Satz 5)	
1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 5	
a) Ursprung des Abzugsverbots	82
b) Bedeutung des Abzugsverbots	83
c) Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots	84
2. Voraussetzungen des Abzugsverbots	
a) Aufwendungen „für Unterricht“ und „die Vermittlung besonderer Fähigkeiten“	85
b) Aufwendungen „für sportliche und andere Freizeitbetätigungen“	86
3. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 5: Abzugs- und Aufteilungsverbot	87

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Begriff des Alleinstehenden und ihm gleichgestellte Stpfl.**

	Anm.	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2		
I. Überblick zu Abs. 2	90	
II. Rechtsentwicklung, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Begriffs „alleinstehend“		
1. Rechtsentwicklung des Begriffs „alleinstehend“	91	
2. Bedeutung des Begriffs „alleinstehend“	92	
3. Verfassungsmäßigkeit des Begriffs „alleinstehend“		93
B. Begriff des Alleinstehenden		
I. Unverheiratete und getrennt Lebende als „Alleinstehende“ (Abs. 2 Satz 1)		95
II. Ausnahmeregelung für Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschr. estpfl. ist (Abs. 2 Satz 2)		96

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Höchstbetragsbegrenzung und Kürzungsvorschriften**

	Anm.	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3		
I. Überblick zu Abs. 3	100	
II. Rechtsentwicklung des Abs. 3	101	
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3		
1. Bedeutung des Abs. 3	102	
2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3	103	
IV. Geltungsbereich des Abs. 3	104	
B. Höchstbetrag für ein Kind und Erhöhungsbetrag für jedes weitere Kind des Stpfl. (Abs. 3 Sätze 1 u. 2)		
I. Höchstbetrag von 4000 DM für Alleinstehende mit einem Kind (Abs. 3 Satz 1)	105	
II. Erhöhung für jedes weitere Kind um 2000 DM (Abs. 3 Satz 2)		
1. Der Erhöhungsbetrag	106	
2. Ermittlung des für mehrere Kinder abziehbaren Betrags	107	
C. Ermäßigung nach Monaten (Abs. 3 Satz 3)		
I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 3		
1. Ermäßigung für jeden vollen Kalendermonat des Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Abs. 1	108	
2. Ermäßigung der in Satz 1 u. 2 bezeichneten Beträge	109	
II. Berechnungsfragen zu Abs. 3 Satz 3		
1. Ermäßigung nach Monaten bei mehreren Kindern eines Alleinstehenden	110	
2. Ermäßigung nach Monaten bei Ehegattenveranlagung Alleinstehender		
a) Ermittlung der Höchstbeträge, zumutbare Belastung bei Zusammenveranlagung Alleinstehender	111	
b) Abzug bei getrennter und besonderer Veranlagung Alleinstehender	113	
D. Halbteilung bei Zuordnung des Kindes zum Haushalt von zwei Alleinstehenden (Abs. 3 Satz 4)		
I. Voraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 4 (Halbteilung)		
1. Voraussetzungen der Halbteilung	115	

	Anm.
2. Rechtsfolge des Satzes 4: Halbteilung des Höchst- oder Erhöhungsbetrags	116

II. Ermittlung der Abzugsbeträge bei Halbteilung in Sonderfällen	117
---	-----

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Pauschbetrag zur Abgeltung nicht nachgewiesener
Kinderbetreuungskosten**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4	
I. Überblick zu Abs. 4	120
II. Rechtsentwicklung der Pauschbetragsregelung	121
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Pauschbetrags	
1. Bedeutung des Pauschbetrags	122
2. Verfassungsmäßigkeit der Pauschbetragsregelung	123

	Anm.
B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 4	
I. Pauschbetrag von 480 DM je Kind (Abs. 4 Sätze 1 und 2)	
1. Voraussetzungen des Abs. 4 Sätze 1 und 2	125
2. Rechtsfolge: Mindestpauschbetrag von 480 DM je Kind	126
II. Verweisungen auf Abs. 3 Sätze 3 und 4: Kürzungen des Pauschbetrags (Abs. 4 Satz 3)	127

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Abzug von Kinderbetreuungskosten bei Ehegatten**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5	
I. Überblick zu Abs. 5	130
II. Rechtsentwicklung des Abs. 5	131
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5	
1. Bedeutung des Abs. 5	132
2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5	133
IV. Geltungsbereich des Abs. 5	134
B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abzugs von Kinderbetreuungskosten bei Ehegatten	
I. Vorbemerkung	135
II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5	
1. Tatbestandsvoraussetzungen, die sich unmittelbar aus Abs. 5 ergeben	
a) Unbeschr. estpfl. Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben	136

	Anm.
b) Ehegattenwahlrecht ohne Bedeutung	137
c) Entstehungsgrund der Aufwendungen: Krankheit oder Behinderung eines Ehegatten	138
d) Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung des anderen Ehegatten	139
2. Tatbestandsvoraussetzungen, die sich aus der Verweisung auf Abs. 1 ergeben	
a) Überblick zu den für Abs. 5 maßgebenden Voraussetzungen des Abs. 1	142
b) Aufwendungen der Ehegatten für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes	143
c) Das bei den Ehegatten zu berücksichtigende Kind	144
III. Rechtsfolgen des Abs. 5	
1. Rechtsfolgen, die sich unmittelbar aus Abs. 5 ergeben	146
2. Rechtsfolgen, die sich aus den Verweisungen in Abs. 5 ergeben	147

ABC der Kinderbetreuungskosten

	Anm.		Anm.
Adoptivkinder	200	Hausaufgabenbetreuung	200
Angehörige		Haushalt	
Angemessene Kinderbetreuungskosten		Haushaltszugehörigkeit des Kindes	
Antrag auf Abzug von		Kind, Kinder	
Kinderbetreuungskosten		Konkubinat	
Anzeigepflicht		Lebensgemeinschaft	
Arbeitsunfähigkeit		Nachhilfeunterricht	
Au-pair		Nachweis	
Behinderte Kinder		Nichteheliche Lebensgemeinschaft	
Behinderung		Notwendige Kinderbetreuungskosten	
Besondere Veranlagung für den VZ		Pflegekinder	
der Eheschließung		Schreibmaschinen- und	
Dienstleistungen zur Betreuung		Stenografiekurse	
eines Kindes		Schularbeiten	
Doppelehe		Schwangerschaft	
Eheähnliche Gemeinschaft		Splittingtarif, Splittingverfahren	
Ehegattenveranlagung		Stiefkinder	
Einheitsgedanke zur Abzugs-		Taschengeld	
berechtigung bei Ehegatten		Tanzkurse	
Ersatzleistungen, Erstattungen		Verpflegungsmehraufwendungen	
Fahrschule		Vielehe	
Fahrtkosten		Zumutbare Belastung	
Feriensprachkurse		Zusammenveranlagung	
Getrennte Veranlagung		Zuschüsse	
Glaubhaftmachung			

Allgemeine Erläuterungen zu § 33 c

Schrifttum bis 1996: LANG, Zur Reform der Familienbesteuerung, *StuW* 1984, 129; E. SCHMIDT, Zur Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender – StErmäßigung nach § 33 c EStG, *BB* 1985, 523; FELIX, Zwangsläufige Aufwendungen für Kinderbetreuungen, § 33 c EStG neu, *KÖSDI* 1985, 5838; RICHTER, Zur Berechnung der berücksichtigungsfähigen Kinderbetreuungskosten Alleinstehender nach § 33 c EStG, *DStR* 1985, 203; IPPISCH, Stl. Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender nach § 33 c EStG 1985, *StWa.* 1985, 45; DERS., Kinderbetreuungskosten Alleinstehender – Probleme der Regelung des § 33 c EStG, *Inf.* 1985, 197; BROSCHE, Die zumutbare Belastung bei Kinderbetreuungskosten nach § 33 c EStG, *DB* 1985, 466; SCHEURMANN-KETTNER/LANTAU, EStrechtl. Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender nach § 33 c des EStG, *BB* 1985, 915; GIERE/GOLENIA, Kinderbetreuungskosten Alleinstehender, Zweifelsfragen zum neuen § 33 c EStG, *DStZ* 1985, 278; ZENTHÖFER, Kinderbetreuungskosten Alleinstehender (§ 33 c EStG), *StuSt.* 1985, 202; MALTEN, Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen und Kinderbetreuungskosten sowie Gewährung von Kinder- und Ausbildungsfreibeträgen, *DB* 1985, 1553; KANZLER, Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung – Zu Inhalt und Bedeutung der gesetzlichen Fiktion in § 33 c Abs. 1 Satz 1 EStG, insbesondere zur Zulässigkeit des Ansatzes einer zumutbaren Belastung bei Kinderbetreuungskosten, *FR* 1986, 1; GRUNE, Der Abzug von Kinderbetreuungskosten Alleinerziehender (§ 33 c EStG) als verfassungsrechtliches Problem, *DStR* 1987, 22; KANZLER, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im Steuerrecht, *Bitburger Gespräche* 1988, 67 = *FR* 1988, 205; PAUS, Verfassungswidrige Benachteiligung von Ehegatten, *FR* 1992, 467; LANG, Welche Maßnahmen empfehlen sich, um die Vereinbarkeit von Berufstätigkeit und Familie zu verbessern? *Deutscher Juristentag* (60), 1994, Münster.

Schrifttum ab 1997: DÜRR, Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Neuregelung der Kinderbetreuungskosten durch das JStG 1997, *Inf.* 1997, 65; MELLINGHOFF, Strechtl. Probleme bei Trennung und Scheidung von Ehegatten, *Stbg.* 1999, 60; KANZLER, Verfassungswidrigkeit des eingeschränkten Kinderbetreuungskostenabzugs und des auf Unverheiratete beschränkten Haushaltsfreibetrags, *FR* 1999, 158; GLANEGGER, Der Kinderbetreuungs- und Kindererziehungsbedarf nach dem Beschluß des BVerfG vom 10. 11. 1998 2 BVR 1057/91, 1226/91, 980, 91, *DStR* 1999, 227; TIEDCHEN, Zur stl. Berücksichtigung von Kinderbetreuungs- und Kindererziehungskosten, *BB* 1999, 1681; PAUS, Neuregelung der Kinderbetreuungskosten, *FR* 1999, 1354; KIRSCHBAUM, Der Entw. eines Ges. zur Familienförderung im Überblick – ein erster Schritt zur Neuregelung des Familienleistungsausgleichs, *FR* 1999, 1242; SCHÖN, Die Kinderbetreuung, das BVerfG und der Entwurf eines Gesetzes zur Familienförderung, *DStR* 1999, 1677; KANZLER, Kinderbetreuungskosten Alleinstehender: Konkurrenz zwischen Pauschbetrag und Höchstbetrag (Anm. zu BFH v. 15. 7. 1999 III R 51/98, *FR* 1999, 1382), *FR* 1999, 1385; SCHNEIDER, Verfassungsrechtlich gebotener vorläufiger Rechtsschutz durch Aufhebung der Vollziehung am Beispiel der Anrechnung der zumutbaren Belastung bei Kinderbetreuungskosten von Ledigen, *Inf.* 2000, 229; PAUS, Neuregelung der Kinderbetreuungskosten, *FR* 1999, 1354; SEER/V. WENDT, Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22. 12. 1999, *NJW* 2000, 1904; WECHSELMANN, Abzug der zumutbaren Belastung bei den Kinderbetreuungskosten i.S. des § 33 c EStG verfassungsgemäß, *BuW* 2000, 450.

Materialien: BRDrucks. 140/84; 555/84; BTDrucks. 10/1636; 10/2370, betr. § 33 c EStG idF des StBereinG 1985; BRDrucks. 617/84; 240/85; BTDrucks. 10/2884, betr. § 33 c idF des StSenkG 1986/88. Ferner Referentenentwurf zu § 32 c, BMF Pressemitteilung 5/84 v. 25. 1. 1984.

Verwaltungsanordnungen: BMF v. 10. 5. 1985, *BStBl.* I, 189.

A. Überblick zu § 33 c

1

Abs. 1 regelt die Voraussetzungen für den Abzug von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender und die Rechtsfolge: Abzug der die zumutbare Belastung über-

steigenden Aufwendungen; früher: *Fiktion der außergewöhnlichen Belastung* (s. Anm. 35 ff.).

Abs. 2 definiert den für die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 maßgebenden *Begriff des Alleinstehenden* (s. Anm. 90 ff.).

Abs. 3 enthält eine *Höchstbetragsbegrenzung* (4000 DM für das erste, je 2000 DM für jedes weitere Kind) und Kürzungsvorschriften, nämlich eine Zwölftelung (wenn die Voraussetzungen nicht das ganze KJ, vorgelegen haben) und eine Halbteilung der Höchstbeträge (bei Zugehörigkeit zum Haushalt von zwei Alleinstehenden; s. Anm. 100 ff.).

Abs. 4 sieht einen *Pauschbetrag* von 480 DM je Kind zur Abgeltung nicht nachgewiesener Kinderbetreuungskosten vor (s. Anm. 120 ff.).

Abs. 5 dehnt die Regelung zur Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender auf bestimmte *Zwangslagen* aus, in denen sich Ehegatten befinden können (s. Anm. 130 ff.).

B. Rechtsentwicklung des Kinderlastenausgleichs Alleinstehender

Schrifttum bis zur Neuregelung durch § 33 c: RASENACK, Zur Typisierung im Steuerrecht: Das Beispiel der berufstätigen alleinstehenden Mutter, DB 1974, 937; HALLER, Besteuerung der Familieneinkommen und Familienlastenausgleich, Tübingen 1981; DORN-BUSCH, Kinderlastenausgleich – Leistungsniveau, Leistungssystem, Neugestaltungsvorschlag, Inst. FuSt. Brief 215; DERS., Zum Kinderlastenausgleich, FamRZ 1983, 109; BORG-GREVE, Zur Verfassungsmäßigkeit der estl. Mehrbelastung Alleinstehender mit Kindern gegenüber zusammen veranlagten Ehegatten, DB 1983, 13; SCHMIDT-BLEIBTREU, Bundesverfassungsgericht zur Besteuerung alleinerziehender Elternteile, BB 1983, 50; TIPKE, Unterhalt und sachgerechte EStBemessungsgrundlage, ZRP 1983, 25; LANG, Familienbesteuerung – Zur Tendenzwende durch das Urteil des BVerfG v. 3. 11. 1982 und zur Reform der Familienbesteuerung, StuW 1983, 103; o.V., Zur Einkommensbesteuerung alleinerziehender Elternteile, FR 1983, 168; o.V., Kinderbetreuungskosten bei Alleinerziehenden in den VZ 1980 bis 1982, DB 1983, 262; WINDBICHLER, Ehegatten-Splitting und Familienlastenausgleich, BIStA 1983, 158; BOPP, Die Entschdg. des BVerfG v. 3. 11. 1982 zur stl. Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten und ihre Bedeutung für den Kinderlastenausgleich, DStR 1983, 131 und, 387; BUOB, Die Neuregelung der Kinderbetreuungskosten, DStR 1983, 386; H. G. FISCHER, Zur Verfassungswidrigkeit des § 32a EStG, FR 1983, 29; DERS., Zur Einkommensbesteuerung alleinerziehender Elternteile, FR 1983, 271; o.V., Zur Neuregelung der Familienbesteuerung, Karl-Bräuer-Institut, Wiesbaden 1983; RENDELS, Die Wirkung des Ehegattensplitting im Vergleich zur Entlastung alleinerziehender Elternteile durch den Haushaltsfreibetrag – Anmerkungen zu einem Irrtum des BVerfG – Folgerungen für eine Neuregelung der Besteuerung Alleinerziehender, DStR 1983, 494; ZITZELSBERGER, Was soll steuerlich mit den Alleinerziehenden geschehen?, BB 1983, 1586; MUNDORF, Soll das wirklich alles wahr sein?, Handelsblatt 19/1984, 2; HERBST, Besteuerung von Halbfamilien, ZRP 1984, 71; NÖRENBERG, Sind Kosten für Kinderbetreuung Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben? Zur Interpretation des Urteils des BVerfG v. 3. 11. 1982, BB 1984, 330; BUOB, Kinderbetreuung kann der Einkunftszielung dienen, StEg. 1984, 248; PEZZER, Zwischen Kindeslust und Steuerlast in: Das wahre Verfassungsrecht (Festschrift für Nagelmann), Baden-Baden 1984, 137; ZEIDLER, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien- und Alterseinkommen, StuW 1985, 1 = Steuerberatertag 1984, 217., auch das Schrifttum vor Anm. 3 betr. Anmerkungen zum Urteil des BVerfG v. 3. 11. 1982.

Materialien: Deutscher Bundestag – Verwaltung – Hauptabtlg. Wissenschaftl. Dienste, Splitting, verfassungs- und steuerrechtl. Probleme der Ehegatten- und Familienbesteuerung, Nr. 83, 1983.

I. Kinderlastenausgleich und Kinderbetreuungskosten für Alleinstehende 2 bis zum Urteil des BVerfG v. 3. 11. 1982

Bis zur Grundsatzentscheidung des BVerfG v. 3. 11. 1982 (s. Anm. 3) konnten Alleinstehende die ihnen zwangsläufig entstandenen Kinderbetreuungskosten wie andere Stpfl. zeitweise (VZ 1951–1974) nur als agB nach § 33 oder § 33 a geltend machen. Unter bestimmten Voraussetzungen wurde vorübergehend (VZ 1955–1974) auch der Splittingtarif oder ein Haushaltsfreibetrag gewährt. Gemeinsam mit den übrigen Regelungen über den Kinderlastenausgleich kam diesen Vergünstigungen Abgeltungswirkung für Kinderbetreuungskosten zu. Für die VZ 1971–1979 ist unter den Voraussetzungen des § 53 b Abs. 3 EStG 1985 eine rückwirkende Anwendung des § 33 c möglich, so daß sich die unten wiedergegebene Rechtslage entsprechend ändern kann.

Rechtslage 1951–1954: Alleinstehende mit mindestens drei Kindern konnten für die VZ 1951–1954 Aufwendungen für eine Hausgehilfin bis zu 50 DM monatlich nach § 33 Abs. 1 geltend machen (*Hausgehilfinnenfreibetrag*); erwerbstätige Alleinstehende bereits bei einem oder zwei Kindern. Die Kinder mußten zum Haushalt des Stpfl. gehören, dort leben und durften das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Abziehbar waren die Höchstbeträge nach Abzug der zumutbaren Mehrbelastung (Abschn. 152/212 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und Abs. 3 EStR 1951/53).

Zur zumutbaren Mehrbelastung siehe § 33 Anm. 180.

Rechtslage 1955–1974:

► *Kinderbezogenes Verwitwetensplitting:* Verwitwete Stpfl. konnten solange den Splittingtarif beanspruchen, wie sie einen Kinderfreibetrag für ein Kind erhielten, das entweder aus der Ehe mit dem Verstorbenen hervorgegangen ist oder für das mindestens einer der Ehegatten auch in dem VZ, in dem der Ehegatte verstorben ist, einen Kinderfreibetrag erhalten hatte (§ 32 a Abs. 3 Nr. 2 EStG 1974).

► *Haushaltsfreibetrag:* Geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten erhielten einen Sonderfreibetrag von 1 200 DM (§ 32 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b EStG 1974), wenn bei ihnen mindestens ein Kinderfreibetrag vom Einkommen abgezogen wurde. Da sich der Splittingtarif bis 1974 für die große Mehrheit aller Stpfl. nur in der Gewährung des zweiten Grundfreibetrags von 1 680 DM auswirkte, waren Alleinerziehende mit dem Sonderfreibetrag von 1 200 DM der Mehrzahl der intakten Familien nahezu gleichgestellt (BVerfG v. 3. 11. 1982 1 BvR 620/78 ua., BStBl. II, 717, 728 mwN). Geschiedene oder dauernd getrennt Lebende wurden sogar besser behandelt als intakte Familien. Der Kinderfreibetrag stand nämlich jedem der Ehegatten zu (§ 32 Abs. 2 EStG 1974), so daß auch der Haushaltsfreibetrag jedem der Ehegatten zu gewähren war, dh. auch demjenigen, dem keine Betreuungskosten oder andere höhere kinderbezogene Aufwendungen im Haushalt erwachsen. Da bei nichtehelichen Kindern der Kinderfreibetrag nur der leiblichen Mutter zustand (§ 32 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. e EStG 1974), erhielt auch sie nur den Haushaltsfreibetrag. Zur vorläufigen Veranlagung nach § 165 AO 1977 in diesen Fällen nach dem Urte. des BVerfG v. 3. 11. 1982 s. Anm. 5.

► *Sonstige kinderbezogene Entlastungen:* Im übrigen erhielten Alleinstehende mit Kindern bis zum VZ 1974 die üblichen kinderbezogenen Entlastungen, wie Erhöhungsbeträge bei den Sonderausgabenhöchstbeträgen, geringere vH-Sätze bei Ermittlung der zumutbaren Belastung (s. § 33 Anm. 215) und den Freibetrag für eine Hausgehilfin oder Haushaltshilfe. Mit Ausnahme des Hausgehilfinnen-Frei-

betrags und im Unterschied zur Zusammenveranlagung wurden diese Entlastungen insgesamt doppelt gewährt.

Rechtslage ab 1975: Nach Abschaffung des kinderbezogenen Verwitweten-Splittings (durch EStRG v. 5. 8. 1974, BGBl. I, 1769; BStBl. I, 530) blieb dem Alleinstehenden mit Kind nur noch ein – allerdings erhöhter – Haushaltsfreibetrag von 3000 DM bis 31. 12. 1981, danach 4212 DM, dem Grundfreibetrag des EStTarifs (§ 32 a Abs. 1 Nr. 1 EStG 1981) entsprechend. Voraussetzung war die estl. Zuordnung des Kindes. Auf Grund der Entscheidung des BVerfG v. 3. 11. 1982 waren in derartigen Fällen die Steuerfestsetzungen nach § 165 AO 1977 vorläufig durchzuführen (s. Anm. 5). Kinderlastenausgleich wurde im übrigen durch Kindergeld statt Kinderfreibetrag gewährt. Der unterhaltsverpflichtete Elternteil, dem ein Kind nicht zugeordnet wurde, erhielt ab VZ 1978 einen Freibetrag nach § 33 a Abs. 1 a.

Rechtslage von 1980 bis 1982: Alleinstehende mit Kindern konnten einen Kinderbetreuungsbetrag von 1200 DM geltend machen (§ 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG 1979/81 in der durch § 53 a EStG 1981 anzuwendenden Fassung). Zum Verhältnis des Kinderbetreuungsbetrags nach § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 zum Freibetrag nach § 33 c s. Anm. 28 u. 42.

II. Die Grundsatzentscheidung des BVerfG zur Besteuerung Alleinerziehender und ihre Folgen

Anmerkungen zu BVerfG v. 3. 11. 1982 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80, BStBl. II, 717; SELMER/UNGERBIELER, StRK-Anm. EStG 1975 Allg. R. 8; ARNDT, JZ 1983, 200; DEUBNER, NJW 1985, 839; NIEMEYER, FuR 1990, 2.

3 1. Das Urteil des BVerfG v. 3. 11. 1982

Gegenstand des Verfahrens und Gesetzgebungsauftrag: Mit Urt. v. 3. 11. 1982 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80 (BStBl. II, 717) erklärte das BVerfG die stl. Behandlung Alleinstehender mit Kindern (verwitwete und unverheiratete Stpfl.) für verfassungswidrig und verpflichtete den Gesetzgeber, bis zum 31. 12. 1984 eine verfassungsgemäße Neuregelung zur Besteuerung Alleinerziehender vorzulegen, die auch rückwirkend für die Zeit seit Inkrafttreten der beanstandeten Rechtsnormen gelten sollte. Die FinVerw. wurde angewiesen, entsprechende Steuerfestsetzungen bis zu diesem Zeitpunkt vorläufig durchzuführen.

Im Verfahren hatte sich für die BReg. der BMF, der die Verfassungsbeschwerden für unbegründet hielt, auch zu den Möglichkeiten und Auswirkungen einer eventuellen Neuregelung geäußert (Stellungnahme BReg. aaO, BStBl. I 1982, 722). Im übrigen hatten die Bayer. Staatsregierung und die Regierung des Landes Rhld.-Pf. Stellung genommen und sich für die Begründetheit der Verfassungsbeschwerden ausgesprochen (Stellungnahme Bayern und Stellungnahme Rhld.-Pf. aaO, BStBl. I 1982, 723).

Streitjahre und überprüfte Normen: Die verfassungsrechtliche Prüfung umfaßt die Streitjahre 1973 und 1975–1977; sie erstreckte sich auf die Anwendung des Grundtarifs für Alleinstehende (§ 32 a Abs. 1 EStG 1971; § 32 a Abs. 1–4 EStG 1975/77) sowie die Abzugsbeschränkungen für die durch Kinder verursachten Aufwendungen, dh. den Sonder- bzw. Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 3 EStG 1971/75/77), den Kinderlastenausgleich durch Freibetrag und Kindergeld (§ 32 Abs. 2 Nr. 4 EStG 1971; § 10 BKG) sowie den kinder- und berufsbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrag (§ 33 a Abs. 3 EStG 1971/75/77; § 53 a EStG 1979). Im Beschluß v. 17. 10. 1984 1 BvR 527/80, 528/81, 441/82, StRK

ESTg 1975 Allg. R. 23 (s. auch StRK ESTg 1975 § 32 a R. 3 u. SPANNER, StRK-Anm. ESTg 1975 Allg. R. 23) hielt das BVerfG auch für die Streitjahre 1975–1980 an seiner Auffassung fest, daß die Besteuerung der Alleinerziehenden Art. 3 und 6 GG widerspricht.

Prüfungsmaßstab: steuerliche Belastung Alleinstehender mit Kindern im Vergleich zu Ehepaaren mit Kindern: Das BVerfG kam im einzelnen zu folgenden Ergebnissen:

► *Keine Benachteiligung gegenüber Ehepaaren mit Kindern bei Einkommen in der unteren Proportionalzone des ESTarifs:* In der unteren Proportionalzone wirkt sich der Splittingtarif nur durch die Gewährung des doppelten Grundfreibetrags aus. Derselbe Effekt wird aber durch den zusätzlichen Haushaltsfreibetrag erreicht, soweit dieser – wie seit VZ 1975 – der Höhe nach dem Grundfreibetrag entspricht (BVerfG aaO, 726).

► *Benachteiligung gegenüber Ehepaaren mit Kindern bei Einkommen in der Progressionszone des ESTarifs:* Liegt das (zu versteuernde) Einkommen in der Progressionszone des ESTarifs, so sind Alleinstehende mit Kindern im Vergleich zu Ehepaaren mit Kindern – und noch deutlicher – zu kinderlosen Ehepaaren (BVerfG aaO, 728) stl. benachteiligt.

„Für zusammen veranlagte Ehepaare setzt die Progression auf Grund der auf das Doppelte verlängerten Proportionalzone später ein und verläuft wesentlich flacher, so daß Ehepaare den Spitzensteuersatz von 56 vH erst bei einem doppelt so hohen Einkommen erreichen wie Alleinstehende. Der dem Alleinerziehenden eingeräumte Haushaltsfreibetrag stellt demgegenüber keinen ausreichenden Ausgleich dar, obwohl auch dieser Freibetrag, der vom Einkommen abgezogen wird, progressiv entlastend wirkt“ (BVerfG aaO, 726).

► *Keine Anwendung des Splittingtarifs auf Alleinerziehende:* Trotz der Benachteiligung gegenüber kinderlosen Ehepaaren und Ehepaaren mit Kindern ist es aus verfassungsrechtlichen Gründen nicht geboten, das Splitting auf Alleinerziehende auszuweihen. Das BVerfG (aaO, 727) stellt dazu fest:

„Die Gründe, die den Splittingtarif für Eheleute rechtfertigen, sind auf Alleinerziehende mit Kindern nicht übertragbar, so daß der Gleichheitssatz in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG eine Ausdehnung des Splittingvorteils auf diese Personengruppe nicht gebietet. Zwischen Alleinerziehenden und ihren Kindern besteht weder wirtschaftlich noch familienrechtlich eine Gemeinschaft des Erwerbs, die zu einer anteiligen Teilhabe am Familieneinkommen führt, sondern ein Unterhaltsverhältnis. Auch kommt für Alleinstehende mit Kindern ein durch Art. 6 Abs. 1 GG zu schützendes Recht, über die Aufgabenverteilung in der Ehe partnerschaftlich zu entscheiden, von vornherein nicht in Betracht.“

► *Berücksichtigung zwangsläufiger Betreuungskosten Alleinerziehender:* Die stl. Berücksichtigung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten ist bei Alleinstehenden verfassungsrechtlich geboten (Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG). Derartige Aufwendungen stellen nach BVerfG (aaO, 727) keine Einkommensverwendung dar, „soweit nicht Leistungen von dritter Seite, zB Unterhaltszahlungen des gemeinsamen oder geschiedenen Ehegatten, den Unterhalt sicherstellen“. Gleichwohl ist ein Abzug als BA oder WK unzulässig.

► *Bis auf Sonderfälle keine Kinderbetreuungskosten für intakte Familie:* Beiläufig lehnt das BVerfG (aaO, 727) die stl. Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten für die intakte Familie ab, weil der Splittingtarif eine „Entscheidungsfreiheit über die Aufgabenverteilung in der Ehe“ gewährleistet. Ausnahmsweise können Betreuungskosten jedoch dann zwangsläufig sein, wenn Ehepaare auf Grund ihres niedrigen Einkommens beide zur Berufstätigkeit gezwungen sind oder einer

von ihnen wegen Krankheit oder Körperbehinderung weder zu einer Berufstätigkeit noch zur Kinderbetreuung in der Lage ist (BVerfG aaO, 728).

Bei Erfüllung seines Gesetzgebungsauftrags hat der Gesetzgeber diesen beiläufigen Ausführungen insoweit Rechnung getragen, als er Betreuungskosten wegen gesundheitlicher Beeinträchtigung im StSenkG 1986/88 zum Abzug zugelassen hat (s. Anm. 7 u. 131 f.).

Beseitigung der Verfassungswidrigkeit: Das BVerfG (aaO, 729) zeigte für die Neuregelung zwei Alternativen auf: die strechtliche oder die sozialrechtliche Lösung.

Zur stl. Berücksichtigung machte das BVerfG folgende Vorgaben:

- Dem Grunde nach sind nur zwangsläufige (§ 33 Abs. 2) Betreuungskosten zu berücksichtigen;
- der Höhe nach sind grundsätzlich die „tatsächlich entstandenen“ Beträge zu berücksichtigen, jedoch
- begrenzt auf den (Ehepaaren mit Kindern zustehenden) Splittingvorteil (s. Anm. 6);
- eigene, zweckgebundene Einkünfte und Bezüge der Kinder oder des Alleinerziehenden können angerechnet werden.

4 2. Bedeutung des Urteils des BVerfG v. 3. 11. 1982 und Kritik

Bedeutung der Entscheidung des BVerfG v. 3. 11. 1982: Nach Erfüllung des Gesetzgebungsauftrags hat das Urteil des BVerfG v. 3. 11. 1982 (aaO, s. Anm. 3) vor allem Bedeutung für die nachträgliche verfassungsrechtliche Überprüfung der Neuregelung des § 33 c (s. Anm. 16 ff.). Die Entscheidung zur Besteuerung der sog. Halbfamilie hat deutlich gemacht, daß die in Art. 6 Abs. 1 GG genannten Schutzgüter „Ehe und Familie“ nicht identisch sind (ZEIDLER, StuW 1985, 5 f.) und daß auch die nicht auf der Grundlage einer Ehe bestehende Familie schutzwürdig ist. Auch die aus einer alleinstehenden Person mit Kindern bestehende Gruppe fällt unter den Familienbegriff des Art. 6 GG (vgl. auch Dritter Familienbericht, BTDrucks. 8/3121, 13 f.).

Im Hinblick auf die im Jahr 1982 aktuelle Diskussion um die Kappung des Splittingvorteils (BTDrucks. 9/1990, 35 u. 41 f.) hat das BVerfG mit den ausführlichen, aber beiläufigen Ausführungen zur Ehegattenbesteuerung wohl eine Festschreibung des Ehegatten-Splitting beabsichtigt (vgl. BORGGREVE, DB 1983, 14; ZITZELSBERGER, BB 1983, 1589), zugleich aber deutlich gemacht, daß in der intakten Familie eine stl. Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten grundsätzlich ausscheidet. Zu den Ausnahmefällen bei geringem Einkommen oder gesundheitlicher Beeinträchtigung s. Anm. 3.

Kritik an der Entscheidung des BVerfG wurde vor allem durch Vertreter der BReg. und Politiker geübt: „Bestimmte Entscheidungen des höchsten Gerichtes führen auch zu einer gewissen Komplizierung des Steuerrechts“ (STOLTENBERG, BTPlenarprotokoll 10/124, 9137). Das BVerfG habe in den vergangenen Jahren eine zunehmende Tendenz gezeigt, „sich mit überdeutscher Gründlichkeit ... bis in die letzten Verästelungen des Steuerrechts zu bewegen und ... dem Deutschen Bundestag und dem Bundesrat Vorgaben zu machen, die überhaupt nicht mehr zu verwirklichen sind“ (GOBRECHT, BTPlenarprotokoll 10/124, 9153).

Im Schrifttum wurde „die Unsitte, in die aktuelle politische Auseinandersetzung ohne Grund einzugreifen“ und die Stellungnahme des BVerfG zu dem damals noch geltenden Kinderbetreuungsbetrag gerügt (ARNDT, JZ 1983, 201). Zur Kritik an der das Splittingverfahren rechtfertigenden Unterscheidung der Ehe als Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft von dem bei der Halbfamilie bestehenden Unterhaltsverhältnis s. BORGGREVE, DB 1983, 16 u. zur Kritik an der vergleichenden Beurteilung der Entlastungswirkung von Splittingtarif und Haushaltsfreibetrag, s. RENDELS, DStR 1983, 494.

UE waren die kritisierten beiläufigen Ausführungen und einengenden Vorgaben des BVerfG angesichts der Konzeptionslosigkeit der Gesetzgebung zum stl. Kinderlastenausgleich nicht nur verständlich, sondern geboten.

3. Maßnahmen bis zum Inkrafttreten des § 33 c

a) Übergangsregelungen der Finanzverwaltung

5

Unmittelbar nach Bekanntwerden der Entscheidung des BVerfG v. 3. 11. 1982 1 BvR 620/78 ua. (BStBl. II, 717) verfügten die FinVerw. der Länder, daß die Veranlagungen entsprechender Fälle nach § 165 AO 1977 vorläufig durchzuführen sind.

Erl. Bayern v. 22. 11. 1982 (StEK EStG § 32 a Nr. 6) betr. Stpfl., bei denen wegen eines Kindes der besondere Freibetrag nach § 32 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b EStG 1971/74 bzw. der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 3 EStG 1975–1982 zu berücksichtigen ist; zu eng, da § 33 c auf die tatsächlichen Verhältnisse abstellt und auch dann eingreift, wenn zB der Haushaltsfreibetrag nicht gewährt wird (BMF v. 10. 5. 1985, BStBl. I, 189 Rn. 3; s. dazu Anm. 26 u. 49).

Nach OFD Bremen v. 9. 11. 1982 (StEK EStG 1975 § 32 a Nr. 6) hatte die vorläufige Veranlagung bei verwitweten, geschiedenen, getrennt lebenden oder unverheirateten Eltern mit mindestens einem Kind zu erfolgen. Dagegen waren für Alleinstehende mit Kindern über 18 Jahren und für unbeschränkt estpfl. Personen, deren Ehegatten mit den Kindern im Ausland leben, endgültige Veranlagungen durchzuführen (Erlaß Ba-Württ. v. 28. 6. 1983, StEK EStG 1975 § 32 a Nr. 8).

BMF v. 22. 2. 1983 (BStBl. I, 250) hatte lediglich angeordnet, daß für die VZ 1980–1982 unter bestimmten Voraussetzungen der Kinderbetreuungsbetrag einheitlich bis zu einem Höchstbetrag zu gewähren sei. Für VZ ab 1973 vertrat der BMF (aaO) die Auffassung, daß Kinderbetreuungskosten Alleinerziehender bis zum Inkrafttreten der Neuregelung (§ 33 c) nicht als agB nach § 33 berücksichtigt werden (s. auch Antwort der BReg auf die BT-Anfrage des Abgeordneten GOBRECHT, DB 1983, 692); glA BOPP, DStR 1983, 132; aA KIESCHKE, DStZ 1983, 14; o.V., FR 1983, 168 unter Hinweis auf die Rechtslage vor 1954 (s. Anm. 2); BUOB, DStR 1983, 386.

b) Referentenentwurf für einen § 32 c (nicht verwirklicht)

6

Schrifttum: TIPKE, Zur Reform der Familienbesteuerung, StuW 1984, 127; o.V., § 32 c EStG, RefE StBereinG 1985 „Kinderbetreuungskosten Alleinstehender“ oder die Ehescheidung als Steuersparmodell für doppelverdienende Ehegatten mit betreuten Kindern, FR 1985, 199; s. auch das Schrifttum vor Anm. 2, insbesondere NÖRENBERG, BB 1984, 335 u. MUNDORF, Handelsblatt 19/1984, 2.

Im Januar 1984 legte der BMF den Entwurf eines StBereinG 1985 vor. Dieser den Ländern und Verbänden zugeleitete RefE ist amtlich nicht veröffentlicht (maschinenschriftl.: vgl. BMF-Pressemitteilungen 5/84 v. 25. 1. 1984). Kernstück des Entwurfs war die Neuregelung der Einkommensbesteuerung alleinerziehender Elternteile. In Erfüllung des verfassungsgerichtlichen Gesetzgebungsauftrags (vgl. Anm. 3) schlug die BReg. vor, die Kinderbetreuungskosten grundsätzlich in der tatsächlichen Höhe einkommensmindernd zu berücksichtigen, jedoch „in der Wirkung begrenzt auf die Steuer nach dem für Ehegatten geltenden Splitting-Verfahren“. Obwohl als agB angesehen, sollte der Abzug eigenständig in einem neuen § 32 c folgenden Wortlauts geregelt werden:

„Kinderbetreuungskosten Alleinstehender

(1) ¹Erwachsen einem alleinstehenden Steuerpflichtigen, der den Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 3 erhält, wegen seiner Erwerbstätigkeit Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes im Sinne des § 32 Abs. 4 (Kinderbetreuungskosten), so vermindert sich das Einkommen nach

Maßgabe der Absätze 2 und 3. ²Voraussetzung ist, daß das Kind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und zu Beginn des Veranlagungszeitraums das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte.

³Die Aufwendungen können nur berücksichtigt werden, soweit sie den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. ⁴Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbetätigungen werden nicht berücksichtigt, es sei denn, daß das Kind noch keine allgemeinbildende Schule besucht. ⁵Alleinstehend sind Steuerpflichtige, die unverheiratet oder verheiratet sind, aber von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben.

(2) Zur Abgeltung von Kinderbetreuungskosten bis zu 1 800 Deutsche Mark ist ein Freibetrag von 1 200 Deutsche Mark abzuziehen.

(3) Werden im Veranlagungszeitraum insgesamt höhere Kinderbetreuungskosten als 1 800 Deutsche Mark nachgewiesen, so ist auf Antrag der übersteigende Betrag zuzüglich des Freibetrags von 1 200 Deutsche Mark abzuziehen, insgesamt jedoch höchstens der Betrag, der sich auf der diesem Gesetz beigefügten Anlage 4 ergibt.

(4) Die Absätze 1 bis 3 gelten bei einem alleinstehenden Steuerpflichtigen, bei dem das Splitting-Verfahren nicht anzuwenden und der nicht nach den §§ 26, 26 a getrennt für Einkommensteuer zu veranlagten ist, entsprechend, wenn ein Kind im Sinne des § 32 Abs. 4 Satz 1, das dem anderen Elternteil zuzunordnen ist, zu seinem Haushalt gehört“.

Regelungsinhalt des nicht verwirklichten § 32 c RefE:

► *Keine Höchstbeträge – keine zumutbare Belastung:* Nach der Begründung des RefE scheidet eine zusätzliche Begrenzung des Abzugs durch einen absoluten Höchstbetrag oder durch eine Kürzung um die zumutbare Belastung entsprechend § 33 Abs. 3 aus, weil das BVerfG (aaO, BStBl. II 1982, 717) grundsätzlich einen Abzug in der tatsächlichen Höhe gefordert hat (s. Anm. 3). Gleichwohl enthielt § 32 c eine Art zumutbaren Selbstbehalt, weil durch den Freibetrag von 1 200 DM nach Abs. 2 Kinderbetreuungskosten bis zu 1 800 DM abgegolten sind und damit zugleich der zusätzlichen Gewährung des Haushaltsfreibetrags Rechnung getragen werden sollte (glA NÖRENBERG, BB 1984, 335). Zur Begründung des RefE auch DANKMEYER/KLÖCKNER, DB 1985, 67.

► *Kein Familiensplitting:* Eine tarifliche Lösung (Splitting-Verfahren mit einem zusätzlichen Divisor) hat die BReg. nach der Begründung des RefE geprüft und verworfen, weil sie überwiegend zu einer nicht vertretbaren Besserstellung Alleinerziehender gegenüber Ehegatten mit Kindern geführt hätte.

Für die Lösung durch Familien-Splitting hatten bereits die Länder Bayern und Rhld.-Pf. im Verfahren vor dem BVerfG plädiert (vgl. Stellungnahme Bayern und Rhld.-Pf. aaO, BStBl. II 1982, 723; s. auch Anm. 3). Auch im Schrifttum sind Überlegungen für eine Neuregelung durch Einführung des Familien-Splitting angestellt worden, die nach Inkrafttreten des § 33 c gegenstandslos sind; vgl. etwa: BORGGREVE, DB 1983, 16; BOPP, DStR 1983, 133; ZITZELBERGER, BB 1983, 1591; HERBST, ZRP 1984, 73; ferner: Deutscher Bundestag – Verwaltung – Hauptabtlg. Wissenschaftl. Dienste, Splitting, Verfassungs- und steuerrechtl. Probleme der Ehegatten- u. Familienbesteuerung, Nr. 83, 1983, 27 ff.

Die Kritik an § 32 c RefE richtete sich ua.

- gegen den Selbstbehalt von 600 DM (TIPKE, StuW 1984, 128 u. Stellungnahme des DStV, Stbg. 1984, 104),
- gegen die Besserstellung Alleinerziehender durch Haushaltsfreibetrag und Kinderbetreuungsfreibetrag im Vergleich zu Ehepaaren, deren Einkommen in der Proportionalzone des EStTarifs lag (vgl. NÖRENBERG, BB 1984, 336),
- gegen die Regelung zur Verknüpfung des Betreuungsfreibetrags mit dem Splittingvorteil als willkürlich, überflüssig und ungerecht (MUNDORF, Handelsblatt, 19/1984, 2),
- gegen die Gewährung des Betreuungsfreibetrags ohne Rücksicht auf die Zahl der Kinder (MUNDORF u. NÖRENBERG aaO; dazu auch Anm. 103).

III. Rechtsentwicklung des § 33 c

1. Rechtsentwicklung ab VZ 1984

7

StBereinG 1985 v. 14. 12. 1984 (BGBl. I, 1493; BStBl. I, 659): In Erfüllung des verfassungsgerichtlichen Gesetzgebungsauftrags (s. Anm. 3) wurde mit § 33 c eine Neuregelung „Kinderbetreuungskosten Alleinstehender“ eingeführt.

Danach wurden zunächst nur erwerbsbedingte Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung des Kindes eines Alleinstehenden zum Abzug zugelassen. Die anderen vom BVerfG (v. 3. 11. 1982 1 BvR 620/78 ua., BStBl. II, 717) beiläufig erwähnten Fallgestaltungen (s. Anm. 3) blieben nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 10/1636, 56; 10/2370, 8) einer eventuellen Regelung im Zusammenhang mit der Verbesserung der Familienbesteuerung vorbehalten (s. „StSenkG 1986/1988“). Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum StBereinG 1985 wurde der in der Regierungsvorlage (BTDrucks. 10/1636) noch nicht enthaltene Mindestpauschbetrag von 480 DM je Kind (§ 33 c Abs. 4) eingeführt (vgl. BTDrucks. 10/2317, 8).

Weitere Neuregelungen im Zusammenhang mit der Einführung des § 33 c durch das StBereinG 1985:

- Berücksichtigung des § 33 c als Ausnahme von den nicht abziehbaren Ausgaben des § 12 Satz 1;
- Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten bei Bemessung der EStVorauszahlungen (§ 37 Abs. 3 Satz 4)
- Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten im LStErmäßigungsverfahren (§ 39 a Abs. 1 Nr. 5; Abs. 2 Satz 4 und Abs. 2 Satz 2)
- Abzugsverbot für Kinderbetreuungskosten beschränkt Stpfl. (§ 50 Abs. 1 letzter Satz)
- Anwendungsvorschriften: Erstmalige Anwendung des § 33 c und § 50 Abs. 1 letzter Satz für den VZ 1984 (§ 52 Abs. 23b)
- Sondervorschriften zum Abzug von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender für die VZ 1971–1983 (§ 53 b); s. dort.

StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 1985 (BGBl. I, 1153; BStBl. I, 391): Durch den neu gefaßten Abs. 1 Satz 1 wurde der sachliche Anwendungsbereich der Vorschrift erweitert: Neben erwerbsbedingten Aufwendungen waren nun auch Kinderbetreuungskosten berücksichtigungsfähig, die dem Alleinstehenden wegen seiner körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung oder wegen seiner Krankheit erwachsen. Nach dem neu angefügten Abs. 5 wurde die Regelung auch auf unbeschränkt estpfl., nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten ausgedehnt, soweit die Betreuungskosten wegen einer Behinderung oder länger andauernden Krankheit eines oder beider Ehegatten anfallen.

StReformG 1990 v. 25. 7. 1988 (BGBl. I, 1093; BStBl. I, 224): In der Überschrift „Kinderbetreuungskosten Alleinstehender“ wurde das Wort „Alleinstehender“ gestrichen.

Erstmalige Anwendung: Die ohne materielle Auswirkung geänderte Überschrift gilt erstmals für den VZ 1990 (§ 52 Abs. 1 idF des StReformG 1990).

StÄndG 1991 v. 24. 6. 1991 (BGBl. I, 1322; BStBl. I, 665): In Abs. 1 Satz 1 wurde die Altersgrenze von 16 Jahren für den Abzug von Kinderbetreuungskosten ausdrücklich festgelegt und die Verweisung auf den Kindbegriff angepaßt.

Erstmalige Anwendung ab VZ 1992 (§ 52 Abs. 21 b EStG idF des StÄndG 1991).

StMBG v. 21. 12. 1993 (BGBl. I, 2310; BStBl. I 1994, 50): In Abs. 1 Satz 1 wurde die Verweisung auf den Kindbegriff der neuen Rechtslage angepaßt, nach der ein Kinderfreibetrag auch für Auslandskinder gewährt wird.

Erstmalige Anwendung ab VZ 1994 (§ 52 Abs. 1 EStG idF des StMBG).

JStG 1996 v. 11. 10. 1995 (BGBl. I, 1250; BStBl. I, 438): Redaktionelle Anpassungen an geänderte Fassungen des § 32 Abs. 1 und des § 32 Abs. 6 mit Wirkung ab VZ 1996 (§ 52 Abs. 1 EStG idF des JStG 1996).

JStG 1997 v. 20. 12. 1996 (BGBl. I, 2049; BStBl. I, 1523): Abs. 1 Satz 1 wurde neugefaßt. Dabei wurde die nach einer Änderung des § 32 durch JStErgG 1996 ins Leere gehende Verweisung auf § 32 Abs. 6 Satz 7 richtiggestellt und der Abzug der zumutbaren Belastung auch bei Kinderbetreuungskosten ab VZ 1997 (§ 52 Abs. 1) eindeutig geregelt.

► *Die ausdrückliche Regelung zum Abzug der zumutbaren Belastung bei Kinderbetreuungskosten* wurde eingefügt, weil es „der Absicht des Gesetzgebers bei der Einführung des § 33 c EStG“ entsprochen habe, „Kinderbetreuungskosten erst nach Minderung um die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG zum Abzug zuzulassen (BTDrucks. 10/1636, 58 [59]). Angesichts der abweichenden Auslegung durch den BFH (zB im Ur. v. 10. 4. 1992, BStBl. II, 814) sollte diese Einschränkung noch klarer zum Ausdruck gebracht werden“ (BTDrucks. 13/5952, 98). Tatsächlich hatten verschiedene Senate des BFH im Anschluß an Ausführungen im Schrifttum (s. Anm. 65 ff. und KANZLER, FR 1986, 1 ff.) entschieden, daß eine verfassungskonforme Auslegung der gesetzl. Fiktion „gelten als außergewöhnlichen Belastung“ in § 33 c Abs. 1 Satz 1 aF (bis VZ 1996) den von der FinVerw. vorgenommenen Abzug einer zumutbaren Belastung bei Kinderbetreuungskosten verbietet.

BFH v. 10. 4. 1992 III R 184/90, BStBl. II, 814 mit Anm. FR 1992, 482; v. 8. 3. 1996 III R 146/93, BFHE 179, 422 mit Anm. FR 1996, 356; v. 26. 6. 1996 XI R 15/85, BStBl. II 1997, 33 u. v. 27. 6. 1996 IV R 4/84, BFHE 181, 31. Die dazu ergangenen Nichtanwendungserlasse (BMF v. 25. 9. 1992, BStBl. I, 545 u. v. 16. 1. 1995, BStBl. I, 88) wurden durch BMF-Schreiben v. 10. 10. 1996 (BStBl. I, 1256) aufgehoben. Schließlich hat das BVerfG eine Vorlage des Nds. FG (v. 9. 7. 1985, EFG 1985, 565) mit der Begründung als unzulässig verworfen, das FG habe eine mögliche verfassungskonforme Auslegung unterlassen (BVerfG v. 17. 8. 1995 1 BvL 17/85, FR 1995, 751 mit Anm. KANZLER).

Das FG Berlin hält die Kürzung um die zumutbare Belastung für verfassungswidrig und hat ein Normenkontrollverfahren eingeleitet (Vorlagebeschluß des FG Berlin v. 14. 9. 2000 4 K 4142/99, FR 2000, 24).

Zuvor hatte das FG Berlin in zwei nicht veröffentlichten Ur. v. 12. 8. 1999 (4 K 4094/99 und 4 K 4037/99) den Abzug der zumutbaren Belastung nach § 33 c EStG 1997–1999 als unzulässig erkannt, ohne die Verfahren auszusetzen und dem BVerfG die Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 33 c vorzulegen (dazu ablehnend WECHSELMANN, BuW 2000, 450). Dabei handelte es sich um Entscheidungen des Einzelrichters, der offenbar fälschlich davon ausging, daß das BVerfG in seiner Kinderbetreuungsentscheidung v. 10. 11. 1998 (2 BvR 980, 1057 und 1226/91, BStBl. II 1999, 182) den Abzug einer zumutbaren Belastung bei Kinderbetreuungskosten grundsätzlich für unzulässig erklärt habe. Diese Entscheidungen wurden wegen des geringen Streitwerts rechtskräftig (OFD Rostock v. 5. 9. 2000, DStR 2000, 1691, die eine Aussetzung von Rechtsbehelfsverfahren im Hinblick auf den eindeutigen Wortlaut des § 33 c EStG aF ausdrücklich ablehnt).

► *Stellungnahme:* Die ausdrückliche Regelung des Abzugs einer zumutbaren Belastung in Abs. 1 Satz 1 schließt eine weitere verfassungskonforme Auslegung ab VZ 1997 (§ 52 Abs. 1) iSd. o. a. Rspr. aus. UE ist die Vorschrift des § 33 c damit aus den gleichen Gründen verfassungswidrig, die bis zum VZ 1996 zu einer verfassungskonformen Auslegung gezwungen haben (§ 33 c Anm. 75; glA DÜRR, Inf. 1997, 65; o. V., Ceterum censeo, FR 1996, 807). Auch das BVerfG hat in seiner Kinderbetreuungsentscheidung deutlich gemacht, daß die zumutbare Bela-

stung verfassungswidrig ist (BVerfG v. 10. 11. 1998 2 BvR 980, 1057 und 1226/91, BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182).

FamFördG v. 22. 12. 1999 (BGBl. I, 2552; BStBl. I 2000, 4): Durch das Ges. zur Familienförderung wurde u. a. auch § 33 c „wegen der Einführung eines Betreuungsfreibetrags in § 32 Abs. 6“ (BRDrucks. 476/99) aufgehoben.

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung v. 10. 11. 1998 2 BvR 980, 1057 und 1226/91 (BVerfGE 99, 216, BStBl. II 1999, 182) festgestellt, daß zum Existenzminimum eines Kindes über den „sächlichen Mindestbedarf“ hinaus auch ein Betreuungs- und Erziehungsbedarf anzuerkennen ist, der die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Eltern einschränkt. Deshalb seien § 32 Abs. 7 und § 33 c insoweit mit Art. 6 Abs. 1 u. Abs. 2 GG unvereinbar, als die in ehelicher Gemeinschaft lebenden, unbeschränkt stpfl. Eltern vom Abzug der Kinderbetreuungskosten wegen Erwerbstätigkeit und von der Gewährung des Haushaltsfreibetrags ausgeschlossen würden. Das BVerfG hat die stl. Berücksichtigung des Betreuungsbedarfs, „unabhängig von der Art der Betreuung und von konkreten Aufwendungen“ (BVerfG aaO zu C. I. der Entscheidungsgründe), vom Beginn des Jahres 2000 und die Berücksichtigung des Erziehungsbedarfs spätestens von 2002 an angeordnet; s. Erl. zu § 32 Abs. 6.

Die Aufhebung der Vorschrift zugunsten des allg. Betreuungsfreibetrags führt in vielen Fällen zu einer Benachteiligung, weil der aufwendungsorientierte Kinderbetreuungskosten-Höchstbetrag (freilich ohne Abzug der zumutbaren Belastung) eine größere StEntlastung bei einem Kind bewirkte (SCHÖN, DStR 1999, 1677 u. KANZLER, FR 1999, 1385) und auch der neue Betreuungsfreibetrag ebenso wie der Kinderfreibetrag nach § 31 Satz 1 (idF des FamFördG) mit dem Kindergeld zu verrechnen ist (glA PAUS, FR 1999, 1354 und SEER/V. WENDT, NJW 2000, 1904 [1907]).

2. Zeitlicher Anwendungsbereich

8

VZ 1971–1983: Nach der durch StSenkG 1986/1988 gestrichenen Sondervorschrift des § 53 b idF des StBereinG 1985 ist die ursprüngliche Fassung des § 33 c (s. o. Anm. 7) unter bestimmten Voraussetzungen rückwirkend für die VZ 1971–1973 anzuwenden.

VZ 1984 und 1985: Nach § 52 Abs. 23 b idF des StBereinG 1985 (s. Anm. 7), ist die ursprüngliche Fassung des § 33 c (s. Anm. 7) erstmals für den VZ 1984 und damit auch noch für den VZ 1985 anzuwenden.

VZ ab 1986: Nach § 52 Abs. 1 gilt § 33 c in der durch StSenkG 1986/1988 erweiterten Fassung (s. Anm. 7) erstmals für den VZ 1986.

VZ 1997–1999: § 33 c gilt idF, nach der ein Abzug der zumutbaren Belastung gesetzlich geregelt ist (s. Anm. 7 „JStG 1997 v. 20. 12. 1996“).

VZ ab 2000: § 33 c ist zugunsten des allgemeinen Betreuungsbetrags in § 32 Abs. 6 Satz 1 aufgehoben.

C. Reformüberlegungen zu § 33 c

9

Nachdem die Entscheidung gegen das Familien-Splitting gefallen war (s. Anm. 6), kam es im Verlaufe der Gesetzgebungsverfahren zum StBereinG und StSenkG mehrfach zu Reformvorschlägen, die zT dem „Bestreben der Bundesregierung, den Steuerausfall bei Umsetzung der Verfassungsgerichts-Entscheidung möglichst gering zu halten“ (BTDrucks. 10/2370, 6) zuwiderliefen. Die Reformüberlegungen im einzelnen:

Begrenzung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten auf den Splittingvorteil: Dieses, den Gesetzgebungsauftrag des BVerfG (v. 3. 11. 1982 1 BvR 620/78 ua., BStBl., 717) sehr wörtlich nehmende Konzept wurde vom BMF erarbeitet und war Teil des im Januar 1984 vorgelegten Referenten-Entwurfs (s. Anm. 6). Anhebung der Altersgrenze, zumindest bei schwerbehinderten Kindern von 16 auf 18 Jahre (BTDrucks. 10/2370, 6). Im einzelnen dazu Anm. 47.

Einbeziehung der intakten Ehe in die StVergünstigung (BTDrucks. 10/1636, 55E), und zwar

- bei *gesundheitlicher Beeinträchtigung* eines oder beider Ehegatten (BTDrucks. 10/2370, 8): verwirklicht durch StSenkG 1986/1988 (s. Anm. 7), mit entsprechender Auswirkung für Alleinerziehende (s. Anm. 59);
- bei *notwendigem Doppelverdienst* der Eheleute: Im Hinblick auf die angehobenen Kinderfreibeträge und die Regelungsprobleme abgelehnt (BTDrucks. 10/2884, 97; s. auch Anm. 133).

Weitere Reformvorschläge (BTDrucks. 10/2370, 6):

- Verzicht auf Anrechnung einer zumutbaren Belastung und Höchstbetragsbegrenzung (s. Anm. 6 u. 101).
- Verzicht auf die Unterscheidung zwischen behütender und nichtberücksichtigungsfähiger bildender Betreuung (s. Anm. 42).
- Vereinfachung der rückwirkenden Anwendung der Neuregelung, wegen Schwierigkeiten im Verwaltungsvollzug und bei Erfüllung der Nachweispflichten.

10–13 Einstweilen frei.

D. Bedeutung des § 33 c

14 I. Verfassungsrechtliche, sozial- und haushaltspolitische Bedeutung des § 33 c

Verfassungsrechtliche Bedeutung: In Erfüllung eines Gesetzgebungsauftrags des BVerfG (s. Anm. 3) soll § 33 c Abs. 1 Nr. 1 die estl. Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) Alleinerziehender mit intakten Familien bewirken und so in besonderer Weise den Schutz der (Halb-)Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) gewährleisten. Abs. 5 trägt beiläufigen Äußerungen des BVerfG (aaO Anm. 3) Rechnung, wonach Betreuungskosten auch in der intakten Familie zwangsläufig sein können, wenn die „Entscheidungsfreiheit über die Aufgabenverteilung in der Ehe“ nicht gewährleistet ist, dh. wenn einer der Ehegatten oder beide wegen gesundheitlicher Beeinträchtigung weder in einer Berufstätigkeit noch zur Kinderbetreuung in der Lage ist oder sind. Nach der Begründung zum StSenkG 1986/1988 hat sich wegen Abs. 5 die Notwendigkeit ergeben, auch Alleinerziehenden den Abzug von Betreuungskosten infolge gesundheitlicher Beeinträchtigung zu eröffnen (BTDruchs. 10/2884, 106); Abs. 1 Nr. 2 und 3 soll daher ebenfalls die Gleichbehandlung Alleinstehender mit der intakten Familie gewährleisten (s. auch Anm. 132 zur Bedeutung des Abs. 5).

Sozialpolitische Bedeutung:

Schrifttum: OBERLOSKAMP, Ich erziehe mein Kind allein, 1985.

Materialien: 3. Familienbericht der Bundesregierung, BTDrucks. 8/3121; Statistisches Jahrbuch 1985 für die Bundesrepublik Deutschland, 67 u. 410.

In den letzten Jahrzehnten vollzogen sich Änderungen der Familienstruktur, die vom EStG weitgehend ignoriert wurden. So läßt sich eine Zunahme sog. unvollständiger Familien mit alleinstehenden Bezugspersonen und eheähnlicher Gemeinschaften feststellen (vgl. 3. Familienbericht, BTDrucks. 8/3121, 12 ff.) Nach Angaben des Statistischen Bundesamts (Statistisches Jb. 1985, 67) gab es im April 1982 in der Bundesrepublik 927 000 unvollständige Familien mit Kindern unter 18 Jahren und 683 000 unvollständigen Familien mit Kindern unter 15 Jahren; dies entspricht etwa 11,4 vH aller Familien mit Kindern unter 18 Jahren und 10,3 vH aller Familien mit Kindern unter 15 Jahren.

Die Zahl der Alleinerziehenden ist in etwa 11 Jahren um mehr als 40 vH gestiegen; die Zahl der Minderjährigen, die nur mit einem Elternteil leben, um ca. 30 vH (vgl. OBERLOSKAMP aaO, 25). Die weitaus überwiegende Zahl der alleinstehenden Bezugspersonen sind Frauen (84 vH aller Alleinstehenden mit Kindern unter 18 Jahren; 86 vH aller Alleinstehenden mit Kindern unter 15 Jahren), wovon wiederum etwa die Hälfte Geschiedene sind.

Statistisches Material über die Zahl der eheähnlichen Gemeinschaften mit Kindern, auf die § 33c ebenfalls anwendbar ist (s. Anm. 115 ff.) liegt nicht vor (vgl. SIMON, JuS 1980, 252). Die Zahl der unter Abs. 1 Nr. 2 oder Abs. 5 fallenden behinderten Elternteile und Elternpaare ist gering: Zum 30. 9. 1983 gab es

[Anschluß S. E 27]

39 973 rentenberechtigte beschädigte Elternteile und 1 700 entsprechende Elternpaare (Statistisches Jb. 1985 S. 410).

Haushaltspolitische Bedeutung: Die Neuregelung des § 33 c stand unter dem Vorbehalt, „den Steuerausfall bei Umsetzung der Verfassungsgerichtsentscheidung für Alleinerziehende möglichst gering zu halten“ (BTDrucks. 10/2370 S. 6). Dies hatte ua Auswirkungen auf die Höhe des Pauschbetrags nach Abs. 4 (BTDrucks. 10/2370 S. 8). Vorrangiges Ziel bei Vorbereitung des StBereinigungsG war die Haushaltskonsolidierung (BTDrucks. 10/1636 S. II), die auch durch das StSenkG 1986/1988 nicht gefährdet werden sollte (BRDrucks. 617/84 S. 2).

Nach Angaben der BReg. führt § 33 c idF des StBereinigungsG 1985 (s. Anm. 8) zur laufenden Verminderung der Steuereinnahmen um jährlich ca. 100 Mio. DM und – wegen der Rückwirkung – um einmalig ca. 150 Mio. DM (BTDrucks. 10/1636 S. II). Da dieser Entwurf noch nicht die Pauschbetragsregelung des Abs. 4 enthielt, dürfte sich die Schätzung des jährlichen Steuerausfalls geringfügig, die Schätzung der Mindereinnahmen infolge Rückwirkung aber wohl nennenswert erhöhen.

Die finanziellen Auswirkungen der Änderungen des § 33 c durch das StSenkG 1986/1988 (Betreuungskosten infolge gesundheitlicher Beeinträchtigungen; s. Anm. 8) hat der Gesetzgeber nicht gesondert angegeben (BRDrucks. 617/84 S. 98); angesichts der geringen Anzahl behinderter Elternteile und Elternpaare (s. o.) und der durch das Abzugsverbot für Stiefkinderbetreuungskosten (s. Anm. 45) bewirkten Mehreinnahmen dürften die Änderungen des § 33 c durch das StSenkG 1986/1988 kaum ins Gewicht fallen.

II. Steuersystematische Bedeutung des § 33 c

15

Allgemeine Charakterisierung: Als Sonderregelung zum Kinderlastenausgleich werden Aufwendungen iSd. § 33 c nicht von der Abgeltungswirkung der allgemeinen Regelungen zum Kinderlastenausgleich (Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 und Kindergeld nach BKGg oder gleichartige Leistungen) erfaßt (zur Abgeltungswirkung der Regelungen über den Kinderlastenausgleich allgemein s. § 33 Anm. 17). Die Vorschrift enthält zwei unterschiedliche Grundtatbestände:

- erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten Alleinstehender und
- Betreuungskosten infolge gesundheitlicher Beeinträchtigung des Alleinstehenden, eines Elternteils oder Elternpaars.

Bei den erwerbsbedingten Betreuungskosten handelt es sich um sog. gemischte Aufwendungen, während die Betreuungsausgaben im übrigen reine Lebenshaltungskosten sind, die als mittelbare Krankheitskosten grundsätzlich nicht nach § 33 abgezogen werden könnten (s. § 33 Anm. 96).

§ 33 c als abschließende Regelung im Bereich der Einkommensverwendung: *Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten* Alleinstehender stellen nach Auffassung des BVerfG (s. Anm. 3) zwar keine Einkommensverwendung dar (glA schon *Simon*, abw. Votum zum Beschluß des BVerfG 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75 v. 11. 10. 77, BVerfGE 47 S. 1; mit der Berücksichtigung derartiger Aufwendungen als agB und dem nach § 12 Satz 1 ausnahmsweisen Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 4) hat der Gesetzgeber die Betreuungskosten jedoch in den Bereich der Einkommensverwendung verwiesen (s. § 33 Anm. 7 und § 10 Anm. 5) und damit zugleich ein Abzugsverbot als Betriebsausgaben oder Werbungskosten normiert (§ 33 Abs. 2 Satz 2).

Dies entspricht dem Lösungsvorschlag des BVerfG (s. Anm. 3), hat jedoch die Folge, daß erwerbsbedingte Betreuungskosten vom Verlustabzug ausgeschlossen sind (s. Anm. 67 f. u. § 33 Anm. 55) und nach hM nicht in der tatsächlichen Höhe abgezogen werden können (s. Anm. 70 f.):

Aus dem Charakter der abschließenden Regelung zur estl. Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten folgt weiter, daß auch ein Abzug unmittelbar nach § 33 ausgeschlossen ist, wenn die Voraussetzungen des § 33 c nicht erfüllt sind. Dies bedeutet zB ein Abzugsverbot für Betreuungsaufwendungen, wenn das Kind nicht unbeschränkt estpfl. ist oder das 16. Lebensjahr bereits vollendet hat. § 33 c ist jedoch nur *lex specialis* gegenüber § 33, nicht im Verhältnis zu den anderen Sonderregelungen über agB (zB § 33 a Abs. 3); zum Verhältnis des § 33 c zu § 33 a Abs. 3 Nr. 2 s. Anm. 28.

Systematische Einordnung in die Vorschriften über agB: Bis zur Einführung des § 33 c ließ sich die Generalklausel (§ 33) von den übrigen Tatbeständen, den agB in besonderen Fällen, unterscheiden. Nur für die agB nach § 33 waren die Voraussetzungen der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit erforderlich und konnten als Rechtsfolge die tatsächlichen Aufwendungen nach Abzug der zumutbaren Belastung abgezogen werden; demgegenüber waren die Vorschriften der §§ 33 a u. 33 b dadurch gekennzeichnet, daß weder die Außergewöhnlichkeit noch – mit Ausnahme des § 33 a Abs. 1 – die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen vorausgesetzt wurde, daß der Ansatz einer zumutbaren Belastung entfiel, die Aufwendungen jedoch nur im Rahmen von Höchstbeträgen oder Freibeträgen berücksichtigt werden konnten. Seinem Wortlaut nach entzieht sich § 33 c einer derartigen Systematisierung. Es handelt sich um ein Zwittergebilde, das hinsichtlich Voraussetzungen und Rechtsfolge teilweise auf § 33 zurückgreift, hinsichtlich der Höchstbeträge und der typisierten Zwangsläufigkeit aber den §§ 33 a, 33 b vergleichbar ist (vgl. im einzelnen dazu Anm. 65 ff.). Die den §§ 33, 33 a, 33 b zugrundeliegende Systematik ist zwar nicht Selbstzweck; ihr liegt jedoch eine Sachgerechtigkeit zugrunde, von der § 33 c ohne sachlich rechtfertigenden Grund abweicht. Höchstbetragsbegrenzung und zumutbare Belastung sind unvereinbare Prinzipien (s. Anm. 74; ferner *Kanzler*, FR 1986 S. 7).

Einordnung in das Gesamtsystem der Familienbesteuerung: Gemeinsam mit den anderen stl. Entlastungen, die alleinstehenden Stpfl. zustehen, führt § 33 c in Sonderfällen zu erheblichen Benachteiligungen der intakten Familie, der die Einzelveranlagung verwehrt ist. Dies gilt insbesondere für den Vergleich mit der eheähnlichen Gemeinschaft, die Betreuungskosten für ihre (gemeinsamen) Kinder aufwendet (s. Anm. 18).

III. Verfassungsmäßigkeit des § 33 c

Schrifttum: *Klatt*, Verfassungswidrigkeit des neuen § 33 c EStG oder die stl. Vorteile der Ehescheidung berufstätiger Ehepaare mit Kindern, B 1985 S. 298; *o. V.*, § 32 c EStG RefE StBereinigungsg 1985 „Kinderbetreuungskosten Alleinstehender“ oder die Ehescheidung als Steuersparmodell für doppelverdienende Ehegatten mit betreuten Kindern, FR 1985 S. 199; *Stubldreier*, Verf. rechtl. bedenkliche Aspekte der Ehegattenbesteuerung, StLex. 3, 26–26 b S. 53 (5/1985); *Kanzler*, Kinderbetreuungskosten als außergew. Belastung – Zu Inhalt und Bedeutung der gesetzl. Fiktion in § 33 c Abs. 1 Satz 1 EStG, insbes. zur Zulässigkeit des Ansatzes einer zumutbaren Belastung, FR 1986 S. 1.

1. Verfassungswidrigkeit der gesamten Regelung?

Verstoß gegen Gleichheitsgrundsatz: Nach dem Vorlagebeschuß des Nds. FG v. 9. 7. 85 (EFG S. 565) verstößt § 33 c in der für die Jahre 1971–1985 anzuwendenden Fassung (s. Anm. 7) insoweit gegen Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG, als er Kinderbetreuungskosten Alleinstehender nicht in der tatsächlich entstandenen Höhe einkommensmindernd berücksichtigt.

Dem Vorlagebeschuß war eine erfolgreiche Verfassungsbeschwerde des Klägers vorausgegangen, die ua. zum Beschluß des BVerfG 1 BvR 527/80, 528/81, 441/82 v. 17. 10. 84, BVerfGE 68 S. 143 geführt hatte (s. Anm. 3). Für das Streitjahr 1975 hatte der Kläger – ein Witwer mit Tochter – den Abzug von Aufwendungen zu 1200 DM für eine Betreuungsperson (Haushaltshilfe) beantragt. Nach § 53 a EStG 1979 stand ihm ein Freibetrag von 600 DM zu, während nach § 33 c, bei Ansatz einer zumutbaren Belastung, nur ein Pauschbetrag von 480 DM zu berücksichtigen war. Nach Auff. des FG bringt die Neuregelung daher keine Verbesserung gegenüber der alten, vom BVerfG bereits für verfassungswidrig erklärten Rechtslage. Zumindest die Anrechnung einer zumutbaren Belastung sei verfassungswidrig, da nach dem Gesetzgebungsauftrag Kinderbetreuungskosten in der „tatsächlich“ entstandenen Höhe steuerlich zu berücksichtigen seien.

Stellungnahme: UE führt der von der hM vertretene Abzug einer zumutbaren Belastung (s. Anm. 70 f.) nicht zur Verfassungswidrigkeit der gesamten Regelung. § 33 c ist zuvor vielmehr verfassungskonform auszulegen (s. Anm. 75). Das schließt nicht aus, daß einzelne Regelungen des § 33 c verfassungswidrig sind (s. Anm. 17).

Sollte die gesamte Regelung auf den Vorlagebeschuß des Nds. FG jedoch für verfassungswidrig erklärt werden, so entfällt die Sonderregelung mit der Folge, daß im Einzelfall der Abzug von Kinderbetreuungskosten nach § 33 zu prüfen ist. Sind die Aufwendungen außergewöhnlich und (aus tatsächlichen Gründen) zwangsläufig, so ist der die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 1 und Abs. 3) übersteigende Betrag im Rahmen der Angemessenheit (§ 33 Abs. 2 Satz 1) vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehbar. UE wäre es in diesem Falle unzumutbar, den Abzug nach § 33 abermals unter Hinweis auf eine geplante Neuregelung mit Rückwirkung zu verweigern; eine derartige Regelung hatte die FinVerw. für die Interimszeit nach Abschaffung des Kinderbetreuungsbetrags bis zum Inkrafttreten des § 33 c für den Abzug von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender getroffen (vgl. Anm. 5).

2. Verfassungswidrigkeit einzelner Regelungen des § 33 c?

Die Altersgrenze von 16 Jahren ist sachgerecht und uE für den Regelfall verfassungsgemäß. Eine entsprechende VerfBeschwerde vor Inkrafttreten des § 33 c war als unzulässig verworfen worden, weil sie sich gegen den noch nicht Gesetz gewordenen Entwurf gerichtet hatte (BVerfG 1 BvR 527/80 ua. v. 17. 10. 84, StRK EStG 1975 Allg. R. 23). Soweit es sich um gesunde Kinder handelt, liegt es uE im Rahmen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, nur die behütende Betreuung zu begünstigen und dafür typisierend diese Altersgrenze festzusetzen (s. Anm. 47). Diese sachliche Rechtfertigung fehlt bei behinderten Kindern, die je nach dem Grad ihrer Behinderung auch über das 16. Lebensjahr hinaus einer behütenden Betreuung bedürfen, damit der Alleinstehende (oder der ihm gleichgestellte Elternteil) erwerbstätig sein kann. Der Körperbehinderten-Pauschbetrag (des Kindes) steht dem ebensowenig entgegen, wie er Betreuungsaufwendungen für behinderte Kinder unter 16 Jahren abgilt (aA *Oepen*, NWB F. 3 S. 5984). Zum Verhältnis des § 33 c zu § 33 b allgemein s. Anm. 29.

Das Stichtagsprinzip für die Altersgrenze führt zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Ungleichbehandlung Steuerpflichtiger, deren Kind am 1. Januar des VZ geboren ist, gegenüber Steuerpflichtigen mit Kindern, die nach dem 1. Januar geboren sind und die deshalb ihre Betreuungskosten ein Jahr länger abziehen können (Art. 3 Abs. 1 GG; vgl. auch das Beispiel zu Anm. 47). Eine sachliche

Rechtfertigung durch den Vereinfachungszweck scheidet aus, weil Abs. 3 Satz 3 eine Aufteilungsregelung vorsieht, die eine gleichmäßige Behandlung beider Vergleichsgruppen gewährleistet.

AA *Oepen*, NWBF. 3 S. 5984; ebenso das Stichtagsprinzip des § 33 a Abs. 2 EStG 1977 betr.: BVerfG 1 BvR 888/80 v. 15. 10. 80, StRK EStG 1975 § 33 a R. 9; FG Düss./Köln v. 22. 10. 79, EFG 1980 S. 240, rkr. und FG Bremen v. 23. 5. 80, EFG S. 450, rkr., kein Verstoß gegen Art. 6 GG.

Abzugsverbot für Kinderbetreuung im Ausland: Das Merkmal der unbeschr. Stpfl. des Kindes bedeutet ein Abzugsverbot für im Ausland entstehende Betreuungskosten eines Alleinstehenden. Dies entspricht auch der gesetzgeberischen Absicht (s. Anm. 53), denn nach Abs. 2 Satz 2 gelten auch Stpfl., deren Ehegatten nicht unbeschr. estpfl. ist, als Alleinstehende. Das Abzugsverbot soll daher wohl den typischen Fall der Unterbringung von Kindern bei der Mutter im Heimatland treffen; insoweit entstehen idR jedoch keine berücksichtigungsfähigen Betreuungskosten, weil die entsprechenden Dienstleistungen von einer Person erbracht werden, zu der das Kind in einem Kindschaftsverhältnis steht (s. Anm. 41). Nicht gerechtfertigt ist das Abzugsverbot aber im Falle des Alleinstehenden, der sein (haushaltszugehöriges) Kind im Ausland (zB Internat als Wohnsitz oder ständiger Aufenthalt) unterbringt und insoweit gleichheitswidrig gegenüber dem Stpfl. benachteiligt wird, der sein Kind in einem inländischen Internat unterbringt.

Der Ansatz einer zumutbaren Belastung ist verfassungswidrig (s. Anm. 74f.); zum Ansatz einer zumutbaren Belastung s. Anm. 70 und zur Anrechnung der zumutbaren Belastung bei Abzug von Kinderbetreuungskosten und agB nach § 33 s. Anm. 71.

Weitere Verfassungsfragen:

- Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbotes für Stiefkinder ab VZ 1986 s. Anm. 45.
- Zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbotes nach Abs. 1 Satz 5 für Bildungs- und Freizeitaufwendungen s. Anm. 84.
- Zur Verfassungswidrigkeit der Gewährung der StErmäßigung nach § 33 c Abs. 1 neben der Besteuerung nach dem Splittingtarif s. Anm. 93.
- Zur Verfassungswidrigkeit der Höchstbetragsbegrenzung nach Abs. 3 Satz 1 und 2 s. Anm. 103 und der Pauschbetragsregelung s. Anm. 123.
- Zur Verfassungsmäßigkeit der Ermäßigung nach Monaten und der Halbteilung bei Doppelzuordnung des Kindes s. Anm. 103.
- Zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugs von Kinderbetreuungskosten wegen gesundheitsbedingter Zwangslagen bei Ehegatten nach Abs. 5 s. Anm. 133.
- Zur verfassungswidrigen Nichtberücksichtigung ausbildungsbedingter Kinderbetreuungskosten s. Anm. 56 „*Berufsausbildung keine Erwerbstätigkeit*“.

18 3. Verfassungswidrige Benachteiligung intakter Familien durch § 33 c

Vergleiche intakte Ehe/eheähnliche Gemeinschaft:

► *Beiderseits berufstätige Eltern* in intakter Ehe können ihre Kinderbetreuungskosten weder als erwerbsbedingte Ausgaben (da es sich um sog. gemischte Aufwendungen handelt) noch als agB abziehen. Wegen der durch den Splittingtarif gewährleisteten „Entscheidungsfreiheit über die Aufgabenverteilung in der Ehe“ fehlt es für eine Berücksichtigung als agB an der Zwangsläufigkeit der Kinderbetreuungskosten (BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717; s. Anm. 3). Geht man von dieser durch das BVerfG vorgeprägten Rechtslage aus, so dürfen beiderseits berufstätige Eltern mit Kindern jedoch ohne Verstoß gegen Art. 3

Abs. 1 und 6 Abs. 1 GG auch nicht schlechter gestellt werden als vergleichbare Familien auf nichtehelicher Grundlage, also die eheähnliche Gemeinschaft.

Insoweit stellt § 122 Satz 1 BSHG lediglich eine Konkretisierung der Art. 3 Abs. 1 und 6 Abs. 1 GG dar, die sich ohne weiteres auf das Einkommensteuerrecht übertragen läßt; § 122 Satz 1 BSHG lautet: „Personen, die in eheähnlicher Gemeinschaft leben, dürfen hinsichtlich der Voraussetzungen wie des Umfangs der Sozialhilfe nicht besser gestellt werden als Ehegatten.“ Vgl. auch Schweizerisches Bundesgericht P 1378/82 v. 13. 4. 84, EuGRZ 1984 S. 468, wonach die stl. Benachteiligung von Ehepaaren gegenüber „Konkubinatspaaren“ in höheren Einkommensbereichen gegen Schweizer Verfassungsrecht verstößt.

► *Die eheähnliche, beiderseits berufstätige Gemeinschaft* mit Kindern wird durch die ihr zustehenden stl. Entlastungen wie zB die Grund- und Haushaltsfreibeträge und den Freibetrag nach § 33a Abs. 1a vor allem gegenüber solchen intakten Familien begünstigt, für die der Splittingeffekt gering oder gleich Null ist, also bei Ehegatten mit nahezu gleichem Einkommen. Gleiches gilt für Ehegatten mit notwendigem Doppelverdienst (s. Anm. 9). Diese gleichheitswidrige Besteuerung wird durch § 33c noch verstärkt.

GIA Klatt, B 1985 S. 298; Stubldreier, StLex. 3, 26–26b, S. 53; Schmidt/Drenseck, EStG, 5. Aufl., § 33c Anm. 1; vgl. auch o.V., FR 1985 S. 199, betr. § 32c EStG RefE (dazu Anm. 6); aA BdF EDSz 1985 S. 146 betr. Beantwortung der Parlamentarischen Anfrage des Abgeordneten Dr. Lammert.

Zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 33c hatte das BVerfG einen Anspruch beiderseits berufstätiger Eltern auf Besteuerung wie zwei Halbfamilien abgelehnt (1 BvR 524/84 v. 16. 10. 84, StRK EStG 1975 Allg. R. 25 = HFR 1985 S. 238, betr. Beschluß gem. § 93a BVerfGG). *Zur Rechtslage bis 1985* (1½ fache Gewährung von Kinderfreibeträgen und Kindererhöhungsbeträgen nach §§ 32 Abs. 8, 10c Abs. 3 und 4 EStG 1985) weist Stubldreier (aaO) für verschiedene Einkommenszusammensetzungen und Familiengrößen erhebliche Steuervorteile der nichtehelichen Lebensgemeinschaft nach: So erzielen nicht verheiratete Eltern mit Bruttolohn von jeweils 60 000 DM und einem Kind einen Vorteil von 2847 DM bei Inanspruchnahme des Pauschbetrags nach § 33c Abs. 4 und einen Vorteil von 4549 DM bei Inanspruchnahme des Höchstbetrages nach § 33c Abs. 3 gegenüber der vergleichbaren intakten Familie. Mit steigender Kinderzahl wächst die Benachteiligung der Ehe, so daß die o. a. Familie mit 2 Kindern bei Inanspruchnahme des Pauschbetrags um 5740 DM und bei Inanspruchnahme der Beträge des § 33c Abs. 3 um 8038 DM geringer besteuert wird als die vergleichbare intakte Familie. Voraussetzung ist, daß ein Kind der Mutter, das zweite Kind dem Vater (gem. § 32 Abs. 4 Satz 3 zweite Alt. EStG 1985) zugerechnet wird, so daß beide Eltern jeweils den Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 3 EStG bis 1985) und die 1½ fachen Kinderfrei- und Kindererhöhungsbeträge (§§ 32 Abs. 8, 10c Abs. 3 und 4 EStG 1985) erhalten. Nach Schmidt/Drenseck, EStG, 5. Aufl. § 33c Anm. 1 sind diese Steuervorteile nicht bei gemeinsamer Haushaltsführung der Partner zu erzielen; uE aus dem Gesetzeswortlaut nicht herzuleiten.

Stellungnahme: Die verfassungswidrige Benachteiligung der intakten Ehe durch § 33c (und andere Vorschriften) hat sich auch nach der durch StSenkG 1986/1988 geänderten Rechtslage kaum entscheidend gebessert (nur noch Einmalgewährung des Kinderfreibetrags und Fortfall der Kindererhöhungsbeträge des § 10c Abs. 3 und Abs. 4). Die aufgezeigten Benachteiligungen der intakten Familie verstoßen gegen das Neuregelungsgebot des BVerfG (1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717), wonach Kinderbetreuungskosten Alleinstehender nur begrenzt auf den Ehepaaren mit Kindern zustehenden Splittingvorteil stl. zu berücksichtigen sind (s. Anm. 3 aE). Eine (und uE auch die einfachste) Möglichkeit zur Beseitigung dieser verfassungswidrigen Rechtslage wäre, die Schaffung eines Wahlrechts auf Einzelveranlagung und Besteuerung wie Alleinerziehende für Eheleute, so daß uU auch die getrennte Veranlagung (§ 26a) entbehrlich würde.

Das Problem der Benachteiligung der intakten Familie *bei notwendigem Doppelverdienst* der Eheleute (s. Anm. 9 aE) ist durch § 33c noch verschärft worden; die

durch das BVerfG (aaO Anm. 3) beiläufig festgestellte Zwangsläufigkeit der Kinderbetreuungskosten wird durch die ab 1986 angehobenen Kinderfreibeträge (s. Anm. 9) zwar gemildert (vgl. BTDrucks. 10/2884 S. 97); da aber auch die Alleinstehenden diese erhöhten Kinderfreibeträge erhalten, bleibt es bei dem Gleichheitsverstoß. Dies wird noch deutlicher, wenn man diese Fallgruppe mit Alleinstehenden vergleicht, die nicht gezwungen sind, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen, weil sie über andere Einkünfte oder Bezüge verfügen, die zur Kinderbetreuung verwendet werden können, oder eine solche entbehrlich machen. Zur Notwendigkeit der Betreuungskosten in derartigen Fällen vgl. Anm. 80.

19–21 Einstweilen frei.

E. Geltungsbereich des § 33 c

22 I. Allgemeines zum persönlichen und sachlichen Geltungsbereich

Persönlicher Geltungsbereich: § 33 c gilt für natürliche unbeschr. estpfl. Personen; nach § 50 Abs. 1 letzter Satz jedoch nicht für beschr. Stpfl. Nach Abs. 5 müssen beide Ehegatten unbeschr. estpfl. sein; ist ein Ehegatte nicht unbeschr. estpfl., so gilt der andere Ehegatte als Alleinstehender iSd. Vorschrift (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 96). Zu der Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht des betreuten Kindes s. Anm. 53.

Sachlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift ist Teil der Einkommensermittlung (§ 2 Abs. 4) und lex specialis zu § 33 und § 33 a. Zum Verhältnis dieser Vorschriften zueinander s. Anm. 27 und 28; zum Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte s. Anm. 67 f.

II. Anwendung auf Auslandsbeziehungen

23 1. Allgemeines

Da sowohl der Stpfl. als auch das betreute Kind unbeschr. estpfl. sein müssen, ist § 33 c nur ausnahmsweise, nämlich unter den Voraussetzungen der erweiterten unbeschr. Steuerpflicht auf Auslandssachverhalte anzuwenden. Das Abzugsverbot für Betreuungsaufwendungen im Ausland entspricht der Absicht des Gesetzgebers (s. Anm. 53). Beim Wechsel des Stpfl. und/oder des Kindes zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht sind der Höchstbetrag und der Erhöhungsbetrag zeitanteilig zu gewähren (Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 108 ff.).

24 2. Sonderfall der Doppel- oder Vielehe eines Ausländers

Soweit die polygame Ehe eines Ausländers im Inland anerkannt wird (nach BFH VI R 56/82 v. 6. 12. 85, BStBl. 1986 S. 390 betr. § 26 b, kein Verstoß gegen Art. 30 EGBGB „ordre public“), sind folgende Fälle denkbar:

- ▷ *Sämtliche Ehefrauen befinden sich im Inland:* Abs. 5 findet Anwendung, wenn jeder der Ehegatten die Voraussetzungen erfüllt.
- ▷ *Sämtliche Ehefrauen befinden sich im Ausland:* Soweit dem Stpfl. Kinderbetreuungskosten im Inland entstehen, kann er sie als Alleinstehender im Sinne des Abs. 2 Satz 2 nach Abs. 1 absetzen.

- ▷ *Eine der Ehefrauen befindet sich im Inland*, die andere im Ausland: UE hat Abs. 5 Vorrang. Der Stpfl. ist auch im Hinblick auf seine nicht unbeschr. estpfl. Ehefrau im Ausland nicht als Alleinstehender anzusehen, solange er mit der im Inland lebenden Ehefrau die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung erfüllt. Es genügt, daß das Kind einem Elternteil zuzuordnen ist; Betreuungskosten sind daher auch für das Kind abzusetzen, dessen Mutter im Ausland lebt (s. Anm. 144).

F. Verhältnis des § 33c zu anderen Vorschriften

I. Verhältnis zu § 4 Abs. 4, § 9, § 10 und zu § 12

25

Verhältnis zu § 4 Abs. 4 und zu § 9 Abs. 1 Satz 1: Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten Alleinstehender sind nicht nach § 4 Abs. 4 oder § 9 abziehbar. § 33c ist eine abschließende Regelung und gilt insbesondere für den Teil der Aufwendungen, der den Höchstbetrag und einen etwaigen Erhöhungsbetrag nach Abs. 3 Sätze 1 und 2 übersteigt. Im übrigen gilt das Abzugsverbot auch für die Fälle, in denen die Voraussetzungen des § 33c nicht erfüllt sind, zB das betreute Kind hat das 16. Lebensjahr vollendet, ist nicht unbeschr. estpfl. oder gehört zum Haushalt einer anderen Person. Zur Aufteilung gemischter Aufwendungen s. Anm. 38.

Verhältnis zu § 10 und § 12: § 33c ist nur bezüglich der „Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung“ des Kindes *lex specialis*. Zahlungen von Ruhegeld an ein Kindermädchen können als dauernde Last iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a zu berücksichtigen sein (BFH VI 285/64 U v. 4. 5. 65, BStBl. S. 444). Nicht begünstigte Sachleistungen (s. Anm. 36) oder dem ausdrücklichen Abzugsverbot des Abs. 1 letzter Satz unterliegende Aufwendungen fallen unter § 12 Nr. 1 Satz 1 und sind ggf. auszusondern (s. Anm. 38). Das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 gilt insoweit nicht; wohl aber enthält Abs. 1 letzter Satz ein Aufteilungsverbot (s. Anm. 87).

II. Verhältnis zur Ehegattenveranlagung und zum Haushaltsfreibetrag

26

Verhältnis zur Ehegattenveranlagung:

- ▷ *Alleinstehende* können Kinderbetreuungskosten auch für den VZ geltend machen, in dem sie der Ehegattenveranlagung (§ 26) unterliegen und das Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung (§ 26a), Zusammenveranlagung (§ 26b) oder besonderer Veranlagung für den VZ der Eheschließung (§ 26c) ausüben. Die StErmäßigung nach § 33c kann jedoch nur zeitanteilig (Abs. 3 Satz 3) für den Zeitraum beansprucht werden, in dem die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung noch nicht oder nicht mehr verwirklicht sind und der Stpfl. Alleinstehender iSd. Abs. 2 Satz 1 ist, also zB vor der Heirat, nach dem Tod des Ehegatten, nach der Ehescheidung oder mit Beginn des Getrenntlebens (vgl. auch BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 3; s. Anm. 108 ff. betr. zeitanteilige Ermäßigung). Der zu § 33 entwickelte Einheitsgedanke (vgl. § 33 Anm. 21) ist auf den Abzug von Kinderbetreuungskosten zusammen veranlagter Alleinstehender nicht anwendbar (s. Anm. 111). Selbst wenn der Stpfl. bei der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung so behandelt wird, als ob er unverheiratet wäre

(§ 26 c Abs. 1 Satz 1), ist er nur bis zur Eheschließung Alleinstehender iSd. § 33 c Abs. 2 (§ 26 c Abs. 1 Satz 2); s. dazu auch Anm. 7.

Zur Verfassungsmäßigkeit der Gewährung der StErmäßigung nach § 33 c Abs. 1 neben der Besteuerung nach dem Splittingtarif s. Anm. 93.

► *Ehegatten*, die beide unbeschr. estpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben, können ihre Kinderbetreuungskosten ab VZ 1986 unter den besonderen Voraussetzungen des Abs. 5 abziehen, gleichgültig, ob sie die Zusammenveranlagung (§ 26 b) oder die getrennte Veranlagung (§ 26 a) wählen. Im VZ der Eheschließung ist der Abzug nach Abs. 5 jedoch nur für die Zeit nach der Eheschließung möglich. Dies gilt auch, wenn die Ehegatten die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung nach § 26 c gewählt haben (aA *Scheurmann-Kettner/Lantau*, B 1985 S. 1406). Im einzelnen dazu Anm. 137.

Verhältnis zum Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7): Haushaltsfreibetrag und Kinderbetreuungsbetrag werden nebeneinander – jedoch unabhängig voneinander – gewährt. Da für den Haushaltsfreibetrag die estl. Zuordnung des Kindes (§ 32 Abs. 7 Satz 2–4), für den Kinderbetreuungsbetrag aber die Haushaltszugehörigkeit des Kindes (s. Anm. 49–52) maßgebend ist, kann die zuordnungsberichtigte Mutter (§ 32 Abs. 7 Satz 3 und 4 erster Halbsatz) den Haushaltsfreibetrag beanspruchen, gleichwohl aber der Vater Betreuungskosten geltend machen, wenn das Kind zu seinem Haushalt gehört (s. Anm. 44 und das Beispiel Anm. 52 aE).

27

III. Verhältnis zu § 33

§ 33 c als *lex specialis* hat Vorrang vor § 33. Dies ergibt sich auch ohne eine ausdrückliche Regelung (wie der des § 33 a Abs. 5) aus der Stellung der Vorschrift im Gesetz. Ein Abzug nach § 33 ist daher auch in den Fällen ausgeschlossen, in denen

- der Abzug von Aufwendungen begehrt wird, die den Höchstbetrag (Abs. 3 Satz 1) und den Erhöhungsbetrag (Abs. 3 Satz 2) übersteigen
- das Abzugsverbot des Abs. 1 letzter Satz greift
- andere Voraussetzungen des § 33 c nicht erfüllt sind; zB das Kind das 16. Lebensjahr vollendet hat, nicht unbeschränkt estpfl. ist oder einem anderen Haushalt zugehört, im Krankheitsfall der Dreimonats-Zeitraum nicht erreicht wird
- Kinderbetreuungskosten von doppelverdienenden Eheleuten geltend gemacht werden (s. Anm. 18)
- Kinderbetreuungskosten für die Zeit nach Abschaffung des Kinderbetreuungsbetrags nach § 53 a EStG 1983 geltend gemacht werden. S. Anm. 5 und zum zeitlichen Geltungsbereich des § 33 c Anm. 8 u. 10–13 b.

Gemischte Aufwendungen, dh. Aufwendungen, die teilweise unter § 33 und im übrigen unter § 33 c fallen, sind aufzuteilen (zB Krankenpflege und Kinderbetreuung); im einzelnen dazu Anm. 38.

Zur gesetzlichen Fiktion des Abs. 1 Satz 1 „gelten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33“ s. Anm. 65 ff.

28

IV. Verhältnis zu den Tatbeständen des § 33 a

Verhältnis zu § 33 a Abs. 1: Kinderbetreuungsbetrag und Unterhaltsfreibetrag schließen einander aus. § 33 a Abs. 1 setzt voraus, daß für die unterhaltene Person kein Kinderfreibetrag beansprucht werden kann; für unbeschr. estpfl. Kinder, die

unter § 33 c Abs. 1 Satz 1 fallen, weil sie das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet haben (s. Anm. 47 und 53), wird aber ein Kinderfreibetrag gewährt (§ 32 Abs. 2 und 3). Ist das Kind nicht unbeschr. estpfl., so entfallen Kinderfreibetrag und Betreuungsbetrag, stattdessen kann jedoch der Unterhaltsfreibetrag nach § 33 a Abs. 1 gewährt werden.

Da der Kinderfreibetrag ein Jahresbetrag ist, entfällt auch beim Wechsel zwischen beschränkter und unbeschränkter Steuerpflicht während des VZ der Unterhaltsfreibetrag, während Höchstbetrag und Erhöhungsbetrag nach § 33 c Abs. 3 nur zeitanteilig zu gewähren sind (s. Anm. 108 ff.).

Verhältnis zu § 33 a Abs. 1 a: Der sog. Besucherfreibetrag setzt voraus, daß das Kind dem jeweils anderen Elternteil estl. zuzuordnen ist (§ 32 Abs. 7 Sätze 3 und 4); für den Kinderbetreuungsbetrag ist jedoch nur die Haushaltszugehörigkeit des Kindes Voraussetzung (s. Anm. 49–52). Fallen daher bezüglich ein- und desselben Kindes Haushaltszugehörigkeit und estl. Zuordnung auseinander, so könnte § 33 a Abs. 1 a grundsätzlich neben § 33 c Abs. 1–3 anwendbar sein. UE ist dies idR nicht möglich, weil dem Alleinstehenden üblicherweise dann keine „Aufwendungen zur Pflege des Eltern-Kind-Verhältnisses“ erwachsen, wenn das Kind zu seinem Haushalt gehört. Ausnahmsweise können § 33 a Abs. 1 a und § 33 c nebeneinander Anwendung finden, etwa wenn das Kind nicht in der Wohnung eines Elternteils mit Hauptwohnung gemeldet und daher nach § 32 Abs. 7 Satz 4 erster Halbsatz der Mutter zuzuordnen ist (so zB bei Internatsunterbringung), aber Zugehörigkeit zum Haushalt des Vaters vorliegt, der die Unterbringung zahlt und das Kind ab und zu besucht.

Verhältnis zu § 33 a Abs. 2: Der Ausbildungsfreibetrag nach § 33 a Abs. 2 Nr. 2 für auswärtige Unterbringung eines Kindes, das das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, kann neben dem Kinderbetreuungsbetrag gewährt werden (glA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 6). Eine Mehrfachberücksichtigung von Aufwendungen ist ausgeschlossen, weil der Ausbildungsfreibetrag nur für typische Ausbildungskosten gewährt wird, die unter das Abzugsverbot für Unterrichtsaufwendungen nach Abs. 1 letzter Satz fallen (s. Anm. 85).

Verhältnis zu § 33 a Abs. 3: Da auch die Kinderbetreuung zu den typischen von einer Hausgehilfin verrichteten hauswirtschaftlichen Arbeiten zählt (BFH IV R 94/75 v. 8. 3. 79, BStBl. S. 410; VI R 116/78 v. 17. 11. 78, BStBl. 1979 S. 142; aA noch BFH VI 260/57 U v. 13. 2. 59 BStBl. S. 170), können sowohl die Voraussetzungen des § 33 a Abs. 3 Nr. 2 als auch die des § 33 c hinsichtlich ein- und desselben Kindes vorliegen.

Beispiel: Das Kind des erwerbstätigen oder kranken Alleinstehenden oder eines kranken Ehegatten iSd. Abs. 5 ist schwer körperbehindert und wird von einer Hausgehilfin betreut.

Stellungnahme: Werden außer der Kinderbetreuung noch andere typische hauswirtschaftliche Arbeiten verrichtet, so handelt es sich um gemischte Aufwendungen, die aufzuteilen sind (s. Anm. 38). UE sind jedoch beide Vorschriften auch dann anwendbar, wenn nur Betreuungsleistungen für ein- und dasselbe Kind erbracht werden. § 33 a Abs. 5 schließt nur die Berücksichtigung der Aufwendungen nach § 33 aus; Kinderbetreuungskosten Alleinstehender gelten nach Abs. 1 Satz 1 zwar als agB iSd. § 33, diese gesetzliche Fiktion geht jedoch nicht so weit, daß auch § 33 c von der Konkurrenzregel des § 33 a Abs. 5 erfaßt würde (s. *Kanzler*, FR 1986 S. 3). Kinderbetreuungskosten sind daher neben dem Hausgehilfinen-Freibetrag zu berücksichtigen. Abzugsfähig sind danach zunächst die Aufwendungen bis zu 1200 DM nach § 33 a Abs. 3 (Nr. 2) Satz 1; der übersteigende Betrag ist dann entweder nach Abs. 3 berücksichtigungsfähig oder durch Ansatz des Pauschbetrags nach Abs. 4 abzugelten.

29

V. Verhältnis zu den Tatbeständen des § 33 b

Verhältnis zu § 33 b Abs. 1–3: *Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten* können neben dem einem körperbehinderten Stpfl. (Alleinstehenden) zustehenden Pauschbetrag nach § 33 b Abs. 3 berücksichtigt werden; diese Kosten entstehen nicht unmittelbar infolge der Körperbehinderung, sondern infolge der Erwerbstätigkeit. Abgegolten sind dagegen die infolge der Behinderung entstandenen Kinderbetreuungskosten des Alleinstehenden (Abs. 1 Nr. 2) oder beider behinderter Ehegatten (Abs. 5 Nr. 1), mit zwei Pauschbeträgen für Körperbehinderte. Ist von beiden unbeschränkt estpfl. und nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten einer erwerbstätig, so handelt es sich uE eigentlich um erwerbsbedingte Betreuungskosten (s. Anm. 132), die neben dem Pauschbetrag für den anderen Ehegatten zu berücksichtigen sind.

Ähnlich FinVerw. Abschn. 194/70 Abs. 11 Satz 11 EStR/LStR 1981/84 betr. Gewährung des Hausgehilfinnen-Freibetrags neben dem Pauschbetrag für Körperbehinderte. UE gilt dies auch dann, wenn der Alleinstehende das Wahlrecht nach § 33 b Abs. 1 ausübt und einen höheren Abzugsbetrag nach § 33 geltend macht.

Verhältnis zu § 33 b Abs. 5: Der dem Elternteil übertragene Pauschbetrag eines Kindes (§ 33 b Abs. 5) ist in jedem Fall neben dem (erwerbs- oder gesundheitsbedingten) Betreuungsbetrag zu gewähren, weil er nur Aufwendungen des Kindes abgilt; die Aufwendungen nach § 33 c sind aber Aufwendungen des Stpfl., die grundsätzlich nicht mit der Körperbehinderung des Kindes zusammenhängen, sondern wegen der Erwerbstätigkeit oder gesundheitlichen Beeinträchtigung des Stpfl. (oder seines Ehegatten bei Abs. 5) entstehen. Die Anwendung beider Vorschriften nebeneinander führt also nicht zu einer Doppelberücksichtigung von Aufwendungen (aA *Oepen*, NWB F. 3 S. 5984; s. auch Anm. 17 zur Verfassungsmäßigkeit der Altersgrenze von 16 Jahren für behinderte Kinder).

30 Einstweilen frei.

G. Verfahrensfragen

31

I. Antragserfordernis

Der Abzug von Kinderbetreuungskosten erfordert stets einen Antrag. Ob dies aus der Verweisung auf § 33 zu folgern ist oder sich praktisch aus den Nachweisforderungen des § 33 c (s. Anm. 32) ergibt, ist fraglich (s. Anm. 66).

Zum *Antrag auf rückwirkende Anwendung* des § 33 c für die VZ 1971–1983 gem. § 53 b EStG 1985 s. Anm. 10–13 b.

32

II. Nachweisforderungen und Feststellungslast bei Kinderbetreuungskosten

Nachweis oder Glaubhaftmachung: Soweit sich die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 nicht schon aus der StErklärung entnehmen lassen (wie zB die Zuordnung und das Alter des Kindes oder die Erwerbstätigkeit des Alleinstehenden), sind sie vom Stpfl. nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Dies gilt insbesondere für das Entstehen von Aufwendungen für Betreuungsleistungen, das Bestehen der in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 u. 3 aufgeführten gesundheitsbedingten Zwangssituationen und deren Ursächlichkeit für die Betreuungskosten. Im ein-

zeln dazu Anm. 60 aE betr. Nachweis einer körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung und Anm. 61 aE betr. Nachweis einer Krankheit. Macht der Stpfl. nur den Pauschbetrag geltend, so kann auf den Nachweis oder die Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen verzichtet werden (s. Anm. 125). Zum Nachweis der Haushaltszugehörigkeit des Kindes, wenn mehrere Haushalte in Betracht kommen, s. Anm. 52 aE. Im Verfahren zur Festsetzung der EStVorauszahlungen und im LStErmäßigungsverfahren wird sich das FA weitgehend mit einer Glaubhaftmachung begnügen.

Bei Kinderbetreuungskosten, die für zurückliegende VZ nach § 53 b geltend gemacht werden, sind nach FinVerw. verminderte Anforderungen an den Nachweis oder die Glaubhaftmachung zu stellen (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 192 RdNr. 27; s. auch Anm. 10 c).

Feststellungslast (objektive Beweislast): Gelingt dem Stpfl. der Nachweis von Kinderbetreuungskosten nicht, so trägt er den sich daraus ergebenden Nachteil, dh. nur der Pauschbetrag nach Abs. 4 ist abzugsfähig. Die Feststellungslast trifft den Stpfl. auch für die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen nach Abs. 1 Satz 4 (s. Anm. 79 ff.) und uE für das Nichtvorliegen der Abzugsverbote des Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 82 ff.). Zur Feststellungslast bei agB allgemein s. § 33 Anm. 27.

III. Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten nach § 33 c bei EStVorauszahlungen und im LStErmäßigungsverfahren

33

Festsetzung der EStVorauszahlungen: Bei Bemessung der EStVorauszahlungen sind agB nach §§ 33, 33 a und § 33 c gemäß § 37 Abs. 3 Satz 4 nur dann zu berücksichtigen, wenn sie mit anderen dort genannten Aufwendungen insgesamt 1800 DM übersteigen. Während bei agB in besonderen Fällen (§ 33 a) für die Prüfung der 1800-DM-Grenze die abziehbaren Beträge maßgebend sind, sind bei den Kinderbetreuungskosten ebenso wie bei den agB nach § 33 die Aufwendungen, ohne Kürzung um die zumutbare Belastung, zugrunde zu legen (§ 33 Anm. 24). Für die Bemessung der Vorauszahlungen sind jedoch nur die abziehbaren Beträge zu berücksichtigen, dh. Begrenzung auf den Höchstbetrag und etwaige Erhöhungsbeträge (Abs. 3 Satz 1 und 2), ferner, soweit voraussehbar, zeitanteilige Kürzung dieser Beträge (Abs. 3 Satz 3) und Halbteilung bei Zugehörigkeit zum Haushalt zweier Alleinstehender (Abs. 3 Satz 4), sowie Ansatz der zumutbaren Belastung (aA hier Anm. 75: Kein Ansatz der zumutbaren Belastung bei § 33 c). Ggf. ist der höhere Pauschbetrag nach Abs. 4 zu berücksichtigen. Da dieser Pauschbetrag entsprechende Aufwendungen abgilt, ist er uE auch schon bei Ermittlung der 1800-DM-Grenze anzusetzen; § 37 Abs. 3 Satz 4 enthält keine dahingehende Einschränkung (aA betr. § 10 c: Abschn. 215 n Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 zweiter Halbs. EStR 1984).

Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren

► *Eintragung eines Freibetrags:* Nach § 39 a Abs. 1 Nr. 5 wird auf der LStKarte als Freibetrag beim LStAbzug ua. der Betrag eingetragen, der nach den §§ 33, 33 a und § 33 c wegen agB zu gewähren ist. Die Aufwendungen müssen nach § 39 a Abs. 2 Satz 4 jedoch – ggf. mit anderen berücksichtigungsfähigen Beträgen – 1800 DM übersteigen. Für die Ermittlung der 1800-DM-Grenze sind anders als bei § 33 a nicht die abziehbaren Beträge maßgebend, sondern die tatsächlichen Aufwendungen, ohne Ansatz einer zumutbaren Belastung, ohne Höchstbetragsbegrenzung (Abs. 3 Satz 1 und 2), ohne zeitanteilige Kürzung (Abs. 3 Satz 3) und ohne Halbteilung (Abs. 3 Satz 4); aA *Littmann*, XIV. § 39 a Anm. 8 gegen den Gesetzeswortlaut. Bei Festsetzung des Freibetrags sind diese Abzugsbeschränkungen – soweit voraussehbar – jedoch zu berücksichtigen.

► *Anzeigepflicht des Stpfl.*: Da § 39 a Abs. 5 keine Sonderregelung zur Anzeigepflicht von AN enthält, denen ein Freibetrag für Aufwendungen im Sinne des § 33 c gewährt wurde, gilt § 153 Abs. 2 AO 1977. Danach besteht eine Anzeigepflicht, wenn ua. die Voraussetzungen für eine StErmäßigung nachträglich ganz oder teilweise wegfallen; anders als § 39 a Abs. 5 sieht § 153 Abs. 2 AO 1977 keine Bagatellgrenze für die Anzeigepflicht vor. Diese Verpflichtung trifft daher den Stpfl. insbesondere in den Fällen, in denen die Voraussetzungen einer zeitanteiligen Kürzung des Höchst- oder Erhöhungsbetrages nach Abs. 3 Satz 4 eintreten (s. Anm. 108 ff.). Eine Nachforderung zu wenig erhobener Lohnsteuer ist dann zwar nicht nach § 39 a Abs. 6, wohl aber nach § 41 c Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 3 möglich (aA *Scheurmann-Kettner|Lantau*, BB 1985 S. 919, die jedoch zu Recht darauf hinweisen, daß eine Nachforderung unterbleibt, wenn die Voraussetzungen des § 46 – und des § 41 c – nicht erfüllt sind).

34

**H. Ermittlung der abziehbaren Kinderbetreuungskosten
(Berechnungsschema)**

Nach BdF v. 10. 5. 85 (BStBl. I S. 191, RdNr. 17) ist der Abzugsbetrag unter Anrechnung der zumutbaren Belastung auf Kinderbetreuungskosten und außergewöhnliche Belastungen nach § 33 wie folgt zu ermitteln:

	DM	DM	DM
1. Berücksichtigungsfähige Kinderbetreuungskosten (§ 33 c EStG)	
2. Pauschbetrag (§ 33 c Abs. 4 EStG)	<u>.....</u>		
3. verbleibt		
4. Falls Nr. 3 Null oder negativ: abzuziehender Betrag = Pauschbetrag		
5. Falls Nr. 3 positiv: zumutbare BelastungDM; davon bei den Kinderbetreuungskosten abziehbar (höchstens Betrag von Nr. 3)		<u>.....</u>	
6. verbleibt		
7. Höchstbetrag für Kinderbetreuungskosten		
8. abzuziehender Betrag = der niedrigere Betrag von Nr. 6 und Nr. 7		
9. andere außergewöhnliche Belastungen (§ 33 EStG)		
10. zumutbare Belastung, soweit noch nicht auf die Kinderbetreuungskosten angerechnet		<u>.....</u>	
11. abzuziehender Betrag		
12. abzuziehender Gesamtbetrag Nr. 4 + Nr. 11 oder Nr. 8 + Nr. 11			<u>.....</u>

Vgl. aber Anm. 71 zur *Anrechnung der zumutbaren Belastung* auf Kinderbetreuungskosten und agB nach § 33; zu Fragen der Berechnung im Fall der *Zwölfteilung der Höchstbeträge und der Erhöhungsbeträge* nach Abs. 3 Satz 3 s. Anm. 110–113; zur Ermittlung *bei Zuordnung des Kindes zum Haushalt von zwei Alleinstehenden* im Fall des Abs. 3 Satz 4 s. Anm. 115–117.

Erläuterungen zu Abs. 1: Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abzugs von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender

A. Überblick zu Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 1 35

Satz 1 regelt die grundlegenden Tatbestandsvoraussetzungen und die Rechtsfolge:

► *Tatbestandsvoraussetzungen* für den Abzug von Kinderbetreuungskosten unbeschränkt estpfl. Alleinstehender sind:

- ▷ Der Stpfl. hat
 - Aufwendungen (s. Anm. 36–38)
 - für Dienstleistungen (s. Anm. 40, 41) zur Betreuung (s. Anm. 42)
 - eines Kindes, das nach § 32 Abs. 1–3 zu berücksichtigen ist (s. Anm. 44–47),
 - zum Haushalt des Alleinstehenden (Stpfl.) gehört (s. Anm. 49–52) und
 - unbeschränkt estpfl. ist (s. Anm. 53).
- ▷ Die Aufwendungen entstehen wegen
 - Erwerbstätigkeit (s. Anm. 56–57) oder
 - körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung (s. Anm. 59–60) oder
 - Krankheit (s. Anm. 59, 61).
- *Rechtsfolge*: Abzug als außergewöhnliche Belastung
 - auf Antrag (s. Anm. 66),
 - durch Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte (s. Anm. 67, 68),
 - nach Kürzung um die zumutbare Belastung (str., s. Anm. 70–75).

Sätze 2–5 regeln weitere Voraussetzungen:

- ▷ *Satz 2* bestimmt, daß die Krankheit innerhalb eines zusammenhängenden Zeitraums von mindestens drei Monaten bestanden haben muß (s. Anm. 77).
- ▷ *Satz 3* gestattet eine Ausnahme von dem in Satz 2 bestimmten Dreimonatszeitraum für den Fall, daß der Krankheitsfall unmittelbar nach Erwerbstätigkeit eintritt (s. Anm. 78).
- ▷ *Satz 4* begrenzt den Abzug wörtlich übereinstimmend mit § 33 Abs. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz auf Aufwendungen, die den Umständen nach notwendig sind und die einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (s. Anm. 79–81).
- ▷ *Satz 5* enthält ein Abzugsverbot, das Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbeschäftigungen umfaßt (s. Anm. 82–87).

B. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 für den Abzug von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender

I. „Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines . . . Kindes“ (Kinderbetreuungskosten)

1. „Aufwendungen“

36 a) Art der Aufwendungen

Aufwendungen des Alleinstehenden: Abziehbar sind nur Aufwendungen des Alleinstehenden für die Betreuung seines Kindes. Zum Begriff des Alleinstehenden s. Anm. 95 u. 96. Zur Unbeachtlichkeit der Mittelherkunft und zur Berücksichtigung von Erstattungen und Ersatzleistungen s. Anm. 37.

Abziehbar dem Grunde nach sind alle Aufwendungen des Stpfl. für Dienstleistungen zur Betreuung (Beaufsichtigung) seines Kindes. Dazu gehören Geld- und Sachzuwendungen. Eine Beschränkung auf typische Betreuungskosten ist nicht vorgesehen, wohl aber auf angemessene und notwendige Aufwendungen (s. Anm. 79 ff.). Andererseits sollen nicht nur außergewöhnliche Betreuungsleistungen begünstigt werden. Da § 33c lex specialis zu § 33 ist, sind auch außergewöhnliche Betreuungsleistungen nicht nach § 33 abzugsfähig (s. Anm. 27). Daß es sich dabei um regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen handelt, ist auch wegen Abs. 3 Satz 3 nicht geboten (s. Anm. 108).

► *Geldleistungen* sind insbesondere Löhne und Vergütungen einschl. der vermögenswirksamen Leistungen und die (ggf. pauschalierte) Lohnsteuer für die vom Stpfl. selbst beschäftigte Kinderpflegerin, Erzieherin, Kinderschwester, Hausgehilfin, Haushaltshilfe, Tagesmutter oder den Babysitter, Aufwändungsersatz (zB Erstattung von Reisekosten) oder Taschengeld im Rahmen von Gefälligkeitsverhältnissen oder ähnlichen Beziehungen (zB Au pair); schließlich die Beiträge zur Sozialversicherung (BFH VI 137/61 U v. 20. 10. 61, BStBl. S. 567; s. Anm. 25) oder zu anderen Versicherungen, die ihre Grundlage im Arbeitsverhältnis haben (zB Direktversicherungen). Berücksichtigungsfähig sind ferner die Beiträge für Kindergarten, Kindertagesstätten, Kinderhorte, Kinderheime und Kinderkrippen, wobei Aufwendungen für Sachleistungen ggf. im Schätzungswege auszu-sondern sind (s. Anm. 42 zur Aufteilung gemischter Aufwendungen).

► *Sachzuwendungen* sind Unterkunft und Verpflegung des Betreuungspersonals, für die im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses als Einnahmen die in § 8 Abs. 2 Satz 2 genannten und jährlich neu festzusetzenden Sachbezugswerte maßgebend sind (s. Sachbezugs-Verordnung 1985 v. 18. 12. 84, BGBl. I S. 1642; BStBl. I S. 656; für 1986 ÄndVO v. 20. 12. 85, BGBl. I S. 2556; BStBl. I S. 733). Aus Vereinfachungsgründen können diese Werte auch für die Bemessung der Aufwendungen des Stpfl. (Ausgabenseite) maßgebend sein. Setzt der Stpfl. jedoch höhere Aufwendungen an, so kann eine Angemessenheitsprüfung gemäß Abs. 1 Nr. 4 geboten sein (s. Anm. 79 ff.).

Nicht abziehbar sind – über das Abzugsverbot in Abs. 1 letzter Satz hinaus (s. Anm. 82 ff.):

► *Aufwendungen für Sachleistungen*, die dem Kind zugute kommen und die durch die allgemeinen Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten sind. So zB Ausgaben für die Anschaffung oder Nutzung von Spielzeug, Büchern usw., Kosten für Eintrittskarten oder Verpflegung des Kindes (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 6; aA FG Ba.-Württ. v. 5. 11. 85, EFG 1986 S. 128 nrkr. betr. § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 u. Schmidt/Dreus-*eck*, EStG, 5. Aufl., § 33c Anm. 3a, wonach Verpflegungskosten, gekürzt um die Haushaltersparnis, zu berücksichtigen sind).

- ▷ *Fahrtkosten* des Stpfl., der seine Kinder zur Betreuung fährt oder abholt.
BdF v. 10. 5. 85, aaO; glA auch Nds. FG v. 26. 11. 82 u. v. 11. 2. 83, EFG 1983 S. 238 u. 351, beide rkr.; aA FG Köln v. 20. 10. 82, EFG 1983 S. 238, rkr., alle betr. den Kinderbetreuungsbetrag nach § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG 1981 s. § 53a Anm. 21); zweifelnd *Schmid|Drenseck*, EStG, 5. Aufl., § 33c Anm. 3a.
Anders bei Fahrtkosten, die der Stpfl. einem Dritten als Aufwendersatz dafür leistet, daß er die Kinder fährt und zugleich beaufsichtigt.
 - ▷ *Kosten für Hilfskräfte*, die der Stpfl. beschäftigt, um sich selbst der Kinder annehmen zu können (zweifelnd: *Koch*, JbFStR 1979/80 S. 29).
- Zum Aufwendersatzbegriff allgemein s. § 33 Anm. 33.

b) Umfang der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen

37

Berücksichtigungsfähig sind alle notwendigen und angemessenen Kinderbetreuungskosten, die dem Stpfl. wegen seiner Erwerbstätigkeit oder gesundheitsbedingten Zwangslage „erwachsen“, dh. entstanden und damit abgefließen sind (§ 11 Abs. 2; s. dazu § 33 Anm. 31). Es muß sich nicht um regelmäßig wiederkehrende Aufwendungen handeln (s. Anm. 108). Zur Beschränkung auf notwendige und angemessene Aufwendungen gem. Abs. 1 Satz 4 s. Anm. 79 ff.

Die Ermittlung der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen ist die Grundlage für die Berechnung des nach § 33c abzuziehenden Betrags, dh. die 1. Stufe des Berechnungsschemas, das eine weitere Begrenzung durch Höchstbeträge (s. Anm. 100 ff.) und die zumutbare Belastung (s. Anm. 70 f.) vorsieht; „*Berechnungsschema*“ s. Anm. 34.

Die Mittelherkunft ist für § 33c ohne Bedeutung; die gesetzliche Fiktion in Abs. 1 Satz 1 geht insbesondere nicht soweit, daß es auf die Unterscheidung zwischen Einkommens- und Vermögensbelastung (s. dazu § 33 Anm. 45–49) ankäme (glA *Ippisch*, Inf. 1985 S. 198; *Kanzler*, FR 1985 S. 3). Der Ursachenzusammenhang zwischen Erwerbstätigkeit und Kinderbetreuungskosten (s. Anm. 56) erfordert weder die Finanzierung der Aufwendungen aus der Erwerbstätigkeit noch eine Begrenzung der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen auf einen Teil oder den Gesamtbetrag der aus der Erwerbstätigkeit bezogenen Einkünfte.

Erstattungen und Ersatzleistungen des Empfängers (auch zB Rückzahlung von Kindergartenbeiträgen) oder Dritter (auch Erstattung durch unterhaltsverpflichteten Elternteil) sind uE nur insoweit anzurechnen, als der Stpfl. einen Anspruch auf die Leistung hatte. Unentgeltliche Zuwendungen bleiben außer Betracht. Gleiches gilt für *zweckgebundene steuerfreie Zuschüsse* (zB Zuschüsse der Länder, Landkreise oder Gemeinden zu den Kindergartenbeiträgen), soweit derartige Leistungen nicht bereits zu einer Ermäßigung der Aufwendungen geführt haben. Es gelten die Ausführungen zu § 10 entsprechend (s. § 10 Anm. 22 u. 23). Die gesetzliche Fiktion des Abs. 1 führt nicht soweit, daß die zu § 33 entwickelten Grundsätze der Vorteilsausgleichung auf Kinderbetreuungskosten Alleinstehender anzuwenden sind. Diese Grundsätze beruhen nach hM auf dem sog. Belastungsprinzip und nach der hier vertretenen Auff. auf dem Merkmal „höhere Aufwendungen als“ in § 33 Abs. 1 (s. § 33 Anm. 36 ff.); beides ist für § 33c ohne Bedeutung.

c) Aufteilung gemischter Aufwendungen

38

Gemischte Aufwendungen sind uE aufzuteilen; nach aA (FG Nürnberg v. 30. 9. 60, EFG 1961 S. 161, rkr., betr. § 33a) soll die überwiegende Tätigkeit (oder Leistung) entscheidend für den Abzug sein. UE abzulehnen.

Für die hier vertretene Auff. spricht nicht zuletzt auch § 53 b Abs. 3 Satz 1 zweiter Halbs. idF des StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659), der die rückwirkende Anwendung des § 33 c regelte und durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) wieder gestrichen wurde (s. Anm. 7). Nach dieser Vorschrift waren Aufwendungen, die durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin (Haushaltshilfe) erwachsen sind, insoweit nicht als außergew. Belastung nach § 53 a EStG 1979 (sog. kinderbedingter Hausgehilfinen-Freibetrag) zu berücksichtigen, als sie Aufwendungen im Sinne des § 33 c Abs. 1 sind. Die bei Anwendung dieses gesetzl. Aufteilungsgebots nach § 33 c zu berücksichtigenden Aufwendungen sind dann für die Vergleichsberechnung des § 53 b Abs. 3 Satz 1 erster Halbs. maßgebend: Danach sind die §§ 33 c und 50 Abs. 1 letzter Satz für die Kalenderjahre 1971–1979 nur dann anzuwenden, wenn sich § 33 c zugunsten des Stpfl. auswirkt. Dazu im einzelnen Anm. 13 a betr. Erläuterungen zu § 53 b EStG 1985.

Aufteilung gemischter Aufwendungen im Schätzungswege (§ 162 AO) kommt in folgenden Fällen in Betracht:

► *Betreuungsleistungen werden einheitlich für mehrere Kinder erbracht*; die Voraussetzungen des § 33 c sind jedoch nur für ein Kind oder einen Teil der Kinder erfüllt.

Beispiel 1: Das Kindermädchen betreut zwei Kinder eines Alleinstehenden; ein (behindertes) Kind hat das 16. Lebensjahr bereits vollendet (zum Verhältnis des § 33 c zu § 33 b s. Anm. 29 und zur Verfassungswidrigkeit der Altersgrenze für behinderte Kinder s. Anm. 17).

Beispiel 2: Ein Student erteilt einem Kind Nachhilfe und überwacht die Schularbeiten des anderen, die nicht vom Abzugsverbot für Unterrichtsleistungen erfaßt sind (s. Anm. 85).

► *Die Aufwendungen entfallen zT auf nicht begünstigte oder nach anderen Vorschriften begünstigte Dienstleistungen.*

Beispiel 1: Die Hausgehilfin beaufsichtigt ein Kind des Alleinstehenden. Soweit die Dienstleistungen auf typisch hauswirtschaftliche Arbeiten entfallen, sind sie nur unter den Voraussetzungen des § 33 a Abs. 3 abzugsfähig; so zB wenn das Kind oder eine andere zum Haushalt des Alleinstehenden gehörige Person oder einer der nach Abs. 5 begünstigten Ehegatten schwer körperbehindert ist (s. Anm. 28 zum Verhältnis zu § 33 a).

Beispiel 2: Das Kind hat das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet, ist zur Berufsausbildung auswärtig untergebracht und wird zugleich beaufsichtigt. Zum Verhältnis des § 33 a Abs. 2 Nr. 2 zu § 33 c s. Anm. 28.

Beispiel 3: Die Krankenpflegerin der nach Abs. 5 begünstigten Ehegatten betreut zugleich ein Kind.

► *Die Aufwendungen entfallen zT auf nicht begünstigte Sachleistungen.*

Beispiel 1: Der Kindergartenbeitrag enthält teilweise Aufwendungsersatz für Verpflegung oder zur Verfügung gestellte Materialien (s. Anm. 36).

Beispiel 2: Das an ein Internat gezahlte Schulgeld enthält die Kosten der Unterbringung, Verpflegung und das Taschengeld für das Kind des Stpfl. Zum Taschengeld für das Kind s. Anm. 200 „Taschengeld“.

► *Die Kinderbetreuungskosten werden von zwei Anspruchsberechtigten erbracht*, so daß die Halbteilung des Höchst- und Erhöhungsbetrages nach Abs. 3 letzter Satz erfolgt (s. Anm. 115 ff.).

Aufteilungsmaßstab für gemischte Aufwendungen ist bei Dienstleistungen grundsätzlich der zeitliche Aufwand, wobei die unterschiedliche Wertigkeit einzelner Dienstleistungen angemessen zu berücksichtigen ist (zB Krankenpflege und Kinderbetreuung). Mit den Aufwendungen abgegoltene Sachleistungen sind entsprechend § 8 Abs. 2 zu bewerten. Zum Ansatz der Sachbezugswerte s. Anm. 36. Bei untergeordneter Bedeutung der Sachleistungen ist von einer Aufteilung abzusehen (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 6); das ist uE anzunehmen, wenn der Wert 10 vH der Gesamtleistung nicht übersteigt.

Keine Aufteilung bei Vorliegen eines Abzugsverbots nach Abs. 1 letzter Satz; werden mit den unter das Abzugsverbot fallenden Aufwendungen auch begün-

stigte Betreuungsleistungen (s. Anm. 42) entgolten, so besteht zugleich ein Aufteilungsverbot (s. Anm. 83).

Einstweilen frei.

39

2. „Dienstleistungen zur Betreuung eines . . . Kindes“

a) Begriff der „Dienstleistungen“

40

Ursprung des Begriffs: Der Begriff „Dienstleistungen“ wurde erstmals durch EStRG v. 5. 8. 74 mit dem Freibetrag für Heimunterbringung in das EStG eingeführt und später für den 1980–1982 geltenden Kinderbetreuungsbetrag wieder verwendet.

„**Dienstleistung**“ ist jede (berufliche) Tätigkeit, die aufgrund einer Verpflichtung oder freiwillig erbracht wird. UE setzt dieses Merkmal ebenso wie der gleichlautende bürgerlich-rechtliche Begriff der Dienstleistung (vgl. zB §§ 611, 612, 613 und § 706 Abs. 3 BGB) ein Dienstverhältnis voraus (aA *Ippisch*, StWa. 1985 S. 46); dies muß jedoch nicht notwendig ein Arbeitsverhältnis (§ 611 BGB) sein. Es kann sich auch um eine (selbständige) entgeltliche Geschäftsbesorgung (§ 675 BGB) oder um unentgeltliche Auftrags- und Gefälligkeitsverhältnisse handeln. Abziehbare Aufwendungen sind daher nicht nur Vergütungen und Löhne (§ 612 BGB), sondern zB auch steuerfreie Leistungen wie Aufwendersersatz oder Taschengeld für ein Au-pair (s. Anm. 36). Unbeachtlich ist, ob die Dienstleistungen aufgrund bürgerlich-rechtl. oder öffentlich-rechtl. Vertrags (zB Kindergarten-, Kindertagesstätten- oder Internatsvertrag) erbracht werden. Gleichgültig ist auch, wem gegenüber das Dienstverhältnis besteht; entscheidend ist allein, daß die Dienstleistung ua. auch dem Stpfl. gegenüber erbracht wird wie zB bei Kindergartenbetreuung (glA Nds. FG v. 11. 2. 83, EFG S. 351, rkr.); s.u. zum Zweck des Begriffs.

Zweck des Begriffs „Dienstleistungen“ ist uE eine Erweiterung des Anwendungsbereichs auch auf solche Betreuungsleistungen, die nicht unbedingt auf einem Dienstverhältnis *zum Stpfl.* beruhen. Das Merkmal „Dienstleistungen“ sollte in § 33a Abs. 3 Satz 1 EStG 1980 (§ 53a EStG 1983) die zuvor in dieser Vorschrift enthaltene Voraussetzung „Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin“ ersetzen. Der bis VZ 1979 geltende kinderbezogene Hausgehilfinen-Freibetrag setzte nämlich stets ein Dienstverhältnis (Arbeits- oder Werkvertrag) zum Stpfl. voraus und wurde daher als zu eng empfunden. Ähnlich die Argumentation bei Einführung des Freibetrags für Heimunterbringung (s. BTDrucks. 7/2180 S. 20).

Nach aA hat der Gesetzgeber mit der Wahl des Begriffs „Dienstleistungen“ lediglich Aufwendungen für Sachleistungen vom Abzug ausschließen wollen: So wohl *Ippisch*, StWa. 1985 S. 46; und zu § 33a Abs. 3: *Blümich/Falk*, XII. § 33a Anm. VI 2 b; *Zeitler/Scheidel*, BB 1980 S. 1370 und *Offerhaus*, DStR 1979 S. 478, der jedoch widersprüchlich Aufwendungen für bestimmte Sachleistungen berücksichtigen will. Ähnlich auch die Bedeutung des Begriffs „Dienstleistungen“ in Art. 6 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie (v. 13. 6. 77, ABl. EG Nr. L 145) zur Abgrenzung von der Lieferung eines Gegenstands. UE abzulehnen, da schon die Anschaffung von Gegenständen niemals eine Betreuungsleistung sein kann; dazu Anm. 36. Als weiterer Zweck kommt die Abgrenzung der Dienstleistungen von Betreuungsleistungen auf familienrechtlicher Grundlage (§§ 1360, 1619 BGB) in Betracht (s. Anm. 41).

41 b) Dienstleistungen durch Angehörige und Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft

Angehörige des Stpfl. (§ 15 AO) können ebenfalls zu abziehbaren Aufwendungen führende Dienstleistungen erbringen; zB Betreuungsleistungen durch Großeltern, Tante, uE auch Kinder des Stpfl., die das 16. Lebensjahr bereits vollendet haben. Dies setzt uE aber ein klares und eindeutiges Arbeitsverhältnis voraus. Zur Ausnahme bei Angehörigen, die in einem Kindschaftsverhältnis zum Kind stehen, s. u.

GlA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 6; *Felix*, KÖSDI 1985 S. 5339; glA zu den Kinderbetreuungskosten nach § 33a Abs. 3 EStG 1980–1982: *Bals*, BB 1979 S. 211; *Offerhaus*, DStR 1979 S. 478; krit. zum Gestaltungsmissbrauch: *Diebold*, DStR 1979 S. 306; uE zu weitgehend für völligen Ausschluß: *Schmidt|Drenseck*, EStG, 5. Aufl., § 33c Anm. 3a. Für Anerkennung ohne Arbeitsverhältnis: *Lang*, Inf. 1982 S. 475.

Angehörige mit Kindschaftsverhältnis: Angehörige, zu denen das betreute Kind in einem Kindschaftsverhältnis steht, erbringen keine Dienstleistungen für den jeweils anderen Stpfl., sondern erfüllen uE eigene Betreuungspflichten.

Beispiel: Die geschiedenen Eltern des Kindes leben zusammen und die Mutter des nichtehelichen Kindes lebt mit dessen (Pflege-)Vater in eheähnlicher Gemeinschaft. Beide Elternteile sind erwerbstätig und betreuen das Kind abwechselnd oder nur ein Elternteil ist erwerbstätig und der andere erbringt die Betreuungsleistungen (zu derartigen Fallgestaltungen s. auch Anm. 18).

Die Aufsichtspflicht der Eltern – im Falle des Pflegekindschaftsverhältnisses auf die Pflegeeltern übertragen – ist Inhalt des Personensorgerechts (§ 1631 BGB) und kann daher nicht Gegenstand von Dienstleistungen für den jeweils anderen Elternteil sein (s. auch Anm. 40).

GlA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 6; *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 203; wohl auch *Scheurmann-Kettner|Lantau*, BB 1985 S. 916.

Der Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft, zu dem das Kind nicht in einem Kindschaftsverhältnis steht, kann dem Stpfl. gegenüber Betreuungsleistungen für dessen Kind erbringen (zweifeln *Scheurmann-Kettner|Lantau*, BB 1985 S. 916). Das Abzugsverbot für Unterhaltsleistungen im Rahmen eheähnlicher Gemeinschaften (BFH VI R 193/78 v. 18. 7. 80, BStBl. S. 693 betr. Partner als Haushilfin iSd. § 33a Abs. 3) findet auf Kinderbetreuungskosten uE keine Anwendung; auch klare und eindeutige Vereinbarungen sind uE entbehrlich, weil in derartigen Fällen eine Betreuungsleistung auf familienrechtlicher Grundlage ausscheidet. In derartigen Fällen kann jedoch eine Angemessenheitsprüfung nach Abs. 1 Satz 4 erforderlich sein (s. Anm. 81).

Zur Notwendigkeit von Aufwendungen in derartigen Fällen s. Anm. 80.

42 c) Begriff der „Betreuung eines . . . Kindes“

Ursprung des Begriffs: Der für die VZ 1980–1982 geltende Kinderbetreuungsbetrag (§ 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG 1980; § 53a EStG 1983) enthielt das Begriffspaar „Beaufsichtigung oder Betreuung eines Kindes“. Beide Begriffe wurden entweder nicht unterschieden oder die Unterscheidung blieb sachlich ohne Bedeutung. Nach der letztgenannten Auffassung war der Begriff „Betreuung“ als Oberbegriff weitergehend als der der „Beaufsichtigung“ (*Zeitler|Scheidel*, BB 1980 S. 1369; widersprüchlich *Offerhaus*, DStR 1979 S. 477f.), so daß der weitere Begriff in § 33c zwar fortgilt, aber durch Abs. 1 letzter Satz wiederum eingeschränkt wird.

„**Betreuung eines Kindes**“ ist eine Maßnahme der Personensorge (Betreuen = für jemanden sorgen). Zu unterscheiden ist die in § 1631 Abs. 1 BGB als *Pflege des*

Kindes bezeichnete körperliche Betreuung (von Säuglingen oder behinderten Kindern), von der *Erziehung*, dh. der Sorge für die sittliche, geistige und seelische Entwicklung des Kindes.

Im Gegensatz zum Begriff der „Beaufsichtigung“ (s. o. „*Ursprung des Begriffs*“), der ebenfalls als Maßnahme des Personensorgerechts dem Schutz des Kindes und dem Schutz Dritter (§ 832 BGB) dient, bezieht sich das Merkmal der „Betreuung“ allein auf die Person des Kindes und umfaßt daher auch grundsätzlich Ausbildungs- und Freizeitmaßnahmen.

Einschränkung des Betreuungsbegriffs durch Abzugsverbote (Abs. 1 Satz 5): Das für Kosten von Ausbildungs- und Freizeitmaßnahmen bestehende Abzugsverbot (s. Anm. 82 ff.) führt zu einer Einschränkung des Begriffs der Betreuung auf die bloße Beaufsichtigung bzw. Verwahrung des Kindes. Nach Auff. der FinVerw. ist nur die „behütende oder beaufsichtigende Betreuung“ begünstigt; „die persönliche Fürsorge für das Kind muß der Dienstleistung erkennbar zugrunde liegen“.

BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 5; glA *Dankmeyer/Klöckner*, B 1985 S. 68; *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 915; *Oepen*, RWP SG 5.1 S. 105.

Die FinVerw. hatte auch schon zu § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG 1980 diesen eingeschränkten Betreuungsbegriff vertreten, obwohl diese Vorschrift kein Abzugsverbot für Kosten erzieherischer, bildender oder sportlicher Maßnahmen enthielt: Abschn. 191 a/68a Abs. 2 Satz 2 EStR/LStR 1981. Zum Zweck des Abzugsverbots s. Anm. 83; zur Betreuung als Haupt- oder Nebenzweck s. unten „*Abgrenzung zu anderen Dienst- oder Sachleistungen*“.

Beispiele für Betreuungsleistungen: Nach BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 5, ist zB begünstigt

- die Unterbringung von Kindern in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderheimen und Kinderkrippen sowie bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und in Ganztagspflegestellen,
- die Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Erzieherinnen und Kinderschwestern,
- die Beschäftigung von Hausgehilfinnen oder Haushaltshilfen, soweit diese Kinder betreuen.

Betreuung iSv. Abs. 1 Satz 1 ist auch die Beaufsichtigung der Schularbeiten der Kinder, die nicht vom Abzugsverbot für Unterrichtskosten erfaßt wird.

GlA BTDrucks. 10/1636 S. 59 und FinVerw. BdF (aaO) unter mißverständlichem Hinweis auf BFH VI R 116/78 v. 17. 11. 78, BStBl. 1979 S. 142, wo es um die Bejahung einer typisch hauswirtschaftlichen Arbeit im Rahmen des (kinderbezogenen) Hausgehilfinnen-Freibetrags ging. UE jedoch streitig (s. Anm. 85).

Abgrenzung von Ausbildung und Freizeitbetätigung: Die Abzugsverbote in Abs. 1 letzter Satz beinhalten zugleich ein *Aufteilungsverbot*, soweit neben der Ausbildung oder Freizeitbetätigung – gleichzeitig – auch die Beaufsichtigung oder Verwahrung des Kindes beabsichtigt ist (s. Anm. 83); insofern ist die Unterscheidung nach Haupt- oder Nebenzweck der Betreuungsleistung ohne Bedeutung. Werden jedoch – *zeitlich nacheinander* – verschiedene Dienstleistungen erbracht (zB bei Internatsaufenthalt), so ist eine Abgrenzung der Betreuungsleistungen geboten und eine Aufteilung von Gesamtaufwendungen zulässig (s. Anm. 38), glA *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 917. Ebenfalls zulässig ist eine Aufteilung, wenn gleichzeitig Betreuungsleistungen gegenüber mehreren Kindern des Stpfl. erbracht werden, die hinsichtlich einzelner Kinder einem Abzugsverbot unterliegen, in bezug auf andere jedoch begünstigt sind. Insoweit kommt es auch nicht darauf an, daß die begünstigte Betreuungsleistung überwiegender Zweck der Dienstleistung ist. Gesamtaufwendungen sind ggf. im Schätzungswege aufzuteilen (s. Anm. 38).

Beispiel: Nachhilfelerhrer (Student) eines Kindes hütet zugleich ein zweites Kleinkind oder überwacht die Schularbeiten eines weiteren Kindes.

Abgrenzung zu anderen nicht nach § 33 c begünstigten Dienst- oder Sachleistungen: Daß der Betreuungszweck der Dienstleistung erkennbar zugrunde liegen muß, bedeutet nicht, daß er alleiniger oder überwiegender Zweck ist (glA *Dankmeyer/Klökner*, B 1985 S. 68; ebenso FinVerw. Abschn. 191 a/68 a Abs. 2 Satz 2 EStR/LStR 1981 zu § 33 a Abs. 3, aber offengelassen in BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189). Werden daher zugleich begünstigte Betreuungsleistungen und andere Dienst- oder Sachleistungen erbracht, so ist eine Aufteilung von Gesamtaufwendungen geboten (s. Anm. 38); § 12 Nr. 1 Satz 2 findet keine Anwendung (s. Anm. 25).

Beispiele: Putzfrau oder Hausgehilfin betreut zugleich Kleinkind des Stpfl.; die Kindergartenbeiträge enthalten auch Verpflegungskosten (s. Anm. 38).

43 Einstweilen frei.

II. Voraussetzungen in der Person des Kindes

1. „Kind, das nach § 32 Abs. 1–3 zu berücksichtigen ist“

Verwaltungsanordnungen: Abschn. 180/59 EStR/LStR 1981/84 betr. § 32 EStG 1081/84.

44 a) Verweisung auf den einkommensteuerlichen Kindbegriff (§ 32 Abs. 1–3)

Nach Abs. 1 Satz 1 ist Voraussetzung, daß das betreute Kind nach § 32 Abs. 1–3 zu berücksichtigen ist. Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 und Abs. 5 verweisen ebenfalls auf diesen Kindbegriff.

- ▷ *Nach § 32 Abs. 1 Sätze 1–3* bestimmt sich, welche Kindschaftsverhältnisse für die estl. Zuordnung maßgebend sind (s. unten); Sätze 4 und 5 regeln die Konkurrenz der Kindschaftsverhältnisse von Adoptiv- und Pflegeeltern im Verhältnis zu den leiblichen Eltern des Kindes.
- ▷ *Nach § 32 Abs. 2* kann ein Kind nur berücksichtigt werden, wenn es zu Beginn des Kalenderjahrs unbeschränkt estpfl. war oder im Laufe des Kalenderjahrs unbeschränkt estpfl. geworden ist (s. Anm. 46).
- ▷ *Nach § 32 Abs. 3* wird ein Kind in dem Kalenderjahr, in dem es lebend geboren wurde und in jedem folgenden Kalenderjahr, zu dessen Beginn es das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, berücksichtigt (s. Anm. 47).

Nur Kindschaftsverhältnis zum Stpfl.: Wegen der Verweisung auf § 32 Abs. 1–3 ist nur das Kindschaftsverhältnis zum Alleinstehenden maßgebend. Auf die estl. Zuordnung des Kindes nach § 32 Abs. 7 Sätze 3 u. 4 kommt es daher nicht an. Gleiches galt für § 33 c EStG 1985, dessen Abs. 1 Satz 1 durch Klammerzusatz nur auf § 32 Abs. 4 Satz 1 und nicht auf die Zuordnungsregelungen des § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 verwies (s. Anm. 7 betr. Wortlaut des § 33 c aF).

Zuordnungsregel für § 33 c ist die Haushaltszugehörigkeit des Kindes (s. Anm. 49). Bei Haushaltszugehörigkeit des Kindes kann der Vater daher auch dann die Kinderbetreuungskosten absetzen, wenn das Kind mit Hauptwohnung bei der Mutter gemeldet ist (glA *Dankmeyer/Klökner*, B 1985 S. 68) und er aus diesem Grunde keinen Anspruch auf den Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7) hat; s. auch das Beispiel in Anm. 52 aE.

45 b) Kindschaftsverhältnisse nach § 32 Abs. 1

Zu berücksichtigen sind nach § 32 Abs. 1 Sätzen 1–3

Kinder, die im ersten Grad mit dem Stpfl. (Alleinstehenden) verwandt sind (Nr. 1), das sind

- leibliche Kinder, dh. eheliche, für ehelich erklärte und nichteheliche Kinder, sowie Adoptivkinder,
- nicht dagegen leibliche Kinder, deren Kindschaftsverhältnis durch Adoption erloschen ist, oder Enkelkinder.

Pflegekinder (Nr. 2), also Personen, mit denen der Stpfl. durch ein familienähnliches, auf längere Dauer berechnetes Band verbunden ist und die er in seinem Haushalt aufgenommen hat (Satz 2; ähnlich auch § 15 Abs. 1 Nr. 8 AO). Voraussetzung ist, daß das Obhuts- und Pflegeverhältnis zu den Eltern nicht mehr besteht und der Stpfl. das Kind mindestens zu einem nicht unwesentlichen Teil auf seine Kosten unterhält (Satz 3).

Der Begriff des Pflegekindes ist durch StSenkG 1986/1988 in das EStG aufgenommen. Davor ergab er sich aus § 15 Abs. 1 Nr. 8 AO und aus Abschn. 180 Abs. 2 EStR, Abschn. 59 Abs. 2 LStR 1981/84. Kostkinder zählen nicht zu den Pflegekindern (zutreffend Abschn. 180/59 Abs. 2 letzter Satz EStR/LStR 1981/84). Zum Begriff des Pflegekindes grundlegend auch BFH VI R 53/82 v. 18. 7. 85, BStBl. 1986 S. 14 u. BVerwG 2 C 37/82 v. 6. 9. 84, NJW 1985 S. 932.

Zu den Kindschaftsverhältnissen im übrigen s. Erl. zu § 32 Abs. 4 auf grünen Blättern.

Stiefkinder (Nr. 3 aF):

► *Rechtslage bis VZ 1985*: Für die VZ 1984 und 1985 und – soweit die Voraussetzungen einer rückwirkenden Anwendung des § 33c vorliegen (s. Anm. 10–13 b) – für die VZ 1971–1983 können auch Betreuungskosten für Stiefkinder abgezogen werden. Voraussetzung ist, daß der Stpfl. (Alleinstehende) das Kind bzw. die Kinder in seinen Haushalt aufgenommen hat und daß die Ehe, durch die das Stiefkindschaftsverhältnis begründet worden ist, besteht (§ 32 Abs. 4 Nr. 3 EStG 1985).

Da die das Stiefkindschaftsverhältnis begründende Ehe noch bestehen muß, aber nur der Alleinstehende abzugsberechtigt ist, sind Kinderbetreuungskosten danach nur berücksichtigungsfähig, wenn der Alleinstehende von seinem Ehegatten (dem leiblichen Elternteil des Kindes) dauernd getrennt lebt (Abs. 2 Satz 1) oder dieser Ehegatte nicht unbeschränkt estpfl. ist (Abs. 2 Satz 2). Ist die Ehe durch Tod des leiblichen Elternteils aufgelöst, so kann das Stiefkind nicht mehr berücksichtigt werden, es sei denn es wäre ein Pflegekindschaftsverhältnis begründet worden (s. unten Beisp. 2).

► *Abzugsverbot ab VZ 1986*: Betreuungskosten für Stiefkinder des Alleinstehenden sind nicht berücksichtigungsfähig, weil § 32 Abs. 1 idF des StSenkG 1986/1988 das Stiefkindschaftsverhältnis nicht mehr aufführt. In Fällen des Abs. 5 (gesundheitlich beeinträchtigte Ehegatten) ist dieses Abzugsverbot unproblematisch, weil insoweit zu einem der Ehegatten ein Verwandtschaftsverhältnis (§ 32 Abs. 1 Nr. 1; s. Anm. 144) besteht. Bei Alleinstehenden ist das Abzugsverbot uE dagegen nicht zu rechtfertigen (s. unten „Stellungnahme“).

Beispiel 1: Der Mutter entstehen Betreuungskosten für ein leibliches Kind und ein Stiefkind; der Vater der Kinder befindet sich im Ausland (Abs. 2 Satz 2; s. Anm. 96). Abzugsfähig sind nur die Aufwendungen für das leibliche Kind.

Beispiel 2: Der Ehemann stirbt. Die Witve führt den ehelichen Haushalt gemeinsam mit dem aus erster Ehe des Verstorbenen stammenden Stiefkind fort. Ihr entstehen infolge Erwerbstätigkeit Betreuungskosten. Für diesen Fall konnte das Kind auch nach der bis VZ 1985 geltenden Rechtslage nicht berücksichtigt werden, da die Ehe, durch die das Stiefkindschaftsverhältnis begründet wurde, nicht mehr besteht. Es kann jedoch ein Pflegekindschaftsverhältnis begründet sein.

Stellungnahme zum Abzugsverbot ab VZ 1986: UE verstößt das Abzugsverbot gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG. In den Beispielsfällen (s.o.) ist die steuerliche Leistungsfähigkeit des erwerbstätigen Alleinstehenden wegen der Betreuungskosten für das Stiefkind ebenso beeinträchtigt wie auf Grund der Betreuungskosten für das leibliche Kind. Der Begriff der Familie iSd. Art. 6 Abs. 1 GG

umfaßt nicht nur verwandtschaftliche Beziehungen, sondern auch das Stiefkindschaftsverhältnis ebenso wie das Pflegekindschaftsverhältnis (vgl. zB *Pirson* in Bonner Kommentar, Art. 6 RdNr. 25). Eine sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung von Kinderbetreuungskosten für Pflegekinder einerseits und Stiefkinder andererseits (beides Kindschaftsverhältnisse ohne verwandtschaftliche Beziehung) ist nicht ersichtlich. Die Gründe für die Abschaffung des Stiefkindschaftsverhältnisses in § 32 Abs. 1 beziehen sich allein auf die Gewährung des Kinderfreibetrags und anderer kindbedingter Steuererleichterungen, die in Sonderfällen bei estl. Anerkennung des Stiefkindschaftsverhältnisses zu einer Mehrfachberücksichtigung stl. Ermäßigungen in Höhe von 150 vH geführt hätten (vgl. BTDrucks. 10/2884 S. 102). Dieser Einwand trifft auf Betreuungskosten nach § 33c nicht zu. Das Merkmal der Haushaltszugehörigkeit des Kindes (s. Anm. 49ff) schließt eine Mehrfachberücksichtigung des Höchstbetrags oder Erhöhungsbetrags aus. Betreuungskosten für das Stiefkind sollten daher ausdrücklich in Abs. 1 Satz 1 zum Abzug zugelassen werden; uE liegt die Vermutung eines bei derartigen Verweisungen häufigen gesetzgeberischen Versäumnisses nahe. Im Beispielsfall 2 könnte man gar zu einer unmittelbaren Anwendung des § 33 gelangen.

46 c) Wegfall oder Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Kindes im VZ (§ 32 Abs. 2)

Für die Berücksichtigungsfähigkeit eines Kindes genügt es nach § 32 Abs. 2 zwar, wenn die unbeschr. Stpfl. zu Beginn des Kalenderjahres vorgelegen hat oder im Laufe des Kj. eingetreten ist. § 33c Abs. 1 verlangt hingegen unabhängig von § 32 unbeschr. Stpfl. des Kindes. Bei Wegfall oder Begründung der unbeschränkten Stpfl. während des VZ kommt es daher zur Zwölfteilung der Höchstbeträge und Erhöhungsbeträge nach § 33c Abs. 3 Satz 3 (s. Anm. 108ff.).

47 d) Altersvoraussetzung für das Kind (§ 32 Abs. 3)

Die Altersgrenze von 16 Jahren ergibt sich für das betreute Kind aus der Verweisung auf den estl. Kindbegriff des § 32 Abs. 3.

In der ursprünglichen Fassung des § 33c (StBereinigungsg 1985) war die Altersgrenze eines der Tatbestandsmerkmale der Vorschrift, weil es an einer entsprechenden Verweisung (auf § 32 Abs. 5 EStG 1985) fehlte (s. Anm. 7 zur Rechtsentwicklung der Vorschrift).

Die Altersgrenze stellt neben den persönlichen Voraussetzungen des Abs. 1 eine gesetzliche Typisierung der Zwangsläufigkeit von Kinderbetreuungskosten aus tatsächlichen Gründen (§ 33 Abs. 2 Satz 1) dar (s. auch Anm. 54).

Stichtagsprinzip: Voraussetzung für die Berücksichtigung der Betreuungskosten ist nach § 33c Abs. 1 Satz 1 iVm. § 32 Abs. 3, daß das Kind „zu Beginn des Kalenderjahrs das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat“. Vollendet das Kind sein 16. Lebensjahr erst im Laufe des Kj., so sind die Aufwendungen des gesamten Jahres berücksichtigungsfähig; eine Zwölfteilung des Höchstbetrags oder des Erhöhungsbetrages erfolgt nicht. Das Kind vollendet das 16. Lebensjahr mit Ablauf des Tages, der seinem 16. Geburtstag vorangeht (§§ 187 Abs. 2 Satz 2, 188 Abs. 2 BGB; s. auch Abschn. 178 Abs. 2 EStR 1981/84 betr. Altersgrenze beim Altersfreibetrag).

Beispiel: Hat das Kind seinen 16. Geburtstag am 1. 1. 86, so können Aufwendungen nur für den VZ 1985 berücksichtigt werden.

Der 16. Geburtstag am 2. 1. 86 führt dagegen zur Berücksichtigung aller Aufwendungen des VZ 1986.

Rechtsentwicklung und Bedeutung der Altersvoraussetzung: Dem für die VZ 1951–1954 in den Einkommensteuer-Richtlinien 1951/53 geregelten berufsbedingten Haushaltseinkommen-Freibetrag lag die Altersgrenze 14 Jahre zugrunde (vgl. Anm. 2). Dementsprechend ging auch der erste Vorschlag zur Einführung eines Kinderbetreuungsbetrags (zu § 33a Abs. 3 EStG 1979) von einer Altersgrenze von 14 Jahren aus, die dann auf 18 Jahre angehoben wurde (arg. für den Freibetragscharakter des alten Kinderbetreuungsbetrags, da Betreuungskosten für ältere Kinder idR. nicht zwangsläufig sind). Während bereits der RefE zu § 32c (s. Anm. 6) das 16. Lebensjahr als Altersgrenze enthielt, haben im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum StBereinigungsG 1985 die verschiedenen Fraktionen versucht, die Altersgrenze auf 18 Jahre anzuheben. Diese Forderung wurde aus haushaltspolitischen Gründen abgelehnt (vgl. BTDrucks. 10/2370 S. 6). Zur Rechtfertigung der 16-Jahres-Grenze hat der BdF mehrfach darauf hingewiesen, daß bei älteren Kindern „ein zusätzlicher zwangsläufiger Betreuungsaufwand typischerweise nicht mehr anfällt“ (maschinenschriftl. RefE zum StBereinigungsG 1985 v. 23. 1. 84 S. 75; s. Anm. 6; vgl. auch BTDrucks. 10/1636 S. 58 und Stellungnahme des BRates zum StSenkG 1986 v. 8. 2. 85, BRDrucks. 617/84 S. 7).

Kritik: Die Altersgrenze von 16 Jahren ist eher zu hoch als zu niedrig bemessen. Aufwendungen für eine ausschließlich „behütende“ Betreuung (s. Anm. 42) dürften idR. schon bei 14- und 15jährigen Kindern nicht mehr zwangsläufig sein. Das Statistische Bundesamt registriert (intakte und unvollständige) Familien mit Kindern unter 18 und unter 15 Jahren (Statistisches Jahrbuch 1985 S. 67; s. auch Anm. 14); sachliches Kriterium ist außer der Volljährigkeit uE das Kindesalter, das eine behütende Betreuung nicht mehr erfordert. Da die Altersgrenze jedoch eine gesetzliche Typisierung der Zwangsläufigkeit darstellt, ist eine Prüfung der Zwangsläufigkeit von Betreuungskosten für Kinder unter 16 Jahren unzulässig. Auch das Tatbestandsmerkmal „den Umständen nach notwendig“ (e) Aufwendungen (Abs. 1 Satz 4) rechtfertigt eine solche Prüfung nicht (s. Anm. 80). Für den Normalfall der Betreuung eines gesunden Kindes ist der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum durch die gesetzliche Typisierung der Zwangsläufigkeit nicht überschritten. Etwas anderes gilt jedoch für behinderte Kinder, die uU auch dann noch einer behütenden Betreuung bedürfen, wenn sie älter als 16 Jahre sind. Vgl. auch den Vorschlag, die Altersgrenze mindestens bei schwerbehinderten Kindern auf 18 Jahre anzuheben (BTDrucks. 10/2370 S. 6). UE hätte man insoweit die Altersgrenze durch Verweisung auf § 32 Abs. 6 Nr. 6 EStG 1981–85 bzw. § 32 Abs. 4 Nr. 7 EStG idF des StSenkG 1986/1988 bis auf das 27. Lebensjahr ausdehnen müssen. Die anderen Entlastungen für Körperbehinderte hätten diese zwangsläufigen Betreuungskosten nicht ausgeschlossen (aA *Oepen*, NWB F. 3 S. 5984). Zum Verhältnis des § 33c zu § 33b s. Anm. 29.

UE ist das Stichtagsprinzip angesichts der in Abs. 3 Satz 3 vorgesehenen Aufteilungsregelung (s. Anm. 108 ff.) nicht sachgerecht und daher verfassungswidrig (s. Anm. 17).

Einstweilen frei.

48

2. „Zum Haushalt eines Alleinstehenden gehörendes . . . Kind“

a) Bedeutung der Regelung über die Haushaltszugehörigkeit

49

Nach Abs. 1 Satz 1 wird die Haushaltszugehörigkeit des Kindes vorausgesetzt, für das die Betreuungskosten entstehen. Auf die Zuordnung des Kindes kommt es nicht an, da Abs. 1 Satz 1 nur auf § 32 Abs. 1–3 und nicht auf § 32 Abs. 7

verweist (s. Anm. 44). Das Merkmal der Haushaltszugehörigkeit hat damit die Bedeutung einer Zuordnungsregelung. Voraussetzung ist nicht die ständige Unterbringung im Haushalt des Stpfl. (s. Anm. 51). Nach Auffassung der FinVerw. sind daher folgerichtig auch die Aufwendungen für die Unterbringung in einem Kinderheim abzugsfähig (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 5). Auch die Anerkennung der Zugehörigkeit zum Haushalt anderer Personen als des Stpfl. geht – gegen den Gesetzeswortlaut – vom Charakter einer Zuordnungsregelung des Merkmals der Haushaltszugehörigkeit aus (s. Anm. 51).

50 b) Begriff des „Haushalts“

Haushalt ist die Wirtschaftsführung mehrerer (in einer Familie) zusammenlebender Personen oder einer einzelnen Person. UE setzt dieser Haushaltsbegriff nicht notwendigerweise eine Wohnung im Sinne steuerrechtlicher Vorschriften (zB § 8 AO oder im Sinne des II. WBG) voraus; idR wird die Wirtschaftsführung zwar in einer Wohnung stattfinden, die auch möbliert sein kann. Ausreichend ist jedoch auch jede andere Art der Unterbringung, die eine gemeinschaftliche Wirtschaftsführung des Alleinstehenden mit seinem Kind oder seinen Kindern ermöglicht; also insbesondere eine Hotelwohnung, möblierte Zimmer und andere Behelfsunterkünfte wie Wohnwagen, Baracken und dergl. (aA wohl BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 4; s. Anm. 51).

Zum Wohnungsbegriff s. § 1 Anm. 34 und zum Begriff des gewöhnlichen Aufenthalts s. § 1 Anm. 41–45. Zum Begriff des Alleinstehenden s. Anm. 95f.

Haushalt im In- oder Ausland? Da der Stpfl. (s. Anm. 22) und das Kind (s. Anm. 53) unbeschr. estpfl. sein müssen, ist Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Inland (§ 1 Abs. 1) Voraussetzung. Ausnahmsweise ist der Abzug von Kinderbetreuungskosten auch bei Zugehörigkeit zum ausländischen Haushalt des Stpfl. möglich, wenn die Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2 vorliegen, dh. für deutsche Auslandsbeamte (s. § 1 Anm. 70ff.).

In der Gesetzesbegründung zu § 33c (BTDrucks. 10/1636 S. 58f.) wird dazu folgendes ausgeführt: „Ein Abzug von Kinderbetreuungskosten ist grundsätzlich nur gerechtfertigt, wenn das Kind zum inländischen Haushalt des Stpfl. gehört. Unter diesem Gesichtspunkt wird aus Vereinfachungsgründen darauf abgestellt, daß das Kind unbeschränkt estpfl. ist“. UE wollte der Gesetzgeber damit lediglich Betreuungskosten unbeschr. estpfl. ausländ. Arbeitnehmer für ihre im Ausland untergebrachten Kinder vom Abzug ausschließen, denn diese Stpfl. „gelten“ nach Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 96) auch dann als alleinstehend, wenn sie verheiratet sind, der Ehegatte aber im Ausland lebt; ein Abzugsverbot für Stpfl., die der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, kann nach dem Zweck des Gesetzes nicht beabsichtigt sein und wäre im übrigen verfassungswidrig (s. auch Anm. 17).

51 c) Begriff der „Haushaltszugehörigkeit“

Das Kind gehört zum Haushalt des Alleinstehenden, wenn es bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter Leitung des Stpfl. dessen Wohnung teilt oder sich mit seiner Einwilligung vorübergehend außerhalb seiner Wohnung aufhält.

BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 4 in Anlehnung an die entsprechenden Regelungen in Abschn. 192/69 Abs. 2 Satz 4 EStR/LStR 1981/84 betr. Hausgehilfinnen-Freibetrag und Abschn. 213 a Abs. 5 EStR 1984 betr. § 34 f Satz 2 Nr. 2; ähnlich BFH VI R 203/84 v. 13. 12. 85, BStBl. 1986 S. 344 betr. Begriff der Haushaltszugehörigkeit nach § 32 Abs. 4 Satz 3 EStG 1979 (§ 32 Abs. 7 Satz 4, zweiter Halbsatz); aA hier Anm. 50 hinsichtlich der Wohnung als Voraussetzung. Zum Begriff des Alleinstehenden s. Anm. 95f.

Vorübergehende Abwesenheit unschädlich: Der Begriff der Haushaltszugehörigkeit umfaßt auch die vorübergehende Abwesenheit des Kindes, so daß zB auch die Betreuungskosten im Zusammenhang mit einer Unterbringung im Internat berücksichtigungsfähig sind (s. auch Anm. 38 zur Aufteilung gemischter Auf-

wendungen). Anders als bei § 33a Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a und § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 ist nicht die Unterbringung im Haushalt Voraussetzung, weil die sachgerechte Anwendung des § 33c auch von Betreuungsleistungen ausgehen muß, die bei auswärtiger Unterbringung erbracht werden. Danach ist auch ein Auslandsaufenthalt unschädlich, solange nicht die unbeschränkte Steuerpflicht des Kindes (s. Anm. 53) entfällt und nicht eine Zugehörigkeit zu einem ausländischen Haushalt begründet wird (s. Anm. 50).

d) Zugehörigkeit zum Haushalt „eines Alleinstehenden“

52

Der Begriff des „*Alleinstehenden*“ ist in Abs. 2 definiert (s. Anm. 90–96); dessen Wohnung muß das Kind teilen oder sich mit dessen Einwilligung vorübergehend außerhalb dessen Wohnung aufhalten (s. Anm. 51).

Das Wort „*eines*“ (Alleinstehenden) ist lediglich als unbestimmter Artikel gebraucht und schließt die Zugehörigkeit zum Haushalt zweier Alleinstehender nicht aus (s. u.).

Zugehörigkeit zum Haushalt mehrerer Alleinstehender: Abs. 3 letzter Satz sieht eine Halbteilung des Höchstbetrages oder Erhöhungsbetrages vor, wenn das Kind gleichzeitig zum Haushalt von zwei Alleinstehenden gehört (s. Anm. 115 ff.). UE schließt der o.a. Begriff der Haushaltszugehörigkeit aus, daß ein- und dasselbe Kind gleichzeitig mehr als einem Haushalt angehört. Abs. 3 letzter Satz kann daher nur den Fall des nicht verheirateten Elternpaares betreffen, das mit seinem Kind in einem gemeinsamen Haushalt lebt (streitig, vgl. Anm. 115 und den Sachverhalt in BFH VI R 203/84 v. 13. 12. 85, BStBl. 1986 S. 344 betr. Zugehörigkeit zum Haushalt des Vaters nach § 32 Abs. 7 Satz 4, zweiter Halbsatz). Gehört das Kind im Laufe des VZ nacheinander zwei oder mehreren unterschiedlichen Haushalten an, so ist der Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag zeitanteilig zu gewähren (Zwölfteilung nach Abs. 3 Satz 3; s. Anm. 108 ff.).

Zugehörigkeit zum Haushalt anderer Personen: Gegen den eindeutigen Wortlaut des Gesetzes bejaht die FinVerw. die Haushaltszugehörigkeit des Kindes auch dann, wenn der Stpfl. mit seinem Kind in der Wohnung seiner Eltern oder Schwiegereltern oder in Wohngemeinschaft mit anderen Personen lebt.

BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 4; glA *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 916; *Oepen*, RWP SG 5.1 S. 110, der insoweit eine Gesetzeslücke annimmt. Auffällig ist, wie sorglos die FinVerw. ohne nähere Begründung eine Auslegung gegen den klaren Wortlaut des Gesetzes vertritt, dessen Entwurf sie (zumindest) mitzuverantworten hat. Eine Gesetzeslücke besteht nicht; die Regelung entspricht jedoch der hier vertretenen Auffassung von der Bedeutung des Merkmals der Haushaltszugehörigkeit als einer bloßen Zuordnungsregel (s. Anm. 49). Letztlich beweist diese Ausnahme, daß die Anknüpfung an die Haushaltszugehörigkeit ungeeignet ist. Die Regeln über die Zuordnung von Kindern hätten eine sachgerechte und mit anderen Entlastungsvorschriften übereinstimmende Lösung ermöglicht.

Zweifel an der Zugehörigkeit zu einem von mehreren verschiedenen Haushalten sind von Amts wegen aufzuklären. Es greift weder eine widerlegbare Vermutung zugunsten der Mutter des Kindes – analog § 32 Abs. 7 Satz 4 ein –, noch steht diese Voraussetzung nach Maßgabe des größtmöglichen Steuervorteils zur Disposition der Anspruchsberechtigten (aA *Ippisch*, StWa. 1985 S. 45 f.). Eine Bescheinigung, wie sie § 32 Abs. 7 Satz 4 zweiter Halbsatz vorsieht, ist nicht erforderlich, aber hilfreich. Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse. UE zulässig ist jedoch der Anscheins- oder prima-facie-Beweis: Es besteht ein Erfahrungssatz, wonach ein Kind zum Haushalt desjenigen Stpfl. gehört, der das Personensorgerecht innehat und der Betreuungsaufwendungen für dieses Kind nachweist; nur der sorgeberechtigte Elternteil kann auch die vorübergehende Abwesenheit vom Haushalt gestatten.

Beispiel: Das Kind ist im Kinderheim oder Internat untergebracht und dort oder bei der Mutter mit Wohnsitz gemeldet. Der sorgeberechtigte Vater trägt die Aufwendungen.

53 **3. „Unbeschränkt einkommensteuerpflichtiges Kind“**

Das Kind ist unbeschränkt estpfl., wenn es im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 1 Abs. 1 Satz 1; dazu im einzelnen § 1 Anm. 17 ff.), oder wenn die Voraussetzungen der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht vorliegen (§ 1 Abs. 2; s. § 1 Anm. 70 ff.). Zum Haushalt im In- oder Ausland s. Anm. 50.

Bedeutung der unbeschränkten Steuerpflicht des Kindes: Während sich die Voraussetzung der unbeschr. StPfl. des Anspruchsberechtigten (Alleinstehenden) aus § 50 Abs. 1 letzter Satz ergibt (s. Anm. 22), ist diese für das Kind geregelte Voraussetzung Tatbestandsmerkmal des § 33 c.

Die durch StSenkG 1986/1988 eingeführte Verweisung auf den estl. Kindbegriff nach § 32 Abs. 1–3 hat die Regelung der unbeschränkten Steuerpflicht des Kindes in Abs. 1 Satz 1 nicht entbehrlich gemacht. Zwar werden auch nach § 32 Abs. 2 i d F des StSenkG 1986/1988 nur unbeschr. estpfl. Kinder berücksichtigt, allerdings bezogen auf den gesamten VZ; die nochmalige Regelung in Abs. 1 Satz 1 stellt sicher, daß Wegfall oder Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht im Laufe eines VZ zu einer Zwölfteilung der abzugsfähigen Beträge führen (s. Anm. 108 ff.).

Die Anknüpfung an die unbeschr. StPfl. stellt eine Vereinfachungsregelung dar, die sicherstellen soll, daß nur Betreuungskosten im Zusammenhang mit der inländischen Haushaltsführung des Stpfl. abzugsfähig sind (BTDrucks. 10/1636 S. 58; dazu Anm. 50). Die Regelung erweist sich daher als Abzugsverbot für Gastarbeiter, die ihre Kinder wegen Erwerbstätigkeit im Heimatland unterbringen. Zur Verfassungswidrigkeit dieser Regelung s. Anm. 17.

Wegfall oder Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Kindes im Laufe eines VZ führt zur zeitanteiligen Ermäßigung des Höchst- oder Erhöhungsbetrags (Zwölfteilung) nach Abs. 3 Satz 3 (s. Anm. 108 ff.).

III. Entstehungsgrund der Aufwendungen (Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1–3)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1–3 („soweit die Aufwendungen wegen . . . erwachsen“)

54 **a) Voraussetzungen in der Person des Steuerpflichtigen als Typisierungen der Zwangsläufigkeit**

Die in Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1–3 enthaltenen persönlichen Voraussetzungen – Erwerbstätigkeit, Behinderung oder Krankheit des Stpfl. – stellen neben der Altersgrenze für das Kind (s. Anm. 47) gesetzliche Typisierungen der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen i S d. § 33 Abs. 2 Satz 1 dar (glA *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 917). Eine weitere Prüfung der Zwangsläufigkeit der Kinderbetreuungskosten dem Grunde nach entfällt daher. Daraus folgt, daß es auch auf die Zwangsläufigkeit der Erwerbstätigkeit selbst nicht ankommt: erwerbsbedingte Betreuungskosten sind daher auch dann zu berücksichtigen, wenn die Erwerbstätigkeit nicht erforderlich ist, weil der Lebensunterhalt des Stpfl. durch Unterhaltsleistungen von dritter Seite (zB des unterhaltsverpflichteten geschiedenen Ehegatten oder der Eltern des Stpfl.) sichergestellt ist. Eine Anrechnung von Einkünften und Bezügen findet nicht statt (s. Anm. 80).

glA *Schmidt/Drensecke*, EStG 5. Aufl. § 33 c Anm. 3 b; im Ergebnis glA *Landwehr*, NSt. Außergew. Belastungen, Kinderbetreuungskosten, Darst. 1 S. 5; aA *Dankmeyer/Klöckner*, B 1985 S. 68; *Oepen*, RWP SG 5.1 S. 111 (stillschweigend aufgegeben in NWBF. 3 S. 5985 und *Blümich/Falk*, XII. zu § 33 c Anm. 52); *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 203; letztere unter Berufung auf BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717 (s. Anm. 3). Aus den

gleichen Gründen kann es auch nicht darauf ankommen, ob der Stpfl. die gesundheitsbedingten Zwangslagen etwa selbst verschuldet hat. Zur Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen s. § 33 Anm. 189.

UE folgt aus der gesetzlichen Typisierung bestimmter Zwangslagen ferner, daß auch das Tatbestandsmerkmal „den Umständen nach notwendige Aufwendungen“ nicht zu einer Prüfung der Zwangsläufigkeit dem Grunde nach führen darf (s. Anm. 80). Der Begriff der Notwendigkeit betrifft nicht die Zwangsläufigkeit dem Grunde nach (s. § 33 Anm. 196). Für die Zwangsläufigkeit der Kinderbetreuungskosten ist es in diesem Zusammenhang insbesondere ohne Bedeutung, ob etwa der nicht erwerbstätige oder gesundheitlich nicht behinderte Partner einer ehähnlichen Gemeinschaft zur Betreuung des Kindes in der Lage wäre (s. Anm. 80).

b) Die Merkmale der Zwangsläufigkeit von Aufwendungen im Falle des § 33 c

55

Die Aufwendungen sind nur zu berücksichtigen, „soweit“ sie „wegen“ der in Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1–3 bezeichneten Zwangslagen „erwachsen“. Entsprechendes gilt für Abs. 5 Nr. 1 und 2.

„**Erwachsen**“: § 33 c Abs. 1 übernimmt mit „erwachsen“ einen Begriff des § 33 Abs. 1, der dort seinen Sinn aus dem Zusammenhang mit „zwangsläufig“ bezieht (s. § 33 Anm. 32). Obwohl in § 33 c Abs. 1 eine Zwangsläufigkeit nicht ausdrücklich gefordert wird, ist uE auch für § 33 c ein „zwangsläufiges Erwachsen“ zu fordern. Das folgt uE daraus, daß nach § 33 c Abs. 1 die Aufwendungen „wegen“ bestimmter Gründe „erwachsen“ müssen. Es handelt sich dabei um bestimmte typisierte Zwangslagen (s. Anm. 54), aus denen heraus der Stpfl. sich den Aufwendungen tatsächlich „nicht entziehen kann“ (§ 33 Abs. 2; vgl. § 33 Anm. 175).

„**Wegen . . .**“: Die Präposition „wegen“ kennzeichnet den (zwangsläufigen) Zusammenhang (s. o. „erwachsen“) zwischen dem Entstehungsgrund der Aufwendungen und den Aufwendungen. Das Gesetz fordert damit immerhin einen konkreten Zusammenhang zwischen Erwerbstätigkeit oder gesundheitlichen Beeinträchtigungen und dem Anfall von Kinderbetreuungskosten.

Ein derartiger Zusammenhang war zB für den kinderbezogenen erwerbsbedingten Haushaltlichen-Freibetrag nach § 33 a Abs. 3 Nr. 2 EStG 1974 nicht gefordert, wohl aber für den krankheitsbedingten Haushaltlichen-Freibetrag nach § 33 a Abs. 3 Nr. 4 EStG 1974.

Die in Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1–3 bezeichneten Entstehungsgründe für die Kinderbetreuungskosten müssen nicht die einzigen oder vorrangigen Ursachen im Sinne einer *conditio sine qua non* sein, denn die Übernahme von Kausalitätstheorien in den Anwendungsbereich außergewöhnlicher Belastungen verspricht keinen Erfolg (s. § 33 Anm. 184). Andere mitwirkende Ursachen sind daher unschädlich, auch wenn sie zuerst gesetzt worden sind. So ist zB der Betreuungsaufwand für die Internatsunterbringung eines Kindes vom Zeitpunkt der Aufnahme einer Erwerbstätigkeit oder einer Erkrankung an zu berücksichtigen, auch wenn das Kind bereits vorher das Internat besucht hat. Unschädlich ist auch der Umstand, daß die meisten Kinder eines bestimmten Alters einen Kindergarten besuchen.

Bei erwerbsbedingten Betreuungskosten ist allein entscheidend, daß der Stpfl. sich ihnen nicht entziehen kann, wenn er einer Erwerbstätigkeit nachgehen will; dh. daß er nicht erwerbstätig sein könnte, wenn er sein Kind nicht betreuen lassen würde (BVerfG 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77, NJW 1978 S. 877, 881 betr. abweichendes Votum *Simon*; ebenso BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717; s. auch Anm. 3). Damit führt das Erfordernis der Zwangsläufigkeit zugleich zu einer (einschränkenden) Auslegung des Begriffs der Erwerbstätigkeit

als Beschäftigung im Sinne von persönlichem Arbeitseinsatz des Stpfl. (s. Anm. 56). Zur weiteren Bedeutung des Zusammenhangs zwischen Erwerbstätigkeit und Kinderbetreuungskosten s. Anm. 57.

Der Zusammenhang zwischen gesundheitsbedingten Zwangslagen und Betreuungskosten erfordert uE eine gesundheitliche Beeinträchtigung, die so schwerwiegend ist, daß der Stpfl. oder sein Ehepartner nicht mehr zu einer angemessenen Betreuung der Kinder in der Lage ist (s. Anm. 59 f.). Auch insoweit ist es ohne Bedeutung, daß das Kind ohne die gesundheitliche Beeinträchtigung seines Elternteils durch Dritte betreut würde.

Einziger Zweck ist daher die Abgrenzung zwangsläufiger Betreuungskosten von solchen Betreuungskosten, die der Gesetzgeber nicht als zwangsläufig ansieht und die durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten werden. So sind zB die Kosten der Kinderbetreuung nicht berücksichtigungsfähig, die der erwerbstätige oder erkrankte Stpfl. aufwendet, um abends auszugehen.

„Soweit . . .“: Die Konjunktion „soweit“ wird hier wie an anderer Stelle (zB § 34 Abs. 2 Nr. 3 bzw. § 3 Nr. 9 GewStG) nur im Sinne von „wenn“ und nicht von „in dem Maße, wie“ gebraucht. UE bedarf es neben der die Zwangsläufigkeit kennzeichnenden Präposition „wegen“ (s. o.) und der Notwendigkeits- und Angemessenheitsregelung in Abs. 1 Satz 4 keines weiteren Tatbestandsmerkmals zur betragsmäßigen Begrenzung berücksichtigungsfähiger Kinderbetreuungskosten. „Soweit“ hat daher die gleiche Bedeutung einer Verknüpfung verschiedener tatbestandl. Voraussetzungen wie die Konjunktion „wenn“ in § 33a Abs. 3 Sätze 1 u. 2; eine weitere Angemessenheitsgrenze wird dadurch nicht geregelt. Zur Frage, ob die Betreuungskosten aus der Erwerbstätigkeit zu finanzieren sind, s. Anm. 57.

Nachweisanforderungen und Feststellungslast: Die persönlichen Voraussetzungen des Abzugs von Kinderbetreuungskosten, also das Vorliegen einer der in Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1–3 bezeichneten Zwangslagen für die aufgewendeten Betreuungskosten hat der Stpfl. in geeigneter Form nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Mißlingt dies, so ist die StErmäßigung zu versagen. Im einzelnen dazu s. Anm. 60 und 61 jeweils aE betr. Behinderung und Krankheit des Stpfl. oder seines Ehegatten.

2. Aufwendungen „wegen Erwerbstätigkeit“ des Stpfl. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

56 a) Begriff der „Erwerbstätigkeit“

Auf Einkunftserzielung gerichtete Tätigkeit: Der im Gesetz nicht definierte Begriff der Erwerbstätigkeit wird von der FinVerw. in Anlehnung an die Rspr. des BFH als eine auf Einkunftserzielung gerichtete Beschäftigung verstanden.

BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 7 unter Berufung auf BFH VI R 143/73 v. 16. 5. 75, BStBl. S. 537, betr. § 33a Abs. 3 Nr. 2 EStG bis 1974; glA *Open*, NWB F. 3 S. 5985; *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 917.

Stellungnahme: Der vom BFH (aaO) zum kinderbezogenen Hausgehilfen-Freibetrag nach § 33a Abs. 3 Nr. 2 entwickelte Begriff der Erwerbstätigkeit ist uE für § 33c zu weit. Nicht jede auf Einkunftserzielung gerichtete Betätigung kann Erwerbstätigkeit im Sinne von Abs. 1 Satz 1 sein. Der Ursachenzusammenhang zwischen Kinderbetreuungskosten und Erwerbstätigkeit erfordert vielmehr, daß es sich um Beschäftigungen handelt, die den Stpfl. derart beanspruchen, daß er zur Betreuung seines Kindes nicht mehr in der Lage ist (s. auch Anm. 55 „Wegen . . .“). Danach ist unter Erwerbstätigkeit im Sinne von Abs. 1 Satz 1 jede auf Erzielung von Einnahmen gerichtete Beschäftigung zu verstehen,

die einen die Kinderbetreuung ausschließenden persönlichen Arbeitseinsatz erfordert.

Beispiele: Erwerbstätigkeit in diesem Sinn ist daher stets eine freiberufliche Tätigkeit oder eine zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führende Beschäftigung, also etwa auch aus einem Ehegatten-Arbeitsverhältnis (FG Düss. v. 19. 6. 78, EFG 1979 S. 27, rkr., EFG 1979 S. 157) oder aus Heimarbeit (BFH VI R 229/70 v. 8. 2. 74, BStBl. S. 299, jeweils betr. § 33a Abs. 3 Nr. 2 EStG bis 1974). Ferner die Tätigkeit als Landwirt und Gewerbetreibender auch im Rahmen einer Mitunternehmerschaft, sofern der Stpfl. selbst aktiv ist; ausgeschlossen ist daher zB die Erzielung solcher Einkünfte aus Betriebsverpachtung oder als nicht persönlich tätiger Kommanditist bzw. stiller Gesellschafter. Grundsätzlich keine Erwerbstätigkeit im Sinne von Abs. 1 Satz 1 ist auch der Bezug von Renten und Pensionen sowie die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung, sofern die vermögensverwaltende Betätigung nicht einen solchen persönlichen Einsatz erfordert, daß eine Betreuung der Kinder unmöglich ist (glA *Littmann*, XIV. § 33c Anm. 24; *Dankmeyer/Klückner*, B 1985 S. 68; *Schmidt/Drenseck*, EStG 5. Aufl. § 33c Anm. 3b; *Landwehr*, NSt. Außergew. Belastungen Kinderbetreuungskosten, Darst. 1 S. 5).

Berufsausbildung keine Erwerbstätigkeit: Keine Erwerbstätigkeit ist eine Berufsausbildung, die weder zu Einkünften noch zu Bezügen führt.

GIA BFH VI R 143/73 v. 16. 5. 75, BStBl. S. 537 betr. Hausgehilfinnen-Freibetrag; aA *Giere/Golenia*, DStZ 1985 S. 280; *Schmidt/Drenseck*, EStG 5. Aufl. § 33c Anm. 3b; s. auch FG München v. 19. 12. 58, EFG 1959 S. 324, rkr. Für verfassungskonforme Auslegung *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 917 unter Berufung auf BVerfG 1 BvR 343/73 ua. v. 11. 10. 77, BStBl. 1978 S. 174, 182 zu VI 2b betr. Gleichstellung von Erwerbstätigkeit und Berufsausbildung.

Stellungnahme: UE ist § 33c insoweit verfassungswidrig; eine verfassungskonforme Auslegung scheidet am eindeutigen Wortlaut und dem Umstand, daß der Gesetzgeber trotz BVerfG v. 11. 10. 77 (aaO) eine Zwangsläufigkeit wegen Berufsausbildung nicht vorgesehen hat, obwohl früher eine entsprechende Regelung zu § 53a EStG 1979 iVm. BdF v. 7. 12. 78 (BStBl. I S. 539, zu 4) getroffen worden war.

b) Bedeutung der Zwangsläufigkeit der Erwerbstätigkeit für die Betreuungskosten 57

Der gesetzlich geforderte Zusammenhang zwischen Betreuungskosten und Erwerbstätigkeit dient der Abgrenzung zwangsläufiger Aufwendungen von solchen Ausgaben, die durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten sind.

Beispiel 1: Der Stpfl. arbeitet nur vormittags und verrichtet nachmittags die erforderlichen hauswirtschaftlichen Tätigkeiten; das schulpflichtige Kind wird nachmittags betreut. UE fehlt es an der Kausalität zwischen Erwerbsbetätigung und Betreuungskosten (glA *Schmidt/Drenseck*, 5. Aufl. § 33c Anm. 3b; aA *Felix*, KÖSDI 1985 S. 5840).

Beispiel 2: Der Stpfl. arbeitet nur nachmittags; das Kind ist vormittags im Kindergarten untergebracht und wird nachmittags von einem Kindermädchen betreut. Nicht berücksichtigungsfähig sind die Kindergartenbeiträge. Einheitliche Aufwendungen zB für die Unterbringung in einer Kindertagesstätte sind bei Halbtagsarbeit eigentlich aufzuteilen. In den meisten Fällen wird man aber von einer Aufteilung wegen Geringfügigkeit absehen können.

Die Zwangsläufigkeit erfordert jedoch weder eine Finanzierung der Betreuungskosten aus der Erwerbstätigkeit noch eine Begrenzung der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen auf einen Teil oder den Gesamtbetrag der aus der Erwerbstätigkeit bezogenen Einkünfte (s. Anm. 37). Daher genügt uE auch die Beschäftigung im Rahmen einer sog. Liebhaberei dem Begriff der Erwerbstätigkeit; daß daneben noch andere Einkünfte oder Bezüge vorhanden sind, ist nach der hier

vertretenen Auffassung (s. Anm. 54 u. 80) unschädlich. Die Erwerbstätigkeit muß daher nicht den Lebensunterhalt des Stpfl. und seiner Kinder sicherstellen (glA *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 24; *Landwehr*, NSt. Außergew. Belastungen. Kinderbetreuungskosten Darst. 1 S. 5; aA BFH VI R 143/73 v. 16. 5. 75, BStBl. S. 537 betr. Hausgehilfinnen-Freibetrag) oder einen bestimmten Umfang haben (aA *Giere|Golemia*, DStZ 1985 S. 279: „mindestens etwa 10 Wochenstunden“).

Unterbrechungen der Erwerbstätigkeit sind unschädlich, soweit diese Unterbrechungen im Erwerbsleben üblich sind wie durch Urlaub oder Erkrankung; glA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 7, nach BdF aaO längstens jedoch für einen zusammenhängenden Zeitraum von zwei Monaten. Nach BdF (aaO) ist auch die Arbeitslosigkeit unschädlich: UE abzulehnen. Die Arbeitslosigkeit ist keine Zwangslage, die dem Stpfl. eine Kinderbetreuung unmöglich macht. Aus dem *werbungskostenähnlichen Charakter* des Abs. 1 Nr. 1 folgt uE jedoch, daß vorbereitende Maßnahmen zur Erlangung einer Erwerbstätigkeit (zB Vorstellungstreisen) eine Berücksichtigung von Betreuungskosten rechtfertigen.

Zu Nachweisanforderungen und Feststellungslast s. Anm. 55 aE.

58 Einstweilen frei.

3. Gesundheitsbedingte Zwangslagen des Stpfl. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3)

59 a) Bedeutung der Regelung gesundheitsbedingter Zwangslagen

Der Abzug von Kinderbetreuungskosten wegen gesundheitsbedingter Zwangslagen ist erst ab VZ 1986 zulässig (s. Anm. 8); insoweit scheidet auch eine rückwirkende Anwendung der Vorschrift aus (s. Anm. 10–13 b).

Krankheitsbedingte Betreuungskosten sind mittelbare Krankheitskosten, die ohne § 33 c auch nicht als agB nach § 33 berücksichtigt werden könnten (s. Anm. 15 und § 33 Anm. 96 f.).

Gemeinsamkeit der Tatbestände der Nr. 2 und 3: Gesundheitsbedingte Zwangslage: Als Typisierungen der Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen (s. Anm. 54) muß die Behinderung oder Krankheit eine Zwangslage bedingen, in der der Stpfl. (oder sein Ehegatte iSd. Abs. 5) außerstande ist, sein Kind selbst zu betreuen, dh. das Personensorgerecht auszuüben (s. Anm. 42). Der Zustand des Stpfl. muß daher zu einer *wesentlichen* Beeinträchtigung der Gesundheit führen. Eine bestimmte Dauer dieses Zustandes ist ausdrücklich nur für das Merkmal der Krankheit vorgesehen. Für den Begriff der Behinderung ist der nicht nur vorübergehende Zustand grundsätzlich jedoch Wesensmerkmal (zur Ausnahme s. Anm. 60 „*Merkmale der Behinderung – Stellungnahme*“). UE ist den beiden Merkmalen „Behinderung“ und „Krankheit“ die „gesundheitsbedingte Zwangslage“ als Oberbegriff zuzuordnen. In Ausnahmefällen kann es daher zwar auf eine Abgrenzung beider Begriffe ankommen (s. Anm. 61); beim Zusammenwirken beider regelwidriger Zustände ist uE jedoch allein auf die Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen abzustellen, so daß es weder auf den Grad der Behinderung oder die Schwere der Erkrankung, jeweils für sich, noch auf den Dreimonatszeitraum des Abs. 1 Satz 2 ankommen kann (s. auch Anm. 61 u. 77 f.). Für die Zwangslage ist danach allein die Schwere der Störung entscheidend, wofür wiederum Ursprung und Bedeutung der Regelung einen Hinweis geben können.

Grund der Regelung gesundheitsbedingter Zwangslagen Alleinstehender in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 durch StSenkG 1986/1988 (s. Anm. 7) war die in Abs. 5 erfolgte Ausdehnung der die Betreuungskosten Alleinstehender betreffenden Regelung auf Ehegatten. Dies entsprach einer beiläufigen Äußerung des BVerfG

(aaO Anm. 3), wonach Ehepaare „die durch das Splittingverfahren gewährleiste Entscheidungsfreiheit über die Aufgabenverteilung in der Ehe praktisch dann nicht nutzen“ können, wenn ua. „einer von ihnen wegen Krankheit oder Körperbehinderung oder aus ähnlichen Gründen weder zu einer Berufstätigkeit noch zur Kinderbetreuung in der Lage ist“. Wohl aus Gründen der Gleichbehandlung hielt der Gesetzgeber dann die Anwendung der Regelung des Abs. 5 auch auf Alleinstehende für erforderlich (BTDrucks. 10/2884 S. 106). Dieser Regelung für Alleinstehende fehlt jedoch die innere Rechtfertigung, weil dieser Personenkreis idR nicht dem Splittingverfahren unterliegt (s. Anm. 26).

Das Ausmaß der Behinderung oder Krankheit, das eine Zwangsläufigkeit der Betreuungskosten zu begründen vermag, läßt sich daher bei Ehepaaren iSd. Abs. 5 mit dem BVerfG (aaO Anm. 3) nach der Minderung der Erwerbsfähigkeit (MdE) oder der Arbeitsunfähigkeit bestimmen. Obwohl dies uE nicht zwingend ist, ließe sich bei Vorliegen einer MdE von 91–100 vH oder bei Arbeitsunfähigkeit (s. Anm. 61) die Vermutung aufstellen, daß der Stpfl. oder sein Ehegatte zur Kinderbetreuung nicht in der Lage ist. Entsprechendes gilt dann auch für Alleinstehende im Sinne des Abs. 2.

Gesundheitsbedingte Zwangslage „des Steuerpflichtigen“: Behinderungen oder Krankheiten anderer Personen als des Stpfl. oder seines Ehegatten (Abs. 5) führen auch dann nicht zur Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten, wenn sie eine vergleichbare Zwangslage begründen.

Beispiel: Der gesunde, nicht erwerbstätige Alleinstehende oder Ehegatte iSd. Abs. 5 betreut eines seiner behinderten oder erkrankten Kinder so intensiv, daß er zur Betreuung des zweiten Kindes auf fremde Dritte angewiesen ist. Insoweit liegen nur die Voraussetzungen des § 33a Abs. 3 Nr. 2, nicht aber die des § 33c Abs. 1 Nr. 2 oder 3 vor.

UE lassen sich sachgerechte Kriterien für die unterschiedliche Behandlung des Beispielsfalls und der in Abs. 5 Nrn. 1 und 2 geregelten Fallgestaltungen nicht anführen, denn auch im Beispielsfall ist die Entscheidungsfreiheit über die Aufgabenverteilung in der Ehe durch die Zwangslage nicht gewährleistet; entsprechendes muß dann für den Alleinstehenden gelten, so daß auch insoweit ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG denkbar ist.

Kritik: Insgesamt stellen die gesetzlich umschriebenen gesundheitsbedingten Zwangslagen eine gesetzgeberische Fehlleistung und eine arge Zumutung für den Rechtsanwender dar.

b) Aufwendungen wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung des Stpfl. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) 60

Fehlende gesetzliche Definition des Begriffs der Behinderung: Der Begriff der Behinderung wird in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ebenso wie in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 (§ 32 Abs. 6 Nr. 6 EStG 1985) dreifach als körperliche, geistige oder seelische Regelwidrigkeit gekennzeichnet. Weder das Gesetz selbst noch die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 10/2884 S. 97 und S. 106) enthalten eine Begriffsbestimmung.

Da die Begriffe „körperlich hilflos“ und „schwer körperbehindert“ iSd. § 33a Abs. 3 Nr. 2 oder der Begriff des Körperbehinderten in § 33b enger sind, führt auch ein Rückgriff auf die dazu ergangenen Erläuterungen nicht weiter. Im Sozialrecht findet sich der Begriff der Behinderung zwar wiederholt, wird aber auch dort gesetzlich nicht definiert oder erläutert (vgl. zB §§ 39 BSHG, 1236, 1237 a RVO, 56 AFG, 1 SchwbG, 1 RehaG). Eine praktikable Begriffsbestimmung hat dem jeweiligen Zweck der Regelung Rechnung zu tragen, so daß eine für alle Rechtsgebiete einheitliche Begriffsbestimmung uE nicht in Betracht kommt.

Nach § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 wird ein Kind auch über das 16. Lebensjahr hinaus noch berücksichtigt, wenn es wegen körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Gegenüber der vorangegangenen Regelung (§ 32 Abs. 6 Nr. 6 EStG 1985) ist nicht mehr entscheidend, daß für das Kind Anspruch auf Kindergeld oder gleichartige Leistungen besteht. Zu der Frage, ob das Kind sich selbst unterhalten kann, sollen vielmehr unabhängig vom Kindergeldrecht Verwaltungsanordnungen erlassen werden, „die es ermöglichen, zugunsten des Stpfl. besser auf die Verhältnisse des einzelnen Falles abzustellen“ (BTDrucks. 10/2884 S. 103). Da den Regelungen zum Kinderlastenausgleich und zu den Kinderbetreuungskosten unterschiedliche Zwecke zugrunde liegen, wird man uE die zu § 32 Abs. 4 Nr. 7 ergangenen Begriffsbestimmungen nur bedingt auch für § 33 c verwenden können. So ist für § 32 Abs. 4 Nr. 7 etwa entscheidend, ob der Lebensunterhalt des Kindes durch andere Einkünfte oder durch Unterhaltsleistungen (des Ehegatten) sichergestellt ist (Abschn. 183 d Abs. 3 und 4 EStR 1984), während diese Frage für die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 54 u. 80) ohne Bedeutung ist.

Merkmale der Behinderung: Unter Behinderung ist allgemein jede körperliche, geistige oder seelische Regelwidrigkeit zu verstehen, die die Erwerbsfähigkeit oder die Fähigkeit zur Eingliederung in Arbeit, Beruf und Gesellschaft dauerhaft (s. aber „*Stellungnahme*“) und in erheblichem Umfang beeinträchtigt (ähnlich Abschn. 183 d Abs. 2 EStR 1984). Als erheblich ist der Umfang idR anzusehen, wenn die Behinderung für sich eine Minderung der Erwerbsfähigkeit (MdE) um wenigstens 10 vH bewirkt (*Erlenkämper*, Sozialrecht, 1984 S. 18). Nur vorübergehende Gesundheitsstörungen (Krankheiten) rechtfertigen grundsätzlich nicht die Annahme einer Behinderung, wohl aber eine kurzzeitige schwere Körperbehinderung.

Zur Abgrenzung zwischen Behinderung und Krankheit s. Anm. 61.

Stellungnahme: UE erfordert der Ursachenzusammenhang zwischen Zwangslage und Betreuungskosten, dem Begriff der Behinderung um Wege einschränkender Auslegung zumindest das Merkmal „wesentlich“ anzufügen. Aber auch dann sind diese Merkmale noch nicht praktikabel: Sicherlich ist der Abzug von Betreuungskosten gerechtfertigt, wenn der Stpfl. oder sein Ehegatte (Abs. 5) selbst hilfs- oder betreuungsbedürftig ist; nicht gerechtfertigt aber, wenn nur eine leichte Behinderung vorliegt (zB Kurzsichtigkeit, Geh- oder Sprachbehinderung). Zwischen diesen Extrempositionen muß eine Behinderung daher derart schwerwiegend sein, daß sie eine Zwangsläufigkeit von Kinderbetreuungskosten begründet. Dies ist nach den Umständen des Einzelfalles zu entscheiden. Arbeitsunfähigkeit und MdE können dafür Anhaltspunkte bieten. Da das Gesetz im Unterschied zu § 33 a Abs. 3 Nr. 2 (körperlich hilflos) nicht vorsieht, daß es sich bei der Behinderung um einen Dauerzustand handelt, der etwa auch für die Höhe des Pauschetrags nach § 33 b Abs. 3 maßgebend ist, kann uE auch eine nur vorübergehende schwere Körperbehinderung (zB nach einem Autounfall) dem Gesetzeszweck entsprechend die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 erfüllen (s. Anm. 77).

Formen der Behinderung:

► *Körperlich (wesentlich) Behinderte* sind uE daher Blinde, Hörbehinderte, Taubstumme und Personen, die ständig so hilflos sind, daß sie nicht ohne fremde Wartung und Pflege bestehen können (ebenso § 33 b Abs. 3 Satz 3). Ferner zB Herzkrankte mit Schrittmacher, Nierenkrankte, bei denen regelmäßig eine Dialyse erforderlich ist, und andere Kranke mit vergleichbar schweren Leiden (s. § 1 Satz 2 Nr. 3 EinglVO), die auch unter den Begriff der Krankheit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 fallen würden.

► *Geistig (wesentlich) Behinderte* sind Personen, die – anlagebedingt oder erworben – unter erheblichen Intelligenzmängeln leiden. Diese Regelwidrigkeit wird nur ausnahmsweise ein Unvermögen, Kinder zu betreiben, begründen können. Ein

solches Unvermögen ist zB zu bejahen, wenn das elterliche Sorgerecht wegen Geschäftsunfähigkeit oder beschränkter Geschäftsfähigkeit ruht (§ 1673 BGB).

► *Seelisch (wesentlich) Behinderte* sind Personen, die unter Geisteskrankheiten (endogenen Psychosen), körperlich begründbaren seelischen Störungen (exogenen Psychosen) oder Neurosen und Persönlichkeitsstörungen leiden. Nach § 3 Satz 2 der EinglVO zählen auch die Suchtkrankheiten (glA Abschn. 183 b Abs. 2 Satz 2 EStR 1984), also Drogen-, Rauschmittel- und Alkoholabhängigkeiten, zu den seelischen Behinderungen. Derartige Behinderungen lassen eine verantwortungsvolle Ausübung des Personensorgerechts idR nicht zu, so daß die Ursächlichkeit der Behinderung für die Betreuungskosten uE ohne weiteres zu bejahen ist.

Der Nachweis der Behinderung kann durch die auch für die Gewährung des Körperbehindertenpauschbetrags vorzulegenden Bescheinigungen, Ausweise oder Bescheide (Abschn. 194 Abs. 7–10 EStR; Abschn. 70 Abs. 7–10 LStR 1984) geführt werden. Die Bescheinigungen haben keine Tatbestandswirkung, wie dies nach § 33b Abs. 6 iVm. § 65 EStDV (Abschn. 194 Abs. 6 EStR, Abschn. 70 Abs. 6 LStR 1984) vorgesehen ist; sie können uE jedoch eine Vermutung für die Ursächlichkeit der Behinderung begründen.

c) Aufwendungen wegen Krankheit des Stpfl. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)

61

Krankheitsbegriff: Krankheit ist ein regelwidriger Körper- oder Geisteszustand, der von der Norm abweicht, die durch das Leitbild des gesunden Menschen geprägt ist (s. etwa *Erlenkämper, Sozialrecht*, 1984 S. 12 mwN). Dieser allgemeine Krankheitsbegriff ist durch weitere Voraussetzungen zu ergänzen, damit eine Krankheit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 oder Abs. 5 Nr. 2 vorliegt. Da die Krankheit des Stpfl. (oder seines Ehegatten im Falle des Abs. 5) ursächlich für die Kinderbetreuungskosten sein muß (s. Anm. 54f.), kommt es wesentlich auf die Schwere und wegen Abs. 1 Satz 2 auf die Dauer der Erkrankung (s. Anm. 77) an.

UE sind die Krankheitsbegriffe in Abs. 1 Nr. 3 und § 33a Abs. 3 Nr. 2 nur bedingt vergleichbar. Während nach § 33a Abs. 3 Nr. 2 die Beschäftigung einer Hausgehilfin dann erforderlich ist, wenn die Krankheit eine geordnete Verrichtung typisch hauswirtschaftlicher Arbeiten nicht mehr zuläßt, erfordert der Krankheitsbegriff des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 einen Zustand, bei dem die ordnungsgemäße Ausübung des Personensorgerechts ausgeschlossen ist (s. Anm. 42).

Die Zwangsläufigkeit der Kinderbetreuungskosten folgt aus dem regelwidrigen Körper- oder Geisteszustand, der die ordnungsgemäße Ausübung des Personensorgerechts ausschließt. Dies *kann* zB ein Zustand sein, der zugleich die Arbeitsunfähigkeit begründet. UE stets ursächlich ist die Krankheit, die einen Krankenhaus- oder Kuraufenthalt bedingt, die zur Hilflosigkeit des Stpfl. selbst führt oder die eine Ansteckungsgefahr birgt (zB Tbc). Die normal verlaufende Schwangerschaft fällt nicht unter den Krankheitsbegriff (FinVerw., Inf. 1959 S. 74 = B 1959 S. 274); auch eine entsprechende Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 auf die normal verlaufende Schwangerschaft dürfte ausscheiden, weil eine dadurch bedingte Zwangslage (Krankenhausaufenthalt zur Entbindung) idR nicht den Dreimonatszeitraum überschreitet (anders beim Hausgehilfinnen-Freibetrag, für den die Dauer der Erkrankung unbeachtlich ist).

Eine Abgrenzung der Behinderung von der Krankheit ist nur im Hinblick auf den bei Erkrankung erforderlichen Dreimonatszeitraum geboten. Nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 60) ist die Dauer des Zustandes kein Wesensmerkmal für den Begriff der Behinderung iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bzw. Abs. 5 Nr. 1, so daß etwa eine schwere Körperbehinderung (zB Bruch eines Beins) auch dann ursächlich für die Kinderbetreuungskosten iSd. Abs. 1 Satz 1 sein kann,

wenn sie den Dreimonatszeitraum nicht überschreitet. Kommt zu einer (leichten) Behinderung eine Krankheit hinzu, die einen die Ausübung des Sorgerechts ausschließenden Zustand bewirkt, so ist uE der Begriff der Behinderung vorrangig, ohne daß es auf den Dreimonatszeitraum des Abs. 1 Satz 2 ankäme (s. auch Anm. 60 u. 77).

Als Nachweis einer Krankheit und deren Ursächlichkeit für die Betreuungskosten genügt grundsätzlich eine ärztliche Bescheinigung, aus der sich wegen Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 3 (zeitanteilige Gewährung der Höchstbeträge) auch die Dauer der Erkrankung ergeben sollte. Zu den Nachweisanforderungen bei Krankheit s. auch § 33 Anm. 104.

62–64 Einstweilen frei.

C. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 („... gelten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33“)

65 I. Bedeutung der Fiktion und der Verweisung auf § 33

Schrifttum: *Kanzler*, Kinderbetreuungskosten als agB – Zu Inhalt und Bedeutung der gesetzl. Fiktion in § 33 c Abs. 1 Satz 1 EStG, insbes. zur Zulässigkeit des Ansatzes einer zumutbaren Belastung bei Kinderbetreuungskosten, FR 1986 S. 1; siehe ferner das Schrifttum vor Anm. 1.

Der gesetzl. Fiktion, nach der Kinderbetreuungskosten „als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33“ gelten, läßt sich als Rechtsfolge der „Abzug der Aufwendungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte“ entnehmen (s. Anm. 67, 68). Im übrigen ist die Fiktion, insbes. die Bedeutung der Verweisung auf § 33 unklar. Unsicherheit besteht insbes. dahingehend

- ob auch auf Tatbestandsvoraussetzungen des § 33 verwiesen ist (*Rechtsgrundverweisung*, s. u.) und ob schon deshalb das *Antragserfordernis* des § 33 auch für Kinderbetreuungskosten gilt (s. Anm. 66),
- ob sich die Verweisung als *Rechtsfolgeverweisung* (s. u.) auf die Anrechnung der zumutbaren Belastung erstreckt (s. Anm. 70–75) oder
- ob der Verweisung keine speziell gesetzestechnische Bedeutung zukommt (Deutung als *dogmatische Fiktion*, und nicht als gesetzestechnische Verweisung, so die hier vertretene Auffassung, s. u.).

Die in Abs. 1 Satz 1 enthaltene Gleichsetzung von Kinderbetreuungskosten mit agB nach § 33 ist uE auslegungsfähig und auslegungsbedürftig. Ungeachtet der in der Gesetzesbegründung enthaltenen Hinweise auf die Anrechnung einer zumutbaren Belastung (BTDrucks. 10/1636 S. 55 u. 59; s. Anm. 70) fragt sich zB, warum Abs. 1 Satz 1 nicht ausdrücklich auf die Anrechnung einer zumutbaren Belastung hinweist.

Daß dies gesetzestechnisch möglich ist, zeigt § 33 b Abs. 1, wonach (umgekehrt) die Anrechnung einer zumutbaren Belastung ausdrücklich ausgeschlossen ist.

Andererseits ist die gesetzestechnische Verweisung nicht erforderlich, um das Antragserfordernis und den Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte zu regeln; dies widerlegen die Tatbestände des § 33 a, die Voraussetzung und Rechtsfolge („so wird auf Antrag . . . vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen“) jeweils ausdrücklich aufführen (*Kanzler*, FR 1986 S. 8).

Rechtsgrundverweisung: Versteht man die Gesetzesfiktion als Verweisung auf die tatbestandl. Voraussetzungen des § 33 (Rechtsgrundverweisung), so ergibt sich daraus lediglich

- das *Antragserfordernis* (*Felix*, KÖSDI 1985 S. 5839; s. Anm. 31).

Die übrigen Voraussetzungen des § 33 sind in Abs. 1 entweder selbst ausdrücklich aufgeführt (zB die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen;

s. Anm. 77 ff.) oder typisierend geregelt (zB Zwangsläufigkeit der Aufwendungen infolge Erwerbstätigkeit oder gesundheitsbedingter Zwangslagen; s. Anm. 56–61).

Im übrigen dürften weder das Tatbestandsmerkmal der Außergewöhnlichkeit noch die zur Einschränkung des Aufwendungsbegriffs entwickelten Theorien – Einkommens- oder Vermögensbelastung (§ 33 Anm. 45 ff.) und Gegenwertlehre (§ 33 Anm. 37 ff.) – für den Abzug von Kinderbetreuungskosten von Bedeutung sein (*Ippisch*, Inf. 1985 S. 118; *Kanzler*, FR 1986 S. 3). Zur Auswirkung einer Rechtsgrundverweisung auf das Verhältnis zwischen krankheitsbedingtem Hausgehilfen-Freibetrag und Kinderbetreuungsbetrag s. Anm. 28.

Rechtsfolgeverweisung: Als Verweisung auf die Rechtsfolge des § 33 begründet die Gesetzesfiktion

- den Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte (s. Anm. 67 f.),
- die Anrechnung einer zumutbaren Belastung (s. Anm. 70; str., aA hier Anm. 75).

Starre oder gleitende Verweisung: Da § 33 c in seiner ursprünglichen, nur erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten Alleinstehender betreffenden Fassung (s. Anm. 8) nach § 53 b EStG idF des StBereinigungsG 1985 auch rückwirkend für die VZ 1971–1983 gilt (s. Anm. 22), stellt sich die Frage, ob auf die derzeitige Fassung des § 33 verwiesen wird (sog. starre oder statische Verweisung) oder ob § 33 als Verweisungsobjekt in der (früher) jeweils geltenden Fassung anwendbar ist (sog. gleitende oder dynamische Verweisung). Dies ist deshalb von Bedeutung, weil § 33 seit 1971 mehrfach geändert wurde (s. § 33 Anm. 2 und 215). Zum Abzug vom Einkommen (bis VZ 1974) und vom Gesamtbetrag der Einkünfte (ab VZ 1975) s. Anm. 67.

Dogmatische Fiktion: UE ist die Gleichsetzung von Kinderbetreuungskosten und agB nach § 33 als dogmatische Fiktion und nicht als gesetzestechnische Verweisung (s. Anm. 70) aufzufassen; dann aber läßt sich ua. auch eine Anrechnung der zumutbaren Belastung auf Kinderbetreuungskosten nicht aus der Fiktion des Abs. 1 Satz 1 herleiten (glA *Kanzler*, FR 1986 S. 8 f.; *Schmidt/Drenseck*, EStG 5. Aufl., § 33 c Anm. 4 f.). Als dogmatische Fiktion wird ein Fiktionstypus bezeichnet, der als „Denkbehelf“ ua. dazu dient, überkommenen Rechtsformen neue Inhalte zu geben, ohne von überholten Vorstellungen abweichen zu müssen (*Jhering*, Der Geist des Römischen Rechts, Bd. III, 9. Aufl. [Nachdruck 1968] S. 308 ff.; *Esser*, Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen, 1940 S. 23 u. 200 ff.); zT dienen derartige Fiktionen auch der Verschleierung des „wahren Charakters“ einer Regelung (*Jhering* aaO S. 307).

Danach sprechen folgende Erwägungen für eine dogmatische Fiktion:

- ▷ Der Gesetzgeber wollte klarstellen, daß erwerbsbedingte Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind (s. Anm. 14), denn in seiner ursprünglichen Fassung durch das StBereinigungsG 1985 ließ § 33 c nur den Abzug von Kinderbetreuungskosten wegen Erwerbstätigkeit eines Alleinstehenden zu (s. Anm. 7). Die Gesetzesfiktion verdeckt damit den Widerspruch, der in der Abzugsfähigkeit erwerbsbedingter Aufwendungen im Bereich der Einkommensverwendung liegt (so *Kanzler*, FR 1986 S. 8).
- ▷ Nachdem der Gesetzgebungsauftrag des BVerfG v. 3. 11. 82 (aaO Anm. 3) eigentlich eine Regelung erfordert hätte, wonach erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten Alleinstehender in der tatsächlichen Höhe, jedoch begrenzt auf den Splittingvorteil zusammen veranlagter Stpfl. abziehbar sind und ein derartiger Gesetzesvorschlag (§ 32 c Referenten-Entwurf) gescheitert war (s. Anm. 6), läßt sich die gesetzl. Fiktion auch als „Ersatz für die selbständige

theoretische Durchbildung einer neuen Rechtsform“ begreifen (vgl. *Kanzler*, FR 1986 S. 9).

Folgen der Annahme einer dogmatischen Fiktion:

- Abzugsverbot für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten im Bereich der Einkommenserzielung (s. Anm. 15 u. 25),
- Abzug im Bereich der Einkommensverwendung, als Ausnahme vom Abzugsverbot des § 12 Satz 1 (s. Anm. 25),
- Abzug wie agB nach § 33 vom Gesamtbetrag der Einkünfte (s. Anm. 67 f.).

II. Antragserfordernis

Obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt, werden Kinderbetreuungskosten nur auf Antrag berücksichtigt (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 2).

gIA das Schrifttum, teilweise mit der Begründung, dies folge aus der in Abs. 1 Satz 1 enthaltenen gesetzl. Fiktion „gelten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33“; *Blümich/Falk*, XII. § 33 c Anm. 51; *Felix*, KÖSDI 1985 S. 5839; *Landwehr*, NSt. Außergew. Belastungen, Kinderbetreuungskosten Darst. 1 S. 1; *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 915 f.; gIA ohne nähere Begründung: *Dankmeyer/Klückner*, B 1985 S. 67; *Ippisch*, StWa. 1985 S. 45; *Open*, NWB F. 3 S. 5983; *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 202.

Stellungnahme:

► *Versteht man die Gesetzesfiktion als Verweisung* ua. auch auf die tatbestandl. Voraussetzungen des § 33 (sog. Rechtsgrundverweisung), so ergibt sich daraus sicherlich das Antragserfordernis, denn § 33 Abs. 1 bestimmt, daß agB nur auf Antrag zu berücksichtigen sind. Ob dies in der Absicht des Gesetzgebers gelegen hat, mag zweifelhaft sein; die Begründung zum Entwurf eines StBereinigungsG 1985 enthält keinen Hinweis auf das Antragserfordernis (BTDrucks. 10/1636 S. 55 u. 58 f.), während der Referentenentwurf noch den Abzug der den Pauschbetrag zuzüglich Selbstbehalt übersteigenden Aufwendungen von einem Antrag abhängig machte (§ 32 c Abs. 3 Referentenentwurf; s. Anm. 6).

► *Versteht man die Gesetzesfiktion als dogmatische Fiktion* (so hier in Anm. 65), wird man aus dem fehlenden Antragserfordernis nicht ableiten können, Kinderbetreuungskosten seien von Amts wegen zu berücksichtigen. Da die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 darzulegen und zu beweisen oder glaubhaft zu machen sind, bedarf es schon aus praktischen Erwägungen eines Antrags. Es spricht daher einiges für ein gesetzgeberisches Versehen, eine Gesetzeslücke, die durch entsprechende Anwendung der §§ 33–33 b auszufüllen ist: § 33 und alle Tatbestände des § 33 a enthalten das Antragserfordernis, ebenso wie die Tatbestände des § 33 b. Die vorgeschlagene Gesamtanalogie erscheint gerechtfertigt, da § 33 c vom Gesetzgeber bewußt der Gruppe der außergewöhnlichen Belastungen zugeordnet wurde, während § 32 c idF des Referentenentwurfs (s. Anm. 6) noch als tarifliche Vorschrift ausgestaltet war. Die agB nach §§ 33–33 c sind entgegen ihrer Stellung im Gesetz (Abschn. IV: Tarif) keine Tarifvorschriften (s. § 33 Anm. 8).

Zum Antragserfordernis allgemein, zur Antragsberechtigung des Stpfl. und seiner Erben, zu Form, Frist und Inhalt des Antrags s. § 33 Anm. 53.

III. Abzug der Kinderbetreuungskosten vom Gesamtbetrag der Einkünfte

1. Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte

67

Die gesetzliche Fiktion, nach der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33 gelten, bestimmt zugleich als Rechtsfolge des § 33 c Abs. 1 Satz 1 und Abs. 5, daß die Aufwendungen oder Pauschbeträge (Abs. 4) wie alle agB vom Gesamtbetrag der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 und 4) abzuziehen sind. Nach § 2 Abs. 4 ist das Einkommen der um die Sonderausgaben und die agB verminderte Gesamtbetrag der Einkünfte. Anders als bei den Tatbeständen des § 33 a Abs. 1–3 ist der Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte nicht ausdrücklich in Abs. 1 Satz 1 geregelt; man kann die gesetzl. Fiktion daher insoweit als Rechtsfolgeverweisung auf § 33 Abs. 1 auffassen (dazu *Kanzler*, FR 1986 S. 3). Auch wenn man die Fiktion wie hier (s. Anm. 65) als dogmatische Fiktion versteht, ergibt sich daraus der Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte. Dies folgt bereits aus der Zuordnung der Kinderbetreuungskosten zur Gruppe der agB, die Teil der Einkommensermittlung sind (§ 2 Abs. 4).

Der Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte gilt seit dem EStRG vom 5. 8. 74 (BGBl. I S. 1769; BStBl. I S. 530). Im einzelnen dazu § 33 Anm. 55. Für die VZ 1971–1974 – in denen § 33 c nach § 53 b Abs. 3 EStG 1985 rückwirkend anzuwenden ist (s. Anm. 10–13 b) – sind agB vom Einkommen abzuziehen (§ 33 Abs. 1 Satz 1 iVm. § 2 Abs. 2 EStG 1971/74). UE ist die Rechtsfolgeverweisung (s. o.) insoweit als gleitende (dynamische) Verweisung aufzufassen, dh. Verweisung auf die jeweilige bzw. damalige Fassung des § 33 Abs. 1 (s. *Kanzler*, FR 1968 S. 3 f.).

Der Höhe nach ist der Abzug zweifach begrenzt: Nach Abs. 3 Satz 1 und 2 sind Höchstbeträge vorgesehen; der sog. Grundhöchstbetrag von 4 000 DM für ein Kind (s. Anm. 105) und Erhöhungsbeträge von 2 000 DM für jedes weitere Kind (s. Anm. 106). Eine weitere Begrenzung ergibt sich dann, wenn der um die Sonderausgaben (einschl. eines evtl. Verlustabzugs nach § 10 d) geminderte Gesamtbetrag der Einkünfte geringer ist als die Höchstbeträge des Abs. 3 Satz 1 und 2. Dazu und zur Rangfolge des Abzugs bei Zusammentreffen mit einem Verlustabzug s. Anm. 68. Schließlich ergibt sich eine Abzugsbegrenzung aus dem von der hM geforderten Ansatz einer zumutbaren Belastung (s. Anm. 70).

Abzug bei Ehegatten-Veranlagung Alleinstehender: Liegen die Voraussetzungen der Ehegatten-Veranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1) nur einen Teil des VZ vor, so können die Ehegatten für die Zeit ihres Alleinstehens die Höchst- und Pauschbeträge zeitanteilig in Anspruch nehmen (s. Anm. 26). Zur Ermittlung der abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten in derartigen Fällen s. Anm. 111 ff.

Zum Antragserfordernis s. Anm. 66.

2. Reihenfolge des Abzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte

68

Reihenfolge gegenüber Sonderausgaben und Verlustabzug: Nach Auffassung der FinVerw. sind die agB nach §§ 33–33 b (dies gilt wohl auch für § 33 c) gegenüber einem evtl. Verlustabzug vorrangig zu berücksichtigen (Abschn. 3 Abs. 1 EStR 1981/84). Dem folgt die hM im Schrifttum (vgl. § 10 d Anm. 187). Nach der hier vertretenen Meinung (§ 10 d Anm. 187 und § 33 Anm. 16) hat der Verlustabzug vorrangig zu erfolgen.

Reihenfolge gegenüber anderen agB: Nach den EStR (Abschn. 3 Abs. 1) ist die Reihenfolge des Abzugs außergewöhnl. Belastungen nach §§ 33, 33 b gegenüber außergewöhnl. Belastungen in besonderen Fällen (§ 33 a) und Kinderbetreuungskosten (§ 33 c) nicht festgelegt. Es bieten sich folgende Reihenfolgen an:

Der Stellung der Vorschriften im Gesetz folgend, also § 33 vor § 33 a und §§ 33 b, 33 c.

Der Gesetzessystematik folgend, dh. vorrangiger Abzug der Aufwendungen, deren Berücksichtigung sondergesetzlich geregelt ist, also Aufwendungen und Freibeträge nach § 33 a Abs. 1–3 vor agB nach § 33 und § 33 b; Kinderbetreuungskosten nach § 33 c sind dann ebenfalls vor agB nach § 33 abzuziehen. Diese Rangfolge wird von der FinVerw. bei Anrechnung der zumutbaren Belastung (s. Anm. 71) eingehalten (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 9). Offen bleibt dann nur noch die Reihenfolge des Abzugs der Beträge nach § 33 a und der Kinderbetreuungskosten nach § 33 c.

Eigene Auffassung: Es entspricht der gesetzlichen Systematik, die agB in besonderen Fällen (§ 33 a) vor den agB nach § 33 zu prüfen und abzuziehen. Als sondergesetzl. Regelung (s. Anm. 15) geht daher auch § 33 c dem Abzug nach § 33 vor. Soweit Aufwendungen sowohl nach § 33 a Abs. 3 Nr. 2 (krankheitsbedingter Hausgehilfinnen-Freibetrag) als auch nach Abs. 1 oder Abs. 5 zu berücksichtigen sind (s. Anm. 28), sind die Aufwendungen bis zu 1 200 DM zunächst nach § 33 a Abs. 3 Nr. 2 und sodann nach § 33 c abzuziehen. In jedem Fall würde der Stpfl. dann noch den Pauschbetrag nach Abs. 4 erhalten. Diese Reihenfolge erscheint um so zwingender, als die Kinderbetreuungskosten nach hM (s. Anm. 70) um die zumutbare Belastung zu kürzen sind und der Pauschbetrag daher eine weitaus höhere Abgeltungswirkung als 480 DM je Kind hat (s. Anm. 122).

69 Einstweilen frei.

IV. Anrechnung einer zumutbaren Belastung auf Kinderbetreuungskosten

70 1. Kürzung um zumutbare Belastung nach herrschender Meinung

Nach Auffassung der FinVerw. und überwiegender Auffassung im Schrifttum sind Kinderbetreuungskosten iSd. Abs. 1 Satz 1 um die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 1, Abs. 3 Satz 1) zu kürzen.

Davon geht auch das Nds. FG aus (v. 9. 7. 85, EFG S. 565, Vorlagebeschuß zur Verfassungswidrigkeit des § 33 c für das Jahr 1975; dazu Anm. 16). Unter Berufung auf die Begründung zum Gesetzesentwurf des StBereinigungsg 1985 (BTDrucks. 10/1636, S. 55 re. Sp., und 59 li. Sp.) wird dies aus dem Verweisungscharakter der gesetzlichen Fiktion „... gelten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33“ gefolgert.

S. weiter BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 9; glA *Dankmeyer|Klößner*, B 1985 S. 69; *Plückebaum|Wendt*, StLex. 3, O S. 424 f.; *Felix*, KÖSDI 1985 S. 5839; *Bals*, BB 1985 S. 259; *E. Schmidt*, BB 1985 S. 523; *Brosch*, B 1985 S. 466; *Richter*, DSr 1985 S. 203; *Scheurmann-Kettner|Lantau*, BB 1985 S. 917 ff.; *Landwehr*, NSt. Außergew. Belastungen, Kinderbetreuungskosten, Darst. 1 S. 6; *Giere|Golenia*, DSz 1985 S. 280; *Oepen*, RWP SG 5.1 S. 105; *ders.*, NWB F. 3, S. 5985; *ders.* in *Blümich|Falk*, XII. § 33 c Anm. 53; *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 204; *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 42–44; *Malten*, B 1985 S. 1559; *Sturm*, WM 1985 Sonderbeil. 4, S. 12.

AA: *Kanzler*, FR 1986 S. 8 ff.; *Schmidt|Drenseck*, EStG 5. Aufl. § 33 c Anm. 4 f.; zweifelnd auch *Ippisch*, Inf. 1985 S. 198: „Folgt man der Gesetzesbegründung, wogegen rechtssystematische Gründe sprechen...“; ferner *Tipke|Lang*, StuW 1984, S. 130 f., die den Ansatz der zumutbaren Belastung wegen des Werbungskostencharakters der Vorschrift ablehnen. Zur Kritik *Tipkes* an der zumutbaren Belastung überhaupt s. § 33 Anm. 216.

Keine Kürzung der Höchst- und Erhöhungsbeträge: FinVerw. und hM (s.o.) kürzen die Kinderbetreuungskosten vor Anwendung der Höchstbeträge des Abs. 3 Satz 1. Dies wird zwar als widersprüchlich empfunden (*Blümich|Falk* aaO), jedoch damit gerechtfertigt, daß die Vorschrift bei Anrechnung der zumut-

baren Belastung auf die Höchstbeträge „ganz oder zu einem erheblichen Teil ins Leere“ gehe (*Giere/Golenia* aaO).

Der Verzicht auf Kürzung der Höchstbeträge um die zumutbare Belastung ergibt sich nicht aus dem Gesetz (aA *Richter*, DStR 1985 S. 205). Tatsächlich würde eine Anrechnung der zumutbaren Belastung auf die Höchstbeträge etwa bei einem Stpfl. mit einem Kind und einem 100 000 DM übersteigenden Gesamtbetrag der Einkünfte stets zum Ausschluß der StErleichterung führen, weil die zumutbare Belastung in diesem Falle 4 vH des Gesamtbetrags der Einkünfte beträgt und damit den Höchstbetrag nach Abs. 3 Satz 1 übersteigt.

Die Anrechnung der zumutbaren Belastung vor Anwendung der Höchstbeträge führt zwar dazu, daß die Vorschrift nicht völlig unterlaufen wird, hat jedoch zur Folge, daß der besser verdienende Stpfl. zur Ausschöpfung der Höchstbeträge Aufwendungen in Höhe des mehrfachen Höchstbetrages leisten muß. So muß zB der Alleinstehende mit einem Kind und einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 200 000 DM den dreifachen Höchstbetrag (Kinderbetreuungskosten von 12 000 DM) aufwenden, um 4 000 DM absetzen zu können (s. die Tabelle in Anm. 102).

Keine Kürzung der Pauschbeträge: Nach Auffassung der FinVerw. sind die Pauschbeträge des Abs. 4 nicht um die zumutbare Belastung zu mindern (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 9 Nr. 1). Danach ist die zumutbare Belastung nur auf den den Pauschbetrag übersteigenden Betrag anzurechnen.

GlA *Blümich/Falk*, XII. § 33 c Anm. 56; *Brosch*, B 1985 S. 467; *Malten*, B 1985 S. 1560.

Nach aA ist der Pauschbetrag ebenfalls ohne Kürzung um die zumutbare Belastung zu gewähren; die zumutbare Belastung ist jedoch auf die gesamten Kinderbetreuungskosten einschließlich des Pauschbetrages anzurechnen, so daß der für agB nach § 33 übrigbleibende Betrag der zumutbaren Belastung zusätzlich um den Pauschbetrag gemindert ist. So *Dankmeyer/Klöckner*, B 1985 S. 69; *Landwehr*, NSt. Außergew. Belastungen Kinderbetreuungskosten, Darst. 1 S. 7; *Richter*, DStR 1985 S. 205; *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 205. S. Anm. 71 „Umfang der Anrechnung“.

Ohne den Verzicht auf Anrechnung einer zumutbaren Belastung auf die Pauschbeträge nach Abs. 4 könnte die StErmäßigung in den meisten Fällen nicht gewährt werden. Wegen der Kürzung nachgewiesener Aufwendungen um die zumutbare Belastung kommt dem Pauschbetrag jedoch eine weit höhere Abgeltungswirkung als 480 DM je Kind im VZ zu, so daß in der Mehrzahl der Fälle nur der Pauschbetrag zur Anwendung gelangt (s. Anm. 122).

2. Anrechnung der zumutbaren Belastung bei Zusammentreffen von Kinderbetreuungskosten mit anderen außergewöhnlichen Belastungen 71

Nur einmalige Anrechnung bei agB nach § 33 und Kinderbetreuungskosten: FinVerw. und hM (s. Anm. 70) gehen ohne nähere Begründung davon aus, daß die zumutbare Belastung nur einmal anzusetzen sei. Aufwendungen nach § 33 und Kinderbetreuungskosten sind daher zusammen um den Betrag der zumutbaren Belastung zu kürzen.

UE ist dies nicht die einzige Möglichkeit der Auslegung: Außer der hier vertretenen Auff. von der Unzulässigkeit der Anrechnung einer zumutbaren Belastung (s. Anm. 74 f.) wäre auch der zweimalige Ansatz der zumutbaren Belastung denkbar, dh. Minderung der agB nach § 33 und nochmalige, gesonderte Kürzung der Kinderbetreuungskosten (so andeutungsweise *Dankmeyer/Klöckner* aaO; zu diesem Problem auch *Kanzler*, FR 1986 S. 4); dadurch würde etwa – ebenso wie bei Verzicht auf Ansatz der zumutbaren Belastung – eine Gleichbehandlung der Stpfl., die ausschließlich Kinderbetreuungskosten geltend machen, mit den Stpfl. erreicht, die daneben noch agB nach § 33 absetzen können.

Reihenfolge der Anrechnung: Werden neben Kinderbetreuungskosten noch außergew. Belastungen nach § 33 geltend gemacht, so ist die zumutbare Belastung nach hM zunächst auf die Kinderbetreuungskosten und danach auf die agB nach

§ 33 anzurechnen. Diese Reihenfolge ist für den Stpfl. günstig, da die Pauschbeträge des Abs. 4 nicht um die zumutbare Belastung gekürzt werden und daher in jedem Falle zu gewähren sind (s. Anm. 70).

BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNrn. 9 und 17 (*Berechnungsschema*); s. dazu auch Anm. 34. glA *Blümich|Falk*, XII. § 33 c Anm. 54 f.; *Brosch*, B 1985 S. 467; *Dankmeyer|Klößner*, B 1985 S. 69; *Landwehr*, NSt. Außergew. Belastungen Kinderbetreuungskosten, Darst. 1 S. 7; *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 44; *Oepen*, RWP SG 5.1 S. 112; *ders.*, NWBF. 3 S. 5985; *Richter*, DStR 1985 S. 205; *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 205; aA *Schmidt|Drenseck*, IV. § 33 c Anm. 4 f. und *Kanzler*, FR 1986 S. 8, die die Anrechnung der zumutbaren Belastung auf Kinderbetreuungskosten ablehnen und daher das Konkurrenzproblem vermeiden; ebenso hier Anm. 75.

Umfang der Anrechnung: Nach Auffassung der FinVerw. ist die zumutbare Belastung nur auf den die Pauschbeträge nach Abs. 4 übersteigenden Betrag anzurechnen, so daß eine Anrechnung unterbleibt, wenn die Kinderbetreuungskosten die Pauschbeträge nicht übersteigen (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 9; s. auch Anm. 34, „*Berechnungsschema*“; glA *Blümich|Falk*, XII. § 33 c Anm. 56; *Brosch* aaO; *Oepen* aaO).

Nach aA (*Dankmeyer|Klößner*, *Landwehr*, *Richter* u. *Zenthöfer* aaO) ist die zumutbare Belastung auf die Gesamtaufwendungen für Kinderbetreuung anzurechnen und eine Anrechnung auch dann zulässig, wenn die Aufwendungen nicht die Pauschbeträge übersteigen. Dadurch wird die auf die agB nach § 33 anzurechnende zumutbare Belastung noch um die Pauschbeträge oder den geringeren Betrag der Kinderbetreuungskosten gemindert. Nach dieser Auffassung (s. Berechnungsbeispiel) bleibt dem Stpfl. ein höherer Abzugsbetrag nach § 33 und in jedem Fall der Pauschbetrag nach Abs. 4, sofern er auch die den Pauschbetrag nicht übersteigenden Aufwendungen nachweist.

Berechnungsbeispiel:

Alleinstehender mit 2 Kindern	Fall a)	Fall b)
Kinderbetreuungskosten nach Abs. 1:	8000 DM	800 DM
Aufwendungen nach § 33:	2000 DM	2000 DM
Zumutbare Belastung:	9000 DM	900 DM

	Abziehbar							
	in Fall a)				in Fall b)			
	FinVerw.		Dankmeyer ua.		FinVerw.		Dankmeyer ua.	
1. Berücksichtigungsfähige Kinderbetreuungskosten	8000		8000		800		800	
2. Pauschbetrag nach Abs. 4	960		960		960		960	
3. Zumutbare Belastung auf Kinderbetreuungskosten	7040	960	8000	960	0	960	800	960
4. Zumutbare Belastung auf agB nach § 33	1960		1000		900		100	
5. Aufwendungen nach § 33	2000	40	2000	1000	2000	1100	2000	1900
6. Abziehender Gesamtbetrag		1000		1960		2060		2860

Stellungnahme: Die Auffassung von *Dankmeyer/Klößner, Landwehr, Richter* und *Zenthöfer* aaO kommt für den Stpfl. stets zu günstigeren Ergebnissen, zwingt ihn jedoch auch zum Nachweis der Kinderbetreuungskosten, die den Pauschbetrag nicht übersteigen.

Dagegen wird eingewandt,

- ▷ daß etwa im *Falla*) „ohne Einführung des § 33 c . . . keine außergewöhnlichen Belastungen abziehbar gewesen“ wären; durch die Einführung des § 33 c aber seien nun 1 000 DM nach § 33 zu berücksichtigen (so *Brosch*, B 1985 S. 467);
- ▷ daß es der mit dem Pauschbetrag angestrebten Vereinfachung widerspreche, wenn auch die den Pauschbetrag nicht übersteigenden Kinderbetreuungskosten festzustellen seien (*Blümich/Falk* aaO; *Oepen* aaO).

Dem ist entgegenzuhalten, daß der Stpfl. im *Falla*) auch Gesamtaufwendungen von 10 000 DM geleistet hat, die bei der zumutbaren Belastung von 9 000 DM ebenfalls zu abzählbaren Aufwendungen von 1 000 DM nach § 33 geführt hätten. Die Auffassung von *Dankmeyer/Klößner* aaO entspricht also eher dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. UE kann auch das Vereinfachungsargument angesichts der erst durch Anrechnung einer zumutbaren Belastung geschaffenen Kompliziertheit der Regelung nicht überzeugen. Nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 75) sind Kinderbetreuungskosten nicht um die zumutbare Belastung zu kürzen.

Einstweilen frei.

72, 73

3. Erwägungen für und gegen die Anrechnung einer zumutbaren Belastung

74

Für eine Anrechnung der zumutbaren Belastung spricht folgendes:

- ▷ Kinderbetreuungskosten sollten nicht weitergehend berücksichtigt werden als andere außergewöhnliche Belastungen (so *Blümich/Falk*, XII. § 33 c Anm. 53);
- ▷ das „Bestreben der Bundesregierung, den Steuerausfall bei Umsetzung der Verfassungsgerichtsentscheidung für Alleinerziehende möglichst gering zu halten . . .“ (BTDrucks. 10/2370 S. 6) und damit zusammenhängend die mehrfache Erwähnung der Anrechnung einer zumutbaren Belastung im Entwurf des StBereinigungsG 1985 zu § 33 c (BTDrucks. 10/1636 S. 55 u. 59; dazu im einzelnen *Kanzler*, FR 1986 S. 5);
- ▷ die Anrechnung einer zumutbaren Belastung könnte die im Gesetzgebungsauftrag des BVerfG (aaO Anm. 3) enthaltenen Anregungen verwirklichen,
 - die StErmäßigung auf den Splitting-Vorteil für zusammen veranlagte Stpfl. zu begrenzen und
 - eigene, zweckgebundene Einkünfte und Bezüge des Kindes oder des Stpfl. anzurechnen;
- ▷ eine Kürzung von Kinderbetreuungskosten um die zumutbare Belastung könnte sich aus dem Regelungszweck des § 33 Abs. 1 und Abs. 3 ergeben; danach dient die zumutbare Belastung
 - der Vereinfachung durch Ausschluß einer „Vielzahl kleiner und kleinster Aufwendungen“ (StRefKomm., Schriftenreihe des BdF Heft 17, 1971 S. 179; vgl. auch § 33 Anm. 216) und
 - der Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsgrundsatzes, da die „stl. Leistungsfähigkeit der Bezieher höherer Einkommen durch geringfügige Aufwendungen nicht gemindert“ wird (StRefKomm. aaO S. 179; § 33 Anm. 216).

Stellungnahme: Grundsätzlich widersprechen alle angeführten Erwägungen der Forderung des BVerfG nach stl. Berücksichtigung der „tatsächlich entstandenen“ Kinderbetreuungskosten (BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, 729; s. auch Anm. 3).

- ▶ *Einwendungen:* Gegen die vorstehenden Erwägungen ist einzuwenden:
- ▷ Mit dem Argument, Kinderbetreuungskosten sollten nicht weitergehend berücksichtigt werden als agB nach § 33, ließe sich auch die Anrechnung der zumutbaren Belastung auf agB nach § 33 a und § 33 b rechtfertigen.
- ▷ Finanzpolitische Erwägungen allein sind nicht geeignet, einen Gleichheitsverstoß (s. Anm. 75) zu rechtfertigen (vgl. BVerfG 1 BvL 4/69 v. 14. 11. 69, BVerfGE 27 S. 220, 228, betr. Ausschluß von Sozialhilfeempfängern vom Wohngeld).
- ▷ Zur Abzugsbegrenzung der Kinderbetreuungskosten auf den Splitting-Vorteil ist die zumutbare Belastung nicht geeignet, weil sie ua. von einer Staffelung nach der Kinderzahl ausgeht, die der Splittingtarif nicht kennt.
- ▷ Eine Anrechnung eigener Einkünfte des Stpfl. kann zwar auch über den Ansatz der zumutbaren Belastung erfolgen, die ua. nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte bemessen wird (s. § 33 Anm. 218 ff.); anders als bei § 33 a Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 2 werden dabei jedoch weder die Bezüge des Stpfl. noch die Einkünfte und Bezüge des betreuten Kindes erfaßt (s. auch *Kanzler*, FR 1986 S. 6).
- ▷ Der Vereinfachung durch Ausschluß geringfügiger Aufwendungen dient bei Kinderbetreuungskosten bereits der Pauschbetrag nach Abs. 4. Pausch- und Höchstbeträge einerseits und zumutbare Belastung andererseits schließen aber einander aus (s. u.).
- ▷ Das Leistungsfähigkeitsprinzip kann nicht die Kürzung von Kinderbetreuungskosten um die zumutbare Belastung rechtfertigen, weil es nach der Entscheidung des BVerfG (aaO Anm. 3); das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit „gerade erfordert, Aufwendungen, die Alleinerziehende für die Betreuung ihrer Kinder erbringen müssen . . . , in der tatsächlichen Höhe steuerlich als Minderung des Einkommens zu berücksichtigen“ (BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, 729).
- ▶ *Weitere Gegenargumente:* Gegen die Anrechnung einer zumutbaren Belastung auf Kinderbetreuungskosten sprechen weiter die folgenden steuersystematischen Erwägungen:
- ▷ Höchstbetragsbegrenzung bzw. Pauschalierung und zumutbare Belastung schließen einander aus. So wurde etwa der Körperbehinderten-Pauschbetrag nach § 33 b ohne Kürzung um die zumutbare Belastung gewährt, die jedoch anzurechnen ist, wenn der Körperbehinderte seine tatsächlichen Aufwendungen nach §§ 33 b Abs. 1, 33 geltend macht (s. ferner *Kanzler*, FR 1986 S. 7).
- ▷ Die zumutbare Belastung geht von Jahresbeträgen aus, während die Höchstbeträge nach Abs. 3 Satz 3 nur zeitanteilig gewährt werden, ohne daß auch die zumutbare Belastung entsprechend aufzuteilen wäre (s. Anm. 108 aE u. 111 „Zumutbare Belastung als Jahresbetrag und Änderung der Bemessungsgrundlage bei Zusammenveranlagung“).
- ▷ Ändert sich der Familienstand des Stpfl. (zB durch Eheschließung, Scheidung oder Tod eines Ehegatten im Laufe des VZ), so wird der zumutbaren Belastung ein Gesamtbetrag der Einkünfte zugrunde gelegt, der in keinerlei Beziehung zur Leistungsfähigkeit des Alleinerziehenden steht, denn die Einkünfte oder Verluste des anderen Ehegatten werden hinzugerechnet oder saldiert (vgl. *Dankmeyer/Klößner*, B 1985 S. 70; *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 43); ähnliches kann für die kinderbezogene Komponente der zumutbaren Belastung gelten (vgl. *Kanzler*, FR 1986 S. 7 u. Fn. 76).

4. Eigene Auffassung: Verfassungskonforme Auslegung der Fiktion als Verweisung 75

Selbst wenn man der hM folgend (s. Anm. 70) die gesetzliche Fiktion als Verweisung auf § 33 auffaßt, zwingt uE eine verfassungskonforme Auslegung dazu, auf Anrechnung einer zumutbaren Belastung zu verzichten.

Eine verfassungskonforme Auslegung ist zulässig, wenn

- die Norm auslegungsfähig ist,
- mehrere Auslegungsergebnisse zuläßt und
- diese Auslegungsergebnisse nicht den gesetzgeberischen Willen, der im Gesetz einen konkreten Ausdruck gefunden hat, unbeachtet lassen.

Unter diesen Voraussetzungen ist diejenige Auslegung vorzuziehen, die mit dem Grundgesetz in Einklang steht (s. etwa BVerfG 1 BvL 20/72 v. 17. 10. 73, BVerfGE 36 S. 126, 135, betr. Kinderfreibetrag für Vater eines nichtehelichen Kindes; 1 BvL 20/77 v. 1. 3. 78, BVerfGE 48 S. 40, 45, betr. Befugnis der Instanzgerichte zur verfassungskonformen Auslegung).

Verzicht auf zumutbare Belastung als denkbare Auslegungsergebnis:

Abs. 1 Satz 1 ist im Hinblick auf die gesetzliche Fiktion auslegungsfähig (s. Anm. 65). Geht man mit der hM (s. Anm. 70) vom Verweisungscharakter der Fiktion aus, so ist die (einmalige) Anrechnung einer zumutbaren Belastung auf die gesamten Aufwendungen zur Kinderbetreuung ein denkbare Auslegungsergebnis (s. Anm. 70). Die gegen eine Anrechnung der zumutbaren Belastung angeführten Argumente sprechen aber auch für eine entsprechende Anwendung des § 33 unter Verzicht auf Anrechnung der zumutbaren Belastung.

Einen solchen Verzicht halten FinVerw. und Rspr. sogar bei unmittelbarer Anwendung des § 33 für zulässig; danach bestehen zwei Möglichkeiten, von der Kürzung um die zumutbare Belastung abzusehen:

- im Wege der sog. teleologischen Reduktion (s. § 33 Anm. 58, 148 u. 300 „*Unterhaltsnachzahlungen*“) oder
- im Billigkeitswege (s. § 33 Anm. 58 u. 300 „*Hagel- und Wasserschäden*“, „*Kulturgüter*“).

Wird ein Verzicht auf Anrechnung der zumutbaren Belastung schon bei unmittelbarer Anwendung des § 33 für zulässig gehalten, so muß dies erst recht möglich sein, wenn § 33 über eine Verweisung nur entsprechend anwendbar sein soll. Die Anwendung einer Norm, auf die verwiesen wird, kann immer nur eine „entsprechende“ sein, so daß unsachgemäße Gleichsetzungen durch einschränkende Auslegung zu vermeiden sind (vgl. *Kanzler*, FR 1986 S. 4 mwN in Fn. 31–33).

UE führt die Anrechnung einer zumutbaren Belastung zu einem weitgehenden Abzugsverbot für nachgewiesene Kinderbetreuungskosten (s. Anm. 102 u. 122). Sie verstößt damit gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG (glA Nds. FG v. 9. 7. 85, EFG S. 565, betr. Vorlagebeschluß; s. Anm. 16). Dieser Verfassungsverstöß ergibt sich ohne weiteres aus der Entscheidung des BVerfG (1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717), wonach Kinderbetreuungskosten Alleinstehender in der tatsächlichen Höhe einkommensmindernd zu berücksichtigen sind (s. Anm. 3). Eine verfassungskonforme Auslegung des Abs. 1 Satz 1 muß daher die gesetzl. Fiktion als Verweisung so auslegen, daß § 33, wie auch in anderen Fällen (s. o.) auf Kinderbetreuungskosten ohne Anrechnung einer zumutbaren Belastung anzuwenden ist. Obwohl in der Gesetzesbegründung mehrfach auf den Ansatz der zumutbaren Belastung hingewiesen ist, steht dies nicht der hier vorgeschlagenen verfassungskonformen Auslegung entgegen, weil dieser gesetzgeberische Wille uE im Gesetz selbst keinen konkreten Ausdruck gefunden hat (s. auch *Kanzler*, FR 1986 S. 8).

D. Weitere Voraussetzungen für den Abzug von Kinderbetreuungskosten (Abs. 1 Sätze 2–5)

76

I. Überblick

Die Sätze 2 bis 5 des Abs. 1 enthalten weitere Voraussetzungen für den Abzug von Kinderbetreuungskosten.

- ▷ *Die Sätze 2 und 3* betreffen nur den Fall von Aufwendungen wegen Krankheit des Stpfl.:
 - Satz 2: Die Krankheit muß innerhalb eines zusammenhängenden Zeitraums von 3 Monaten bestanden haben (s. Anm. 77).
 - Satz 3: Das gilt nicht für kurzzeitige Erkrankungen im Anschluß an eine Erwerbstätigkeit (s. Anm. 78).
- ▷ *Die Sätze 4 bis 5* betreffen dagegen alle Fälle von Kinderbetreuungskosten:
 - Satz 4 verlangt Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen (s. Anm. 79–81).
 - Satz 5 enthält Abzugsverbote für bestimmte Aufwendungen (Unterricht, Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbetätigungen; s. Anm. 82–87).

II. Dauer der Krankheit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (Abs. 1 Sätze 2 u. 3)

77 1. Dreimonatszeitraum (Abs. 1 Satz 2)

Im Falle krankheitsbedingter Kinderbetreuungskosten muß die Krankheit nach Abs. 1 Satz 2 „innerhalb eines zusammenhängenden Zeitraums von mindestens drei Monaten bestanden haben“. Dieser Zeitraum ist uE nach dem für Fristberechnungen maßgebenden § 188 Abs. 2 BGB zu bemessen. Erkrankt der Stpfl. daher im Laufe des 3. April, dann endet der Dreimonatszeitraum mit Ablauf des 3. Juli.

Dies gilt auch für den Fall, daß sich der Dreimonatszeitraum über den Jahreswechsel erstreckt.

Beispiel: Beginn der Erkrankung am 10. Dez. Wird die Veranlagung noch vor dem 10. März des Folgejahres durchgeführt, so ist hinsichtlich der Kinderbetreuungskosten ggf. eine vorläufige Steuerfestsetzung (§ 165 AO 1977) durchzuführen.

Eine Unterbrechung der Erwerbstätigkeit durch Krankheit ist unschädlich, wenn die Krankheit einen zusammenhängenden Zeitraum von zwei Monaten nicht überschreitet; s. dazu Anm. 57.

Bedeutung des Dreimonatszeitraums: Das Erfordernis einer länger andauernden Krankheit soll wohl die Schwere der Erkrankung indizieren. Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 10/2884 S. 106) gibt insoweit keine Erläuterungen. Die Regelung stellt jedoch keine Typisierung des Ursachenzusammenhangs zwischen Krankheit und Aufwendungen dar. Auch eine länger andauernde Erkrankung muß daher den Gesundheitszustand des Stpfl. (oder seines Ehegatten) derart beeinträchtigen, daß er außerstande ist, sein Kind persönlich zu betreuen (glA *Scheurmann-Ketner/Lantau*, BB 1985 S. 1412; s. auch Anm. 59 u. 61). Wirken Behinderung und Krankheit zusammen, so ist uE allein auf den Grad der Behinderung, der durch Krankheit auch kurzzeitig erhöht sein kann, abzustellen (s. Anm. 60); der Dreimonatszeitraum ist in derartigen Fällen unbeachtlich.

Kritik: Als Indiz für die Schwere einer Krankheit ist die Dauer der Erkrankung ungeeignet; der Dreimonatszeitraum macht auch eine weitere Prüfung der Ursächlichkeit der Erkrankung für die Betreuungskosten nicht entbehrlich. Eine andere Rechtfertigung für den Dreimonatszeitraum ist nicht ersichtlich, denn auch bei einer kurzzeitigen schweren Erkrankung, die nicht zugleich eine Behinderung ist, können Betreuungskosten unabweisbar sein. Wenn sich daher ein nicht erwerbstätiger Alleinstehender wegen akuter Blinddarm- oder Lungenentzündung vorübergehend in ein Krankenhaus begeben muß, erscheint der Dreimonatszeitraum recht willkürlich. Fraglich ist auch, ob die übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 für den gesamten Dreimonatszeitraum vorliegen müssen. UE abzulehnen, da die Dauer nur Indiz für die Schwere der Erkrankung ist, genügt es, wenn die übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 nur für einen Teil des Dreimonatszeitraums vorgelegen haben.

Beispiel 1: Wegen einer länger andauernden Erkrankung (eines Alleinstehenden iSd. Abs. 2 Satz 2) wird das Kind zunächst im Inland betreut und nach einigen Wochen dem nicht unbeschr. estpfl. Ehegatten anvertraut.

Beispiel 2: Das Kind hat das 16. Lebensjahr im Dezember beendet. Der Dreimonatszeitraum hat im November begonnen und endet im Februar des Folgejahres. Der Stpfl. kann die StErmäßigung für November u. Dezember beanspruchen.

2. Ausnahme von Satz 2: kurzzeitige Erkrankung im Anschluß an Erwerbstätigkeit (Abs. 1 Satz 3) 78

Nach Abs. 1 Satz 3 gilt der Dreimonatszeitraum nicht, „wenn der Krankheitsfall unmittelbar im Anschluß an eine Erwerbstätigkeit eintritt“. Gemeint ist eine Erwerbstätigkeit iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, dh. eine Betätigung, die ursächlich für die aufgewandten Betreuungskosten ist (s. Anm. 56 f.). Auch im Falle der an eine Erwerbstätigkeit anschließenden Krankheit des Alleinstehenden muß die Erkrankung derart schwerwiegend sein, daß der Stpfl. zu einer persönlichen Betreuung des Kindes unfähig ist (s. Anm. 59 u. 61); dies gilt uE jedoch nicht für den Fall einer *vorübergehenden Unterbrechung* der Erwerbstätigkeit durch Krankheit, bei dem der Ursachenzusammenhang zwischen Erwerbstätigkeit und Aufwendungen fortbesteht (s. Anm. 57). Abs. 1 Satz 3 kann uE daher nur praktisch werden, wenn der Alleinstehende seine Erwerbstätigkeit endgültig einstellt (zB Kündigung oder Betriebsaufgabe) und im Anschluß daran erkrankt.

III. Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen (Abs. 1 Satz 4)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Satz 4 79

Ursprung der Regelung: Die Begrenzung berücksichtigungsfähiger Kinderbetreuungskosten auf Aufwendungen, die „den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen“, entspricht wörtlich der Regelung in § 33 Abs. 2 Satz 1, die wiederum auf eine Rspr. des RFH, OFH und BFH zurückgeht. Ziel dieser Rspr. war es, die StErmäßigung wegen agB bei hohen Unterhaltsleistungen gegenüber besonders leistungsfähigen Stpfl. einzuschränken; dies hat später zur Einführung gesetzlicher Höchstbeträge (zB in § 33 a Abs. 1) geführt, die eine Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit entbehrlich machten (im einzelnen dazu § 33 Anm. 194).

Bedeutung der Regelung: Aus der Gesetzesbegründung zum StBereinigungsG 1985 (BTDrucks. 10/1636) und zum StSenkG 1986/1988 (BTDrucks. 10/2884)

ergibt sich nicht, ob Abs. 1 Satz 4 eine von § 33 Abs. 2 Satz 1 abweichende Bedeutung zukommen soll; es bleibt ferner ungeklärt, warum Abs. 1 Satz 4 zusätzlich zu der gesetzlichen Fiktion des Abs. 1 Satz 1, die nach hM als Verweisung angesehen wird (s. Anm. 70) in das Gesetz aufgenommen wurde. UE ist Abs. 1 Satz 4 für die Anwendung des § 33 c nur von geringer praktischer Bedeutung, da die Begrenzung auf Höchstbeträge idR eine Prüfung der Zwangsläufigkeit der Höhe nach entbehrlich macht (glA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 8). Im einzelnen dazu Anm. 80.

Auf die Pauschbeträge des Abs. 4 findet Abs. 1 Satz 4 keine Anwendung; sie dienen der Abgeltung notwendiger und angemessener Aufwendungen.

80 2. „Den Umständen nach notwendige Aufwendungen“

Begriff der Notwendigkeit:

► *Notwendigkeit als Erforderlichkeit der Aufwendungen:* Dem möglichen Wortsinn nach könnte der unbestimmte Rechtsbegriff „notwendige Aufwendungen“ die Erforderlichkeit der Kinderbetreuungskosten im Sinne einer Zwangsläufigkeit dem Grund nach beinhalten. FinVerw. und Schrifttum verneinen daher die Notwendigkeit der Aufwendungen,

▷ wenn der Stpfl. mit dem anderen Elternteil des Kindes zusammenlebt und dieser nicht erwerbstätig ist
BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 8; glA *Oepen*, RWP SG 5.1, S. 105 u. NWB F. 3 S. 5985; grundsätzl. glA *Scheurmann-Kettner|Lantau*, BB 1985 S. 917, auf die Umstände des Einzelfalls abstellend

oder

▷ wenn andere nicht erwerbstätige Angehörige zur Kinderbetreuung in der Lage wären.

Giere|Golenia, DStZ 1985 S. 279: Wenn eine Verpflichtung zur Übernahme der Kinderbetreuung besteht; aA *Scheurmann-Kettner|Lantau* aaO; *Schmidt|Drenseck*, EStG 5. Aufl. § 33 c Anm. 3 c; *Felix*, KÖSDI 1985 S. 5838.

► *Notwendige Erwerbstätigkeit:* Nach aA erfordert Abs. 1 Satz 4 eine Prüfung der Frage, ob die Erwerbstätigkeit den Umständen nach notwendig war (*Ippisch*, Inf. 1985 S. 198), oder ob andere Einkünfte und Bezüge des Stpfl. oder des Kindes dazu bestimmt oder geeignet sind, Kinderbetreuungskosten zu bestreiten mit der Folge einer Minderung der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen durch Anrechnung solcher Zuflüsse.

Dankmeyer|Klückner, B 1985 S. 68; *Schmidt|Drenseck*, EStG 5. Aufl. § 33 c Anm. 3 c; *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 203; alle unter Hinweis auf BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, 729 (zu C II 2; s. auch Anm. 3); aA *Landwehr*, NSt. Außergew. Belastung Kinderbetreuungskosten, Darst. 1 S. 5; *Felix*, KÖSDI 1985 S. 5838; wohl auch *Giere|Golenia*, DStZ 1985 S. 280.

Stellungnahme: Die Begrenzung berücksichtigungsfähiger Kinderbetreuungskosten auf den Umständen nach notwendige Aufwendungen ist praktisch ohne Bedeutung (glA *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 25). Die Frage, ob andere Personen zur Kinderbetreuung in der Lage wären, betrifft die Zwangsläufigkeit der Aufwendungen dem Grunde nach. Diese Frage ist in Abs. 1 Satz 1 abschließend geregelt: Die gesetzliche Typisierung der Zwangsläufigkeit von Kinderbetreuungskosten aus tatsächlichen Gründen (Erwerbstätigkeit und gesundheitliche Beeinträchtigung des Stpfl. sowie Alter des Kindes) schließt es aus, über den Umweg des Abs. 1 Satz 4 erneut die Zwangsläufigkeit dem Grunde nach zu prüfen. Damit würde der Vereinfachungszweck der gesetzl. Typisierung des Abs. 1 Satz 1 vereitelt und der Wille des Gesetzgebers unterlaufen. So wäre es zB auch unzulässig, wegen Abs. 1 Satz 4 im Einzelfall die Zwangsläufigkeit von

Betreuungskosten abzulehnen, weil es sich um ein besonders reifes Kind von 15 Jahren handelt.

Die typisierende Zwangsläufigkeit aus tatsächlichen Gründen entfällt auch nicht dadurch, daß der andere Elternteil des Kindes mit dem Stpfl. zusammenlebt und nicht erwerbstätig ist (so FinVerw. aaO). Diese Auffassung geht bewußt oder unbewußt von einer „Entscheidungsfreiheit über die Aufgabenverteilung“ auch in der eheähnlichen Gemeinschaft aus, die jedoch nur durch den Splittingtarif gewährleistet wird (BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, 728; s. Anm. 3). Im übrigen führt die Halbteilung in Abs. 3 Satz 4 in derartigen Fällen ohnehin zu einer Begrenzung der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen (s. Anm. 115 ff.). Wenig überzeugend ist auch, daß die Notwendigkeit der Aufwendungen im Rahmen einer eheähnlichen Gemeinschaft nur dann entfallen soll, wenn der nicht erwerbstätige und gesunde Partner in einem Kindschaftsverhältnis zum betreuten Kind steht. Dieses Kindschaftsverhältnis würde im übrigen auch dann ein Abzugsverbot begründen, wenn der Partner der eheähnlichen Gemeinschaft selbst die Betreuung des Kindes übernehme (s. Anm. 41).

UE ist schließlich auch eine Anrechnung von Einkünften und Bezügen auf die berücksichtigungsfähigen Aufwendungen abzulehnen. Dies entspräche zwar einigen (beiläufigen) Äußerungen des BVerfG (1 BvR 620/78 ua. v. 11. 3. 82, BStBl. S. 717, 727, 729; s. Anm. 3), findet aber keine Rechtsgrundlage in Abs. 1 Satz 4. Das BVerfG ist möglicherweise von einer § 33 a Abs. 1 Satz 3 und Abs. 2 Satz 2 entsprechenden Regelung mit festen Anrechnungsgrenzen ausgegangen. Dieser Anregung ist der Gesetzgeber jedoch nicht gefolgt. Im übrigen stellt sich die Frage, ob es nicht bereits über den von der FinVerw. und hM vertretenen Ansatz der zumutbaren Belastung (s. Anm. 70) zu einer Anrechnung von eigenen Einkünften des Stpfl. kommt; denn die zumutbare Belastung bemißt sich nach der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte des Stpfl. (§ 33 Abs. 3 Satz 1); s. dazu auch Anm. 74.

Nach der hier zu § 33 vertretenen Auslegung des Begriffs der Notwendigkeit bezieht sich das Tatbestandsmerkmal „notwendig“ allein auf die Bedürftigkeit Dritter und damit auf die Zwangsläufigkeit von Zuwendungen aus rechtlicher oder sittlicher Verpflichtung der Höhe nach (arg. § 33 a Abs. 1 Satz 4; im einzelnen dazu § 33 Anm. 196). Bei Aufwendungen, die aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig entstehen, findet das Merkmal der Notwendigkeit danach keine Anwendung. Dies gilt uE auch für die Fälle gesetzlicher Typisierungen von Zwangssituationen durch Abs. 1 und Abs. 5 (s. Anm. 54 ff.), denn aus der Gesetzesbegründung läßt sich nicht entnehmen, daß Abs. 1 Satz 4 eine andere Bedeutung zukommen soll als dem gleichlautenden Merkmal in § 33 Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 79).

3. Aufwendungen, die „einen angemessenen Betrag nicht übersteigen“

81

Begriff und Bedeutung der Angemessenheit: Als unbestimmter Rechtsbegriff ist die Angemessenheit nach dem Willen des Gesetzgebers ua. auch unter Würdigung der Lebensstellung des Stpfl. und nach Ursache, Art und Gegenstand der Aufwendungen zu bestimmen (BTDrucks. 2/481 S. 91, betr. § 33 Abs. 2 Satz 1; s. dazu auch § 33 Anm. 195, 197). Zur Bestimmung der angemessenen Beträge hat sich die FinVerw. für häufig auftretende Fälle schon immer mit festen Betragsgrenzen beholfen (zB bei Aussteueraufwendungen, s. § 33 Anm. 70). In diesem Sinne stellen die Höchstbeträge des Abs. 3 Sätze 1 und 2 bereits eine gesetzliche Typisierung angemessener Kinderbetreuungskosten dar. Eine Prüfung der Angemessenheit im Einzelfall widerspricht daher grundsätzlich dem Typisierungszweck; im übrigen spricht eine Vermutung dafür, daß Aufwendungen, die für Kinderbetreuung an fremde Dritte geleistet werden, einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (im Ergebnis glA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 8;

Ippisch, Inf. 1985 S. 198; *Schmidt/Drenseck*, EStG 5. Aufl. § 33 c Anm. 3 c; aA *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 917).

Ausnahmsweise Angemessenheitsprüfung bei Interessengleichlauf: Eine Prüfung der Angemessenheit von Kinderbetreuungskosten ist auch innerhalb der vom Gesetzgeber gezogenen Angemessenheitsgrenzen (Abs. 3 Sätze 1 und 2) geboten, wenn es an einem natürlichen wirtschaftlichen Interessengegensatz fehlt, so zB bei Zahlungen an Angehörige (glA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 8) oder den Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft (glA *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 26): In derartigen Fällen sind die Aufwendungen nach objektiven Maßstäben (Fremdvergleich) auf einen angemessenen Betrag zu kürzen (s. § 33 Anm. 197). Eine Angemessenheitsprüfung kann auch bei Abgeltung von Betreuungsleistungen Dritter durch Sachzuwendungen geboten sein: Ein Interessengegensatz fehlt insoweit, als der Stpfl. auf der Einnahmeseite von Sachbezugswerten ausgeht, die zugleich Bemessungsgrundlage für die Lohnsteuer darstellen, auf der Ausgabenseite aber die üblichen Mittelpreise des Verbrauchsorts ansetzt (s. auch Anm. 36). UE darf die Angemessenheitsprüfung in derartigen Fällen jedoch nicht zu einer Bewertung der Aufwendungen mit den Sachbezugswerten führen.

IV. Abzugsverbot für Aufwendungen zur Bildung und Freizeitbetätigung (Abs. 1 Satz 5)

1. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 5

82 a) Ursprung des Abzugsverbots

Der für die VZ 1980–1982 geltende Kinderbetreuungsbetrag (§ 53 a EStG 1983) enthielt noch kein Abzugsverbot für Bildungs- und Freizeitaufwendungen. Die FinVerw. schränkte jedoch den Begriff der „Beaufsichtigung oder Betreuung“ ein und nahm Kosten, „die ausschließlich der Aus- oder Fortbildung dienen“, vom Abzug als Kinderbetreuungskosten aus (Abschn. 191 a/68 a Abs. 2 Satz 2 EStR/LStR 1981). Ein ausdrückliches Abzugsverbot enthielt erstmals der RefE zum StBereinigungsg 1985 in § 32 c Abs. 1 Satz 3 (s. Anm. 6): Im Unterschied zur geltenden Regelung beschränkte sich das Abzugsverbot jedoch auf Kosten für Kinder, die eine allgemeinbildende Schule besuchen.

In der Begründung zum RefE wurde dazu ausgeführt:

„Eine Ausnahme soll nur für Kinder gelten, die noch keine allgemeinbildende Schule besuchen. Denn hier steht regelmäßig die persönliche Fürsorge für das Kind im Vordergrund, so daß es auf die Art der Dienstleistung zur Kinderbetreuung nicht ankommen kann. Auf diese Weise werden auch Abgrenzungsprobleme vermieden.“ Entwurf eines StBereinigungsgesetzes 1985 (RefE) v. 23. 1. 84, S. 75 nicht veröff. (vgl. Anm. 6).

83 b) Bedeutung des Abzugsverbots

Nach Auffassung der Gesetzesbegründung werden „Aufwendungen für Unterricht einschließlich Nachhilfeunterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbeschäftigungen . . . von der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung ausgeschlossen“, weil sie „typischerweise keinen zusätzlichen zwangsläufigen Betreuungsaufwand“ darstellen (BTDrucks. 10/1636 S. 59).

Stellungnahme:

► *Zwangsläufigkeit zu bejahren:* Da auch bei Sport- und Freizeitbetätigungen ebenso wie bei Durchführung von Bildungsmaßnahmen zugleich auch eine „behütende“ Betreuung mitgeleistet wird, läßt sich das Abzugsverbot uE nicht mit fehlender

Zwangsläufigkeit rechtfertigen; auch die Unterbringung im Sportverein, Jugendklub, Zeltlager oder die Durchführung von Unterrichtsmaßnahmen kann eine erwerbs- oder krankheitsbedingte Betreuung sein.

► *Begrenzung des Betreuungsbegriffs*: UE führen die Abzugsverbote für Bildungs- und Freizeitaufwendungen daher zu einer Beschränkung des Betreuungsbegriffs, der nach der hier vertretenen Meinung (Anm. 42) auch die Erziehung des Kindes mit umfaßt. Diese Beschränkung des Betreuungsbegriffs auf eine nur „behütende“ Betreuung ist uE auch aus steuersystematischen Gründen geboten, denn Bildungs- und Freizeitaufwendungen sind durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich (Kinderfreibeträge und Kindergeld) in bewußt schematisierender Weise abgegolten (vgl. § 33 Anm. 17 u. 300 „Privatschulbesuch“, „Legasthenie-Therapie“). Für Bildungsaufwendungen ist im übrigen § 33 a Abs. 2 vorrangig.

► *Abzugsverbot zugleich Aufteilungsverbot*: UE enthält das Abzugsverbot zugleich ein Aufteilungsverbot, sofern das Dienstverhältnis vorwiegend Bildungs- und Freizeitmaßnahmen zum Gegenstand hat, gleichzeitig aber auch Betreuungsleistungen (als Nebenzweck) erbracht werden. S. Anm. 87.

c) Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots

84

Im Gesetzgebungsverfahren zum StBereinigungsG 1985 war insbesondere das Abzugsverbot für Bildungsaufwendungen umstritten (BTDrucks. 10/2370 S. 6). Daß das Abzugsverbot ausnahmslos auch auf behinderte Kinder Anwendung findet, wird zT als verfassungswidrig angesehen (*Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 33 f.).

Behinderte Kinder bedürfen der Vermittlung besonderer Fähigkeiten (zB Blindenschrift, Umgang mit orthopädisch-technischen Geräten u. dergl.), betreiben – aus therapeutischen Gründen – Behindertensport und führen Behindertenfreizeiten durch. Daß Abs. 1 Satz 5 keine entsprechende Ausnahmeregelung enthalte, verstoße gegen ein zwingendes Differenzierungsgebot und damit gegen den Gleichheitsgrundsatz (*Littmann* aaO).

UE ist das Abzugsverbot verfassungsgemäß. Die stl. Anerkennung von Bildungs- und Freizeitaufwendungen im Rahmen des Abs. 1 würde zu einer Doppelberücksichtigung von Aufwendungen führen, die bereits von den allgemeinen Regelungen über den Kinderlastenausgleich und den Ausbildungsfreibetrag abgegolten sind (s. Anm. 83). Das gilt in gleicher Weise für Aufwendungen zugunsten behinderter Kinder, die der Stpfl. entweder nach § 33 b oder nach § 33 (zB unter dem Gesichtspunkt der Krankheitskosten) absetzen kann (vgl. § 33 Anm. 83). Ohne das Abzugsverbot wären Alleinstehende iSd. Abs. 2 und Ehegatten iSd. Abs. 5 gegenüber anderen Stpfl., denen ein zusätzlicher Abzug von Bildungs- und Freizeitaufwendungen für ihre Kinder nicht zusteht, gleichheitswidrig begünstigt (glA *Blümich/Falk*, XII. § 33 c Anm. 39).

Zur Verfassungswidrigkeit der Altersgrenze von 16 Jahren im Hinblick auf Betreuungsaufwand für behinderte Kinder s. Anm. 17.

2. Voraussetzungen des Abzugsverbots

a) Aufwendungen „für Unterricht“ und „die Vermittlung besonderer Fähigkeiten“

85

Aufwendungen für Unterricht und Vermittlung besonderer Fähigkeiten sind auch dann nicht berücksichtigungsfähig, wenn sie erwerbs- oder krankheitsbedingt anfallen. Zum Aufwendungsbegriff s. Anm. 36 ff.

Begriff des Unterrichts: Unterricht ist ein aus dem Gesamtleben ausgegliederter Lehr- bzw. Lernprozeß, in dem Vermittlung von Wissen, Fähigkeiten, Fertigkeiten

ten, Handlungsweisen und Einstellungen durch einen oder mehrere Lehrer an einen oder mehrere Schüler in organisierter und institutionalisierter Form erfolgt (Meyers Enzyklopädi. Lexikon Bd. 24, 9. Aufl. 1979 S. 200).

Der Begriff des Unterrichts findet sich im EStG zB in § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, wonach zu der freiberuflichen Tätigkeit ua. die selbständig ausgeübte unterrichtende Tätigkeit zählt (s. § 18 Anm. 70). Geht es dagegen um die Abziehbarkeit von Unterrichtsaufwendungen, so bedient sich der Gesetzgeber der Begriffe „Aus- oder Weiterbildung“ (§ 10 Abs. 1 Nr. 7; s. § 10 Anm. 300 ff.) oder „Berufsausbildung“ (§ 33 a Abs. 2).

Das Tatbestandsmerkmal „Unterricht“ umfaßt als allgemeiner Begriff daher alle Bildungsmaßnahmen, so daß es für Abs. 1 Satz 5 nicht auf die Unterscheidung von Ausbildung, Fortbildung oder Weiterbildung ankommt.

Begriff der Vermittlung besonderer Fähigkeiten: Nach der oa. Definition ist die Vermittlung besonderer Fähigkeiten Unterricht. Das Tatbestandsmerkmal der Vermittlung besonderer Fähigkeiten hat somit gegenüber dem Oberbegriff „Unterricht“ keine eigenständige Bedeutung. Auch die von der FinVerw. (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 6) erwähnte Vermittlung besonderer *Fertigkeiten* fällt unter den Begriff des Unterrichts.

Einzelfälle: Nach BdF v. 10. 5. 85 (BStBl. I S. 189 RdNr. 6) werden folgende Beispiele für dem Abzugsverbot unterliegende Unterrichtsmaßnahmen aufgeführt:

- *Fabrschule,*
- *Schreibmaschinen- und Stenografiekurse sowie Tanzkurse,*
- *Nachhilfeunterricht.*

► **Abgrenzung: Hausaufgabenbetreuung – Nachhilfeunterricht:** Nicht unter das Abzugsverbot soll jedoch die Beaufsichtigung des Kindes bei Erledigung seiner häuslichen Schulaufgaben fallen.

BTDrucks. 10/1636 S. 59; BdF v. 10. 5. 85 aaO unter Berufung auf BFH VI R 116/78 v. 17. 11. 78, BStBl. 1979 S. 142; glA *Giere|Golenia*, DStZ 1985 S. 279; *Landwehr*, NSt. Außergew. Belastungen, Kinderbetreuungskosten Darst. 1 S. 5; *Oepen*, NWBF. 3 S. 5983; *Plückebaum|Wendt*, StLex. 3, 0 S. 425; *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 203; s. auch *Blümich|Falk*, XII. § 33 c Anm. 39, die auf Schwierigkeiten bei der Abgrenzung von Hausaufgabenbetreuung und Nachhilfeunterricht verweisen; ferner *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 30, der auf die Notwendigkeit geschickter Sachverhaltsgestaltung hinweist. Zweifelnd *Dankmeyer|Klöckner*, B 1985 S. 68.

Stellungnahme: Nur *Landwehr* aaO gibt eine Begründung für die unterschiedliche Behandlung von Nachhilfe- und Hausaufgabenbetreuungskosten: Die Überwachung der häuslichen Schulaufgaben gehöre zu den „Sorgfaltspflichten der Eltern“; nicht begünstigt seien jedoch die Aufwendungen für einen Nachhilfeunterricht, „zu dem nicht alle Eltern befähigt und damit auch nicht angehalten sind“. UE können weder die Fähigkeiten der Eltern noch der Umfang des Personensorgerechts maßgebend für die Abziehbarkeit der Aufwendungen sein. Entscheidend ist allein, ob die Aufwendungen „für Dienstleistungen zur Betreuung“ oder für andere Dienstleistungen wie Unterricht oder die Vermittlung besonderer Fähigkeiten erbracht werden. Hausaufgabenbetreuung durch eine Hilfsperson aber ist Vermittlung von Wissen und Fähigkeiten. Aus der von der hM (s. o.) zitierten Entscheidung des BFH (VI R 116/78 v. 17. 11. 78, BStBl. 1979 S. 142) ergibt sich nicht, daß die Beaufsichtigung und Hilfe „bei der Erledigung der schulischen Hausaufgaben“ eine „Dienstleistung zur Betreuung“ des Kindes ist; BFH v. 17. 11. 78 (aaO) hat vielmehr entschieden, daß es sich dabei ua. um eine typisch hauswirtschaftliche Arbeit im Rahmen des kinderbezogenen Hausgehilfen-Freibetrags handelt hat.

UE ist die Abgrenzung abziehbarer Betreuungskosten von nicht abziehbaren Unterrichtskosten nach dem jeweiligen Gegenstand oder Zweck des Dienstver-

hältnisses vorzunehmen. Ebenso wie im Zivilrecht die Hauptleistungspflichten die Eigenart des jeweiligen Schuldverhältnisses prägen und für die Einordnung in die verschiedenen Typen von Schuldverhältnissen entscheidend sind (vgl. *Palandt/Heinrichs*, BGB 45. Aufl. 1986 Einl. vor § 241 Anm. 1 e), ließe sich nach der jeweiligen Hauptleistungspflicht des Dienstverhältnisses die Zuordnung zu den nach Abs. 1 Satz 1 abziehbaren oder den nach Abs. 1 Satz 5 nicht abziehbaren Aufwendungen vornehmen; die Erfüllung von Nebenleistungspflichten oder die freiwillige Übernahme anderer als Betreuungsleistungen wäre dann unschädlich.

Beispiele: Eine Au-pair, der die Betreuung der Kinder obliegt, überwacht die Schularbeiten. In einem Kindergarten werden Vorschulübungen ausgeführt, die den Unterrichtsbegriff erfüllen; in diesem Falle ist auch das Beibringen von Spielen, Lesen, Lösen von Rätseln und dergl. keine schädliche Fähigkeitsvermittlung (glA *Felix*, KÖSDI 1985 S. 5840).

Ist das Dienstverhältnis umgekehrt in erster Linie in dem Sinne auf Hausaufgabenbetreuung oder Nachhilfe gerichtet, daß ein bestimmter Erfolg geschuldet wird, so greift das Abzugsverbot ungeachtet dessen, daß gleichzeitig Betreuungsleistungen erbracht werden. Insoweit besteht nicht nur ein Abzugs-, sondern auch ein Aufteilungsverbot (s. Anm. 87). Zum Begriff der „Dienstleistung“ und des „Dienstverhältnisses“ vgl. Anm. 40 f.

b) Aufwendungen „für sportliche und andere Freizeitbetätigungen“

86

Mit dieser Formulierung deutet das Gesetz bereits darauf hin, daß der Begriff der Freizeitbetätigung als Oberbegriff zu verstehen ist.

Der Begriff „Freizeit“ wird in der Soziologie als Komplementärbegriff zu Arbeit verstanden; bezogen auf die zu betreuenden Kinder von Alleinstehenden (oder Eltern iSd. Abs. 5) umfaßt der Begriff „Freizeit“ die private Zeit, die nicht vom Unterricht (Schule, Kindergarten) ausgefüllt ist. Unter das Tatbestandsmerkmal Freizeitbetätigungen fallen daher etwa die

- Ausübung von Hobbys (Basteln, Laientheater, Spielkreise usw.)
- Besuche von Veranstaltungen (Kino, Sportveranstaltungen, Theater)
- Reisen (Sprach- oder Studienreisen, Ferien- oder Urlaubsreisen, Schulfreizeiten oder -ausflüge)
- Vereinsmitgliedschaften (Karnevalsvereinigungen, Pfadfinder usw.).

Der Begriff „Sport“ (Kurzform von englisch *disport* = Vergnügen) ist eine Sammelbezeichnung für alle körperlichen Aktivitäten des Menschen in Bewegungs-, Spiel- oder Wettkampfformen (Meyers Enzyklopädi. Lexikon Bd. 22, 9. Aufl. 1979 S. 327). Die Ausübung von Sport ist idR Freizeitbetätigung (Ausnahme: Berufssport). Es ist daher ohne Bedeutung, ob einzelne Aktivitäten nun der sportlichen oder anderen Freizeitbetätigungen zuzuordnen sind (zB Angeln, Schach, Tanzen); auch eine Zuordnung zum Unterricht ist möglich, wo die sportlichen Aktivitäten oder die Freizeitbetätigung im Rahmen eines Lehrgangs ausgeübt wird (Skilehrgang, Tanzschule, Feriensprachkurse).

Aufwendungen für sportliche und andere Freizeitbetätigungen sind zB Eintrittsgelder, Fahrtkosten, Teilnehmergebühren, Mitgliedsbeiträge usw. Zum Begriff der Aufwendungen s. Anm. 36 ff. und zum Aufwendungsbegriff bei agB allgemein s. § 33 Anm. 33 f.

3. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 5: Abzugs- und Aufteilungsverbot

87

Abzugsverbot: Die Aufwendungen für Unterricht und Freizeitbetätigung „werden nicht berücksichtigt“. Das Abzugsverbot bezieht sich nur auf Abs. 1 Satz 1, dh. auf erwerbs- oder krankheitsbedingte Aufwendungen, die ua. auch für die

Betreuung des Kindes erbracht werden. Die Berücksichtigung derartiger Aufwendungen nach anderen Vorschriften ist nicht ausgeschlossen, so daß der Stpfl. etwa Unterrichtskosten nach § 33 a Abs. 2 (vgl. Anm. 28 „*Verhältnis zu § 33 a Abs. 2*“) oder Aufwendungen für sportliche Betätigung nach § 33 abziehen kann, sofern die Voraussetzungen dieser Vorschriften vorliegen. Zu Aufwendungen im Zusammenhang mit der gesundheitsfördernden Ausübung eines Sports vgl. § 33 Anm. 300 „*Vorbeugende Maßnahmen der Gesundheitsvorsorge*“.

Aufteilungsverbot: Nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 83) rechtfertigt sich das Abzugsverbot aus steuersystematischen Gründen, weil es Aufwendungen erfaßt, die bereits durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich (Kinderfreibeträge, Kindergeld und Ausbildungsfreibeträge) abgegolten sind. Da diese Abgeltungswirkung der Regelungen über den Kinderlastenausgleich auch die „behütende“ Betreuung mit erfaßt, folgt aus dem Zweck des Abzugsverbots uE zugleich ein Aufteilungsverbot. Aufwendungen für eine Nachhilfeunterricht erteilende Betreuungsperson können daher nicht in einen nach Abs. 1 Satz 1 abziehbaren und einen unter Abs. 1 Satz 5 fallenden nicht abziehbaren Betrag aufgeteilt werden (aA *Felix*, KÖSDI 1985 S. 5840). Das gilt auch für Kosten, die mittelbar mit unter das Abzugsverbot fallenden Aufwendungen zusammenhängen (zB Fahrtkosten zum Sportverein oder zum Zeltlager); s. Anm. 38; aA *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 34; wie hier Nds. FG v. 26. 11. 82 und v. 11. 2. 83, EFG 1983 S. 238 u. 351, beide rkr. betr. Kinderbetreuungsbetrag nach § 53 a EStG 1981 für die VZ 1980–1982.

88, 89 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Begriff des Alleinstehenden und ihm gleichgestellte Steuerpflichtige

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2

90

I. Überblick zu Abs. 2

Satz 1 definiert den Begriff des Alleinstehenden als

- Unverheiratete sowie
- Verheiratete, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben.

Satz 2 bestimmt durch gesetzl. Fiktion, daß auch Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschränkt estpfl. ist, als alleinstehend gelten.

II. Rechtsentwicklung, Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Begriffs „alleinstehend“

91 1. Rechtsentwicklung des Begriffs „alleinstehend“

Der Begriff des „*Alleinstehenden*“ findet sich bereits in Abschn. 152/212 Abs. 1 Nr. 2 EStR 1951/53, der die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine Haushilfin regelte (s. Anm. 2). Damit waren alle diejenigen Stpfl. gemeint, die nicht

der für Ehegatten vorgesehenen Haushaltsbesteuerung gem. § 26 EStG 1951 ff. unterlagen, also unverheiratete und dauernd getrennt lebende Stpfl.

Die späteren Gesetzesfassungen zum kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrag enthielten demgegenüber das Tatbestandsmerkmal „unverheiratet“ (so: § 33 a Abs. 3 Ziff. 2 i d F des StÄndG v. 5. 10. 56, BStBl. I S. 433, der im wesentlichen unverändert bis zum VZ 1979 galt). Diese enge Gesetzesfassung machte es erforderlich, den Tatbestand durch Verwaltungsanweisung auch auf verheiratete (erwerbstätige) Stpfl. zu erstrecken, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben (Abschn. 192 Abs. 3 EStR 1958 ff.).

Die zu den Kinderbetreuungskosten ergangene Entscheidung des BVerfG (s. Anm. 3 f.) verwendet statt dessen den Begriff des „Alleinstehenden“ für diejenigen Stpfl., auf die grundsätzlich die Grundtabelle anzuwenden ist, also verwitwete, geschiedene, getrennt lebende oder unverheiratete Stpfl. (BVerfG 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80 v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, 718 zu A I).

2. Bedeutung des Begriffs „alleinstehend“

92

Bedeutung von Abs. 2 Satz 1: Der Begriff des Alleinstehenden ist für Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 52) und für Abs. 3 letzter Satz (s. Anm. 115 ff.) von Bedeutung; auch Abs. 4 bezieht sich auf diesen Begriff.

Ehegatten-Begriff nicht maßgebend: Abs. 2 Satz 1 knüpft nicht, wie im EStG sonst üblich, an den Ehegatten-Begriff (vgl. BTDrucks. 10/1636 S. 59) oder die Voraussetzungen der Ehegatten-Veranlagung (§§ 26–26 b, § 32 Abs. 7 und § 32 a Abs. 5) an, sondern enthält den eigenständigen Begriff des Alleinstehenden. Das hat zur Folge, daß die StErmäßigung nach § 33 c weder von der Gewährung des

– Haushaltsfreibetrags (vgl. BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 3; s. auch Anm. 44 aE und 52aE; ferner Anm. 26 betr. Verhältnis des § 33 c zum Haushaltsfreibetrag) noch des

– Splittingtarifs (vgl. BdF v. 10. 5. 85 aaO u. Anm. 26)

abhängig ist.

Bedeutung von Abs. 2 Satz 2: Die Regelung knüpft an die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten an und geht damit uE davon aus, daß Splittingtarif und Abzug von Kinderbetreuungskosten einander ausschließen (s. Anm. 96 „Fortfall oder Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Ehegatten“).

3. Verfassungsmäßigkeit des Begriffs „alleinstehend“

93

Da der Begriff des Alleinstehenden auf die tatsächlichen Verhältnisse des Stpfl. abstellt, ist für die StErmäßigung allein der Zustand des „Unverheiratet“-Seins oder des Getrenntlebens maßgebend. Obwohl daher der Splittingtarif bei Zusammenveranlagung antragsgemäß zu gewähren ist, wenn die Voraussetzungen der Ehegatten-Veranlagung zu Beginn des VZ vorgelegen haben oder im Laufe des VZ eingetreten sind (§ 26 Abs. 1 Satz 1), wird die StErmäßigung des Abs. 1 Satz 1 für die Dauer des „Alleinstehens“ zusätzlich zeitanteilig gewährt (s. Anm. 111). Darin liegt ein Verstoß gegen den Gesetzgebungsauftrag des BVerfG (1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, 729), wonach die StErmäßigung auf den Splittingvorteil zu begrenzen ist (s. auch Anm. 3 u. 6). Dieser Vorgabe des BVerfG wird zu Recht entnommen, daß Splittingtarif und StErmäßigung wegen Kinderbetreuung einander ausschließen sollten; das BVerfG nämlich hat den Abzug von Kinderbetreuungskosten unter dem Gesichtspunkt eines Ausgleichs für die durch den Splittingtarif gewährleistete Entscheidungsfreiheit über die Aufgabenverteilung in der Ehe gesehen (BVerfG 1 BvR 620/78 ua., aaO).

Kritisch dazu *Ippisch*, StWa. 1985 S. 46, im Hinblick auf Verwitwete, die Splittingtarif und Kinderbetreuungskosten erhalten; nach *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 37 handelt es sich um eine Doppelbegünstigung, die überzogen erscheint und Schwierigkeiten bei Bemessung des Erstattungsanspruchs geschiedener oder getrennt lebender Stpfl. bereiten kann. Nach aA kein Verfassungsverstoß, „da das BVerfG nicht auf die Anwendung des Splitting-Verfahrens selbst, sondern auf die Dispositionsmöglichkeit abgestellt“ habe, „die für einen verwitweten Stpfl. gerade nicht mehr“ bestehe (*Blümich/Falk*, XII. § 33 c Anm. 58).

UE ist Abs. 2 Satz 1 insoweit verfassungswidrig, als er im VZ des Eintritts oder Fortfalls der Voraussetzungen einer Ehegatten-Veranlagung zum Abzug von Kinderbetreuungskosten neben der Besteuerung nach dem Splittingtarif führen kann. Sachliche Gründe für die Vorzugsbehandlung Steuerpflichtiger im VZ der Eheschließung, Trennung oder Auflösung der Ehe sind nicht ersichtlich. Der Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG ergibt sich aus dem Vergleich mit Alleinstehenden, die nicht den Splittingtarif beanspruchen können und mit intakten Familien, denen der Abzug von Kinderbetreuungskosten versagt ist. Nach § 32 c Abs. 4 RefE (s. Anm. 6) war die StErmäßigung noch auf den „alleinstehenden Stpfl.“ beschränkt, „bei dem das Splitting-Verfahren nicht anzuwenden . . . ist“. Die Doppelbegünstigung durch Splitting und Kinderbetreuungskosten wird allerdings erheblich dadurch gemindert, daß die Kinderbetreuungskosten nach hM um die zumutbare Belastung zu kürzen sind, die sich im Falle der Zusammenveranlagung (§ 26 b) nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte beider Ehegatten bemißt (vgl. dazu *Kanzler*, FR 1986 S. 7; s. auch Anm. 74 aE).

94 Einstweilen frei.

B. Begriff des Alleinstehenden

95 I. Unverheiratete und getrennt Lebende als „Alleinstehende“ (Abs. 2 Satz 1)

Alleinstehende sind nach Abs. 2 Satz 1

- ▷ Unverheiratete, dh.
 - Ledige
 - Geschiedene oder
 - Verwitwete sowie

▷ Verheiratete, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben.

Keine umgangssprachliche Deutung der abschließenden Regelung: Die Regelung ist abschließend; mit Ausnahme der in Satz 2 enthaltenen Fiktion lassen sich weitere Fälle nicht unter den Begriff des Alleinstehenden einordnen. Der Begriff „alleinstehend“ ist nicht umgangssprachlich zu verstehen, so daß auch der Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft als unverheirateter oder verheirateter von seinem Ehegatten getrennt lebender Stpfl. „alleinstehend“ iSd. Abs. 2 Satz 1 ist. Dies gilt insbesondere auch für den unverheirateten Stpfl., „der mit dem anderen Elternteil des betreuten Kindes zusammenlebt (arg. Abs. 3 Satz 4; s. Anm. 115; glA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 3) oder den Stpfl., der sein Kind in einer Wohngemeinschaft aufzieht (aA *Ippisch*, StWa. 1985 S. 46).

Ippisch (aaO) setzt dem Gesetzesbegriff „alleinstehend“ den Begriff „alleinerziehend“ entgegen und versteht darunter Stpfl. mit Kindern, die nicht mit anderen Personen in einer Haushaltsgemeinschaft leben. Vgl. auch Anm. 92 zur Bedeutung des Begriffs alleinstehend.

Die verschiedenen Formen des Alleinstehens:

► *Unverheiratete* sind Stpfl., die nicht in einer formgültig zustande gekommenen Ehe leben.

Der Begriff „*unverheiratet*“ fand sich schon in § 26 c idF des StÄndG 1968 v. 20. 2. 69 (BGBl. I S. 141; BStBl. I S. 116) und ist auch in § 26 c Abs. 1 Satz 1 idF des StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) enthalten. Unverheiratete sind danach alle diejenigen Stpfl., auf die die estl. Regelungen für Ehegatten keine Anwendung finden (zB § 10 Abs. 3 Satz 1, § 10 c Abs. 4, §§ 26–26 b, § 32 a Abs. 5).

▷ *Ledige*: Ob eine Ehe besteht oder der Stpfl. unverheiratet ist, bestimmt sich ausschließlich nach bürgerl. Recht (BFH VI 115/55 U v. 21. 6. 57, BStBl. S. 300, betr. § 26). Für Deutsche gilt der Grundsatz der obligatorischen Zivilehe (§ 11 EheG); für Ausländer, Heimatrecht, gleichgültig, ob sie die Ehe im In- oder Ausland eingehen (Art. 13 Abs. 1 EGBGB). Zum Begriff der Ehe s. auch Anm. 136.

▷ *Geschiedene, Verwitwete*: Unverheiratet sind auch Stpfl., deren Ehe durch Urteil geschieden (§ 1564 BGB) oder durch Tod des Ehegatten aufgelöst worden ist (§ 1482 BGB). Im einzelnen dazu § 26 Anm. 15.

▶ *Verheiratete, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben*, sind ebenfalls alleinstehend iSd. Abs. 2 Satz 1. Es handelt sich wie bei § 10 Abs. 1 Nr. 1 (sog. begrenztes Realsplitting) um die Komplementär-Voraussetzung zu § 26 Abs. 1 Satz 1, wonach die Ehegatten-Veranlagung ua. von dem nicht dauernd Getrenntleben der Ehegatten abhängt. Die Begriffe Ehegatten und Verheiratete sind gleichbedeutend.

▷ *Nach bürgerlichem Recht* leben Ehegatten getrennt, wenn zwischen ihnen keine häusliche Gemeinschaft besteht und ein Ehegatte sie erkennbar nicht herstellen will, weil er die eheliche Lebensgemeinschaft ablehnt. Die häusliche Gemeinschaft besteht auch dann nicht mehr, wenn die Ehegatten innerhalb der ehelichen Wohnung getrennt leben (vgl. § 1567 BGB idF des 1. EheRG v. 14. 6. 76, BGBl. I S. 1421).

▷ *Nach der Rspr. des BFH* leben Ehegatten dauernd getrennt iSd. § 26 Abs. 1 EStG, „wenn die zum Wesen der Ehe gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht mehr besteht“, wobei „einer auf Dauer herbeigeführten räumlichen Trennung . . . regelmäßig eine besondere Bedeutung“ zukommt (BFH VI R 150/69 v. 15. 6. 73, BStBl. S. 640; vgl. auch VI R 206/68 v. 27. 8. 71, BStBl. 1972 S. 173 und VI 42/65 v. 5. 10. 66, BStBl. 1967 S. 84). Im einzelnen dazu § 26 Anm. 17.

Änderung im Laufe des VZ: Eheschließung, Auflösung der Ehe, Beginn oder Beendigung des Grenntlebens im Laufe eines VZ führt zur zeitanteiligen Kürzung der Höchst- und Pauschbeträge nach Abs. 3 Satz 3 (vgl. Anm. 108 ff.). Der Abzug von Kinderbetreuungskosten neben der Besteuerung nach dem Splittingtarif ist uE jedoch verfassungswidrig (s. Anm. 93).

II. Ausnahmeregelung für Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschränkt estpfl. ist (Abs. 2 Satz 2)

96

Nach Abs. 2 Satz 2 gelten auch Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschränkt estpfl. ist, als alleinstehend; sie selbst müssen jedoch unbeschränkt estpfl. sein (§ 50 Abs. 1 letzter Satz; vgl. Anm. 22).

Bedeutung der Fiktion: Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschränkt estpfl. ist, *sind* nicht, sondern *gelten* als alleinstehend, weil Abs. 2 Satz 1 nur Verheiratete, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben, zum Begriff des „Alleinstehenden“ zählt. Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschränkt estpfl. ist, leben jedoch idR so lange nicht dauernd getrennt, als sie die Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft (s. Anm. 95) aufrechterhalten. Die Fiktion („gelten als“) vermeidet

den Widerspruch in der Behandlung getrennt lebender und nicht getrennt lebender Verheirateter als Alleinstehender.

Der Ehegatte ist nicht unbeschränkt estpfl.: wenn er weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat, also (ohne der erweiterten unbeschränkten Steuerpflicht zu unterliegen) im Ausland lebt. Als Alleinstehender iSd. Abs. 2 Satz 2 gilt daher insbesondere:

- ▷ *der ausländische Gastarbeiter*, dessen Ehegatte im Heimatland lebt und dessen Kind oder Kinder dem Haushalt des in der Bundesrepublik lebenden Elternteils angehört oder angehören. Zur Anwendung der Abs. 1 oder 5 im Falle der Doppel- oder Vielehe von Ausländern, s. Anm. 24 u. 136;
- ▷ *der Auslandsbeamte* deutscher Staatsangehörigkeit, dessen Ehegatte nicht deutscher Staatsangehöriger ist, aber im Ausland steuerpflichtige Einkünfte bezieht (§ 1 Abs. 2 Satz 1 idF des StBereinigungsG 1986 v. 19. 12. 85, BGBl. I S. 2436; BStBl. I S. 735).

Nach aA fehlt es in diesem Fall an der Notwendigkeit der Betreuungskosten (*Blümich/Falk*, XII. § 33 c Anm. 61). UE abzulehnen. Abs. 2 Satz 2 bezweckt ersichtlich eine Ausdehnung der StErmäßigung auf die Stpfl., die, obgleich verheiratet, wie der Auslandsbeamte mit ausländischer Ehefrau, nicht nach dem Splittingtarif besteuert werden. Das entspricht der Entscheidung des BVerfG (1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, 727 f.), das den Abzug von Kinderbetreuungskosten als Ausgleich für die durch das Splitting gewährleistete Entscheidungsfreiheit über die Aufgabenverteilung in der Ehe angesehen hat (s. auch Anm. 3 u. 6).

Fortfall oder Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Ehegatten im Laufe eines VZ hat keinen Einfluß auf die Voraussetzungen der Ehegatten-Veranlagung und die Gewährung des Splittingtarifs. Denn es genügt, wenn die Voraussetzungen der Zusammenveranlagung zu Beginn des VZ vorgelegen haben oder im Laufe des VZ eingetreten sind (§ 26 Abs. 1 Satz 1).

Trotzdem sind nach dem Wortlaut des § 33 c Kinderbetreuungskosten für den Zeitraum abziehbar, in dem der andere Ehegatte nicht unbeschr. estpfl. war. Nach Abs. 3 Satz 3 sind allerdings Höchst- und Erhöhungsbeträge des Abs. 3 Sätze 1 und 2 zu ermäßigen (s. Anm. 108 f.).

UE ist diese Rechtsfolge ebenso verfassungswidrig wie der Abzug von Kinderbetreuungskosten neben der Gewährung des Splittingtarifs bei Eintritt oder Wegfall der Voraussetzungen der Ehegatten-Veranlagung nach Abs. 2 Satz 1 (s. Anm. 93). Dem Regelungszweck des Abs. 2 Satz 2 (s. oben) würde es entsprechen, für den VZ ein Abzugsverbot zu bejahen, in dem der Ehegatte des Stpfl. zur unbeschränkten Steuerpflicht wechselt oder umgekehrt. Da Abs. 2 Satz 2 das gleiche Tatbestandsmerkmal der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht enthält wie § 26 Abs. 1 Satz 1, dies jedoch in einem Fall negativ, im anderen positiv voraussetzt, läßt sich Abs. 2 Satz 2 im Wege teleologischer Reduktion uE verfassungskonform dahingehend auslegen, daß Ehegatten-Veranlagung und Abzug von Kinderbetreuungskosten beim Wechsel zur unbeschränkter Steuerpflicht und umgekehrt einander ausschließen. Daraus folgt ein Abzugsverbot für Kinderbetreuungskosten in dem VZ, in dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 zu Beginn vorgelegen haben oder im Laufe dessen sie eingetreten sind.

Erläuterungen zu Abs. 3: Höchstbetragsbegrenzung und Kürzungsvorschriften

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3

I. Überblick zu Abs. 3

100

Satz 1 begrenzt den Abzug der Betreuungskosten für ein Kind auf 4 000 DM (s. Anm. 105).

Satz 2 sieht vor, daß sich der Höchstbetrag von 4 000 DM für jedes weitere Kind des Stpfl. um 2 000 DM erhöht (s. Anm. 106).

Satz 3 bestimmt eine Ermäßigung der in Satz 1 und 2 vorgesehenen Beträge für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vorgelegen haben, um ein Zwölftel (s. Anm. 108 ff.).

Satz 4 regelt die Halbteilung der in Satz 1 und 2 vorgesehenen Beträge bei gleichzeitiger Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt zweier Alleinstehender (s. Anm. 115 ff.).

II. Rechtsentwicklung des Abs. 3

101

Der RefE zu § 32 c (s. Anm. 6) enthielt weder einen absoluten Höchstbetrag oder nach der Kinderzahl gestaffelte Abzugsbeträge noch hatte man für die Monate, in denen die gesetzl. Voraussetzungen nicht erfüllt waren, eine zeitanteilige Kürzung vorgesehen; auch an eine Aufteilung der StErmäßigung, bei gleichzeitiger Zuordnung des betreuten Kindes zu zwei Alleinstehenden, war noch nicht gedacht. Eine Höchstbetragsgrenze ergab sich – unabhängig von der Kinderzahl – lediglich aus der tabellarisch geregelten Begrenzung auf den Splittingvorteil, der einer Anregung des BVerfG entsprach (BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717; vgl. Anm. 3). Nach der lfd. Nr. 1 dieser Tabelle ergab sich bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 29 807 DM ein Höchstbetrag von 1 200 DM, der sich entsprechend dem zu versteuernden Einkommen des Alleinstehenden bis zu einem Höchstbetrag von 22 000 DM bei zu versteuerndem Einkommen von 204 768 DM und darüber steigerte. Eine weitere Höchstbetragsbegrenzung wurde in der Begründung zum Referenten-Entwurf (v. 23. 1. 84 maschinenschriftl., nicht veröff. S. 62 f.) mit folgenden Erwägungen abgelehnt:

„Eine zusätzliche Begrenzung des Abzugs durch einen absoluten Höchstbetrag oder eine Kürzung um eine einkommensabhängig gestaffelte zumutbare Belastung entsprechend § 33 Abs. 3 EStG scheidet aus, da nach dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts grundsätzlich ein Abzug in der tatsächlichen Höhe geboten ist. Solche Kürzungen könnten dazu führen, daß erhebliche Betreuungsaufwendungen vom Abzug ganz ausgeschlossen wären“ (s. auch *Kanzler*, FR 1986 S. 6).

Der RegE zum StBereinigungsG 1985 v. 19. 6. 84 (BTDrucks. 10/1636) sah anstelle der Begrenzung auf den Splittingvorteil dann den in das Gesetz übernommenen Höchstbetrag von 4 000 DM für ein Kind und die Erhöhungsbeträge von 2 000 DM für jedes weitere Kind vor. In der Begründung zu diesem Entwurf wird eigens darauf hingewiesen, daß die zumutbare Belastung vor Anwendung der Höchstbeträge anzurechnen sei (BTDrucks. 10/1636 S. 59). Dazu im einzelnen Anm. 70 ff. Der RegE enthielt im übrigen eine Begrenzung des Abzugs auf *einen* Höchstbetrag, wenn das Kind „zum Haushalt mehrerer erwerbstätiger Al-

leinstehender“ gehörte (BTDrucks. aaO S. 14). Eine Zwölfteilung war auch in diesem Entwurf noch nicht vorgesehen.

Bericht des FinAussch. v. 14. 11. 84 (BTDrucks. 10/2370): Auf Empfehlung des Finanzausschusses wurde dann die nunmehr in Abs. 3 Satz 3 enthaltene Zwölfteilung mit der Begründung eingeführt, es bedürfe einer Aufteilung der „maßgeblichen Beträge . . . , wenn das Kind im Laufe des Kalenderjahres gleichzeitig oder nacheinander zum Haushalt mehrerer Personen gehört hat“ (BTDrucks. 10/2370 S. 12).

Zur Änderung des Abs. 3 Satz 4 durch StSenkG 1986/1988 s. Anm. 116.

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3

102 1. Bedeutung des Abs. 3

Gesetzessystematische Bedeutung: Nach der Begründung des RegE zum StBereinigungsG 1985 v. 19. 6. 84 (BTDrucks. 10/1636) rechtfertigt sich die Höchstbetragsbegrenzung aus einem „Vergleich mit der stl. Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen . . . , die ebenfalls nur in begrenztem Umfang einkommensmindernd abgezogen werden können“ (BTDrucks. aaO S. 55).

Stellungnahme: UE ist diese Begründung nicht überzeugend, da es an einer Vergleichbarkeit beider Leistungen fehlt: Kinderbetreuungskosten werden nicht in Erfüllung einer Unterhaltsverpflichtung geleistet, also aus rechtl. oder sittl. Gründen, sondern sind aus tatsächlichen Gründen zwangsläufige Aufwendungen (s. Anm. 54). Abgesehen davon, daß die in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. aaO) zum Vergleich herangezogenen StErmäßigungen nach § 33 a Abs. 1 und Abs. 2 betragsmäßig von den Höchstbeträgen des Satz 1 und 2 abweichen und anders als § 33 c eine Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge des Empfängers vorsehen, wird der Vergleichbarkeit vor allem durch die nach der Gesetzesbegründung vorgesehene Anrechnung einer zumutbaren Belastung auf Kinderbetreuungskosten, die bei den Tatbeständen des § 33 a unterbleibt, jede sachliche Rechtfertigung entzogen. Zur Anrechnung der zumutbaren Belastung durch die hM s. Anm. 70 und 71 und zur Ablehnung dieser Auffassung s. Anm. 74 ff.

UE sprechen Höchstbetragsbegrenzung und zeitanteilige Kürzung (entsprechend § 33 a Abs. 4) für eine systematische Einordnung der Kinderbetreuungskosten zu den agB in besonderen Fällen (§§ 33 a, 33 b), bei denen auch die Anrechnung einer zumutbaren Belastung ausscheidet (s. Anm. 74).

Abgeltungswirkung der Beträge: Der Höchstbetrag von 4 000 DM führt zu einer monatlichen Entlastung von 334 DM (333,33 DM) und der Erhöhungsbetrag ebenso wie der nach Satz 4 halbierte Höchstbetrag zu einer monatlichen Entlastung von 167 DM (166,66 DM); diese Beträge sind zugleich für die zeitanteilige Kürzung nach Satz 3 maßgebend (s. Anm. 109). Wegen des von der hM vertretenen Ansatzes einer zumutbaren Belastung vor Anwendung der Höchstbeträge (s. Anm. 70) ist die Abgeltungswirkung der Beträge nach Satz 1 und 2 jedoch wesentlich höher. Um die Höchstbeträge auszuschöpfen, muß ein Stpfl. Kinderbetreuungskosten in Höhe des jeweiligen Höchstbetrages zuzüglich der zumutbaren Belastung aufwenden, die sich nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte und der Kinderzahl des Stpfl. richtet (vgl. § 33 Anm. 218–233). Zur Anrechnung der zumutbaren Belastung bei Abzug von Kinderbetreuungskosten und agB nach § 33 vgl. Anm. 71.

Bei Anrechnung der zumutbaren Belastung stellt sich die Abgeltungswirkung der Beträge der Sätze 1 und 2 tabellarisch wie folgt dar (vgl. *Malten*, B 1985 S. 1560; *Kanzler*, FR 1986 S. 5):

Gesamt- betrag der Einkünfte	Zumutbare Belastung		Zur Ausschöpfung der Höchstbeträge erforderliche Kinderbetreuungskosten			
	Bis zu 2 Kinder	Mehr als 2 Kinder	1 Kind	2 Kinder	3 Kinder	4 Kinder
20 000	400	200	4 400	6 400	8 200	10 200
30 000	600	300	4 600	6 600	8 300	10 300
40 000	1 200	400	5 200	7 200	8 400	10 400
50 000	1 500	500	5 500	7 500	8 500	10 500
60 000	1 800	600	5 800	7 800	8 600	10 600
70 000	2 100	700	6 100	8 100	8 700	10 700
80 000	2 400	800	6 400	8 400	8 800	10 800
90 000	2 700	900	6 700	8 700	8 900	10 900
100 000	3 000	1 000	7 000	9 000	9 000	11 000
120 000	4 800	2 400	8 800	10 800	10 400	12 400
150 000	6 000	3 000	10 000	12 000	11 000	13 000
200 000	8 000	4 000	12 000	14 000	12 000	14 000

Die hier abgelehnte (s. Anm. 75) Anrechnung einer zumutbaren Belastung führt – wie die Tabelle zeigt – zu systemwidrigen Ergebnissen, die durch die grobe Einteilung der V Hundertsätze des § 33 Abs. 3 bedingt sind. So muß der Stpfl. bei einem 100 000 DM übersteigenden Gesamtbetrag der Einkünfte für zwei Kinder höhere Betreuungskosten aufwenden, um den Höchstbetrag von 6 000 DM auszuschöpfen als der Stpfl. mit drei Kindern, der 8 000 DM abziehen kann. Das Gesetz selbst aber geht ersichtlich von der Vorstellung aus, daß einem Stpfl. um so höhere Aufwendungen entstehen, je mehr Kinder der Betreuung bedürfen; auf dieser Vorstellung beruht die Gewährung von Erhöhungsbeträgen für jedes weitere Kind des Stpfl. (Abs. 3 Sätze 1 und 2). Bei Anrechnung einer zumutbaren Belastung wird dieser Gedanke von einem bestimmten Gesamtbetrag der Einkünfte ab in sein Gegenteil verkehrt. Dies läßt sich weder aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip noch durch andere sachliche Gesichtspunkte rechtfertigen (vgl. *Kanzler*, FR 1986 S. 7 f.).

Zur Bedeutung der Höchstbetragsregelung als Ersatz für die vom BVerfG angeregte Begrenzung auf den Splittingvorteil vgl. Anm. 103.

2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3

103

Die Höchstbetragsbegrenzung (Sätze 1 und 2) hat sich an zwei verfassungsgerichtlichen Maßstäben zu orientieren: Danach erfordert es das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

- ▷ „grundsätzlich Aufwendungen, die Alleinerziehende für die Betreuung ihrer Kinder erbringen müssen, soweit sie zwangsläufig (vgl. § 33 Abs. 2 EStG) sind, in der tatsächlich entstandenen Höhe steuerlich als Minderung des Einkommens zu berücksichtigen“ (BVerfG 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80 v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, 729 li. Sp.; vgl. auch Anm. 3) und
- ▷ zur Berücksichtigung zwangsläufiger Aufwendungen, soweit eine Abzugsbegrenzung ausnahmsweise zulässig ist, „keine realitätsfremden Grenzen zu ziehen“ (BVerfG 1 BvL 10/80 v. 22. 2. 84, BStBl. S. 357 u. 1 BvR 789/79 v. 4. 10. 84, BStBl. 1985 S. 22 = StRK EStG [bis 1974] § 33 a R. 154, beide betr. Unterhaltsleistungen nach § 33 a Abs. 1).

Stellungnahme: UE sind die Höchstbetragsbegrenzungen von 4 000 DM für ein Kind und je 2 000 DM für jedes weitere Kind in bestimmten Fällen aus folgenden Gründen verfassungswidrig:

- ▷ Die Höchstbeträge widersprechen dem Gebot des BVerfG v. 3. 11. 82 (aaO), die tatsächlich entstandenen Kosten zu berücksichtigen (s.o.).
- ▷ Die Höchstbeträge eignen sich nicht zur Verwirklichung der nach dem Urteil des BVerfG v. 3. 11. 82 (aaO) zulässigen und gebotenen Begrenzung des Abzugs von Kinderbetreuungskosten auf den Splittingvorteil, den Eltern in intakter Ehe genießen. Der geltende Höchstbetrag für ein Kind erweist sich danach für zu versteuernde Einkommen über 40 000 DM als unzureichend; für Alleinstehende mit zwei Kindern ist diese Grenze bei einem zu versteuernden Einkommen von etwa 47 000 DM erreicht (s. u.).

Der RefE zu § 32 c (vgl. Anm. 6) enthielt in einer Anlage 4 zum EStG eine aus Vereinfachungsgründen grob abgestufte Tabelle mit den auf den Splittingvorteil begrenzten Höchstbeträgen. Nach dieser Tabelle war ein Höchstbetrag von 4 182 DM bereits bei einem zu versteuernden Einkommen von 40 175 DM vor Abzug des Haushaltsfreibetrags und der Kinderbetreuungskosten erreicht; der maximale Höchstbetrag betrug für zu versteuernde Einkommen ab 204 768 DM 22 000 DM. Die nach geltendem Recht für zwei und drei Kinder maßgebenden Höchstbeträge waren bei zu versteuernden Einkommen von etwa 47 000 DM und 53 000 DM erreicht.

- ▷ Sieht man die Höchstbeträge als zulässige Typisierung einer Zwangsläufigkeit der Höhe nach an, so erweist sich der Betrag von 4 000 DM zB für den Fall der Beschäftigung eines Kindermädchens als *realitätsfremde Grenze* (s.o.). Schon bei Halbtagsbeschäftigung einer Betreuungskraft ist der Monatsbetrag von 334 DM ungenügend; dies gilt um so mehr für ganztägig zur Betreuung von Kleinkindern beschäftigte Personen.

Eine Staffelung der Höchstbeträge nach der Kinderzahl (Sätze 1 und 2), ist verfassungsrechtlich nicht geboten. Nach Auffassung des BVerfG stellt die Kinderzahl im Hinblick auf die Aufwendungen zur Kinderbetreuung keinen sachlichen Differenzierungsgrund dar, weil für mehrere Kinder kaum größere Aufwendungen anfallen als für ein Kind (BVerfG 1 BvR 343/73, 83/74, 183/75, 428/75 v. 11. 10. 77, BStBl. 1978 S. 174). Die geltende Regelung berücksichtigt dies insofern, als sie den Höchstbetrag für weitere Kinder geringer bemisst; uE hätte jedoch ein einziger, aber großzügig bemessener Höchstbetrag die Staffelung nach der Kinderzahl entbehrlich gemacht. So auch der Referenten-Entwurf in § 33 c (s. Anm. 101).

Die zeitanteilige Kürzung der Höchstbeträge (Satz 3) ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Regelung vermeidet eine gleichheitswidrige Benachteiligung der Stpfl., die im gesamten VZ – monatlich wiederkehrende – Aufwendungen leisten, gegenüber den Stpfl., die nur einen Teil des VZ belastet sind.

Die Halbteilung der Höchstbeträge (Satz 4) stellt die Einmalgewährung der StErmäßigung sicher und vermeidet so eine gleichheitswidrige Benachteiligung alleinerziehender Elternteile gegenüber eheähnlichen Gemeinschaften (s. Anm. 115 ff.).

IV. Geltungsbereich des Abs. 3

Persönlicher Geltungsbereich: Höchstbetrag, Erhöhungsbetrag und Zwölftelung sind auf Alleinstehende und die in Abs. 5 genannten Ehegatten anzuwenden (Abs. 5 Satz 1 verweist auf Abs. 3 Sätze 1–3, s. Anm. 146); zur *Ehegattenveranlagung Alleinstehender* s. Anm. 111–113.

Sachlicher Geltungsbereich: Höchstbetrag und Erhöhungsbetrag nach Satz 1 gelten für Kinderbetreuungskosten iSd. Abs. 1 (s. Anm. 36–42); die Zwölfteilung nach Satz 2 gilt für den Höchstbetrag und den Erhöhungsbetrag nach Satz 1 und den Pauschbetrag nach Abs. 4; dagegen erfolgt keine zeitanteilige Kürzung der zumutbaren Belastung (s. zum Ganzen Anm. 108).

B. Höchstbetrag für ein Kind und Erhöhungsbetrag für jedes weitere Kind des Stpfl. (Abs. 3 Sätze 1 und 2)

I. Höchstbetrag von 4 000 DM für Alleinstehende mit einem Kind (Abs. 3 Satz 1)

105

Der Höchstbetrag begrenzt den Abzug der für ein Kind berücksichtigungsfähigen Betreuungskosten auf 4 000 DM (Satz 1); für jedes weitere Kind erhöht sich dieser Betrag um 2 000 DM (Satz 2); su. Anm. 106, 107.

„**Der nach Abs. 1 abzuziehende Betrag**“ unterliegt der Höchstbetragsbegrenzung. Aus dieser Formulierung des Abs. 3 Satz 1 folgert die hM ua., daß der Höchstbetrag erst nach Anrechnung der zumutbaren Belastung eingreift (vgl. Anm. 70 „*Keine Kürzung der Höchst- und Erhöhungsbeträge*“). UE beschränkt sich die Verweisung auf Abs. 1 auf die dort ausdrücklich enthaltenen Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 36 ff.), die Einschränkung des Abs. 1 Satz 4 auf notwendige und angemessene Aufwendungen (s. Anm. 79 ff.) und das Abzugsverbot des Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 82 ff.). Die Anrechnung einer zumutbaren Belastung ist als verfassungswidrig abzulehnen (s. Anm. 74 u. 75).

„**Bei Alleinstehenden mit einem Kind (Abs. 1 Satz 1)**“ darf der Abzugsbetrag 4 000 DM nicht übersteigen. Nachdem Satz 1 bereits eine Verweisung auf den „nach Abs. 1 abzuziehenden Betrag“ enthält, ist der Klammerzusatz überflüssig, denn Alter, Haushaltszugehörigkeit, Kindbegriff und unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Kindes gehören schon zu den Voraussetzungen des Abzugs von Kinderbetreuungskosten nach Abs. 1 (s. Anm. 44 ff.).

II. Erhöhung für jedes weitere Kind um 2 000 DM (Abs. 3 Satz 2)

1. Der Erhöhungsbetrag

106

„**Für jedes weitere Kind**“ erhöht sich der Höchstbetrag um einen im Gesetz so bezeichneten „Erhöhungsbetrag“ (vgl. Abs. 3 Satz 3 und 4) von 2 000 DM. Voraussetzung ist auch insoweit, daß es sich um ein Kind iSd. Abs. 1 Satz 1 handelt; obwohl im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt, ergibt sich dies uE ersichtlich aus dem Sinnzusammenhang zwischen Satz 1 und 2. Für das weitere Kind müssen daher auch Betreuungskosten aufgewendet werden.

2. Ermittlung des für mehrere Kinder abziehbaren Betrags

107

Das Gesetz fordert nicht, daß die berücksichtigungsfähigen Kinderbetreuungskosten den einzelnen Kindern, auf die sie entfallen, zugeordnet werden. Der „erhöhte Höchstbetrag“ für mehr als ein Kind gilt daher für die vom Stpfl. insgesamt aufgewendeten Kinderbetreuungskosten ohne Rücksicht darauf, welches Kind sie betreffen.

BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 10; glA *Blümich|Falk*, XII. § 33 c Anm. 62; *Dankmeyer|Klöckner*, B 1985 S. 68 f.; *Frotscher|Frost*, § 33 c Anm. 40; *Landwehr*, NSt. Außergew. Belastungen Kinderbetreuungskosten Darst. 1 S. 6; *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 45; *Oepen*, RWP SG 5.1 S. 113; *Schmidt|Drenseck*, 5. Aufl., § 33 c Anm. 4 a; *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 204; glA auch *Richter*, DStR 1985 S. 205, der die Beträge für „kinderzahlbezogen, aber nicht personenbezogen“ hält. Im Ergebnis aus Praktikabilitätsgründen glA *Felix*, KÖSDI 1985 S. 5841 u. *Giere|Golenia*, DStZ 1985 S. 280 f., die jedoch davon ausgehen, daß die Aufwendungen nach dem Wortlaut des Abs. 3 Sätze 1 und 2 den einzelnen Kindern zuzuordnen sind. UE zwingt der Gesetzeswortlaut nicht zu einer derartigen Zuordnung; da die Voraussetzungen des Abs. 1 jedoch für jedes Kind des Stpfl. zu prüfen sind, müssen zumindest auch für jedes Kind dem Grunde nach Kinderbetreuungskosten entstanden sein.

UE kann der Stpfl. nicht für ein Kind den Höchstbetrag und für weitere Kinder den oder die Pauschbeträge beanspruchen (s. Anm. 126 aE).

Zum Abzug bei zeitanteiliger Kürzung s. Anm. 110 und zum Abzug bei Zugehörigkeit mehrerer Kinder zum gemeinsamen Haushalt zweier Alleinstehender s. Anm. 115.

C. Ermäßigung nach Monaten (Abs. 3 Satz 3)

I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 3

108 1. Ermäßigung für jeden vollen Kalendermonat des Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Abs. 1

Satz 3, der im Wortlaut § 33 a Abs. 4 entspricht, führt zu einer zeitanteiligen Ermäßigung des Höchstbetrages, der Erhöhungsbeträge und des Pauschbetrages (s. unten). Über die Anwendung des Abs. 3 Satz 3 in den Fällen des Abs. 5 (Betreuungskosten unbeschr. stpfl. Ehegatten) s. Anm. 147.

Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vorgelegen haben, sind die Jahresbeträge der Sätze 1 und 2 um je ein Zwölftel zu ermäßigen. Der Kalendermonat reicht vom Beginn des ersten bis zum Ende des letzten Tages des jeweiligen Monats. Es handelt sich also weder um die Berechnung eines Zeitraums von einem Monat zu 30 Tagen (§ 191 BGB) noch um eine Fristberechnung, bei der der Tag des Ereignisses nicht zu berücksichtigen ist (§§ 187 Abs. 1, 188 BGB).

Es genügt, wenn die Voraussetzungen an einem Tag des Monats vorgelegen haben.

Beispiel: Das Kind des Alleinstehenden wird am 31. Januar unbeschränkt estpfl. Der Alleinstehende kann den vollen Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag beanspruchen, sofern die übrigen Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sind.

Nichtvorliegen der Voraussetzungen des Abs. 1: Für die Zwölftelung reicht es aus, wenn *auch nur eine* der Voraussetzungen des Abs. 1 (und des ergänzenden Abs. 2) nicht während des ganzen VZ erfüllt ist (zu den *Anwendungsfällen* des Abs. 3 Satz 3 s.u.).

Nach aA sollen die Erwerbstätigkeit und die Inanspruchnahme von Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes nicht zu den Voraussetzungen gehören, die nach Abs. 3 Satz 3 im gesamten VZ vorliegen müssen, damit eine zeitanteilige Kürzung vermieden wird; eine Zwölftelung würde in diesen Fällen zu „unbefriedigenden und wenig sinnvollen Ergebnissen“ führen und sich im übrigen nicht im Lohnsteuerverfahren bewähren (*Scheurmann-Kettner|Lantau*, BB 1985 S. 919). UE als dem Gesetzeswortlaut widersprechende Auffassung abzulehnen. Kurzfristige Unterbrechungen der Erwerbstätigkeit sind allerdings ebenso unschädlich (vgl. im einzelnen Anm. 57) wie die Leistung von Aufwendungen für mehrere Monate (s.u.).

Die Zwölfteilung greift ein, wenn

- ▷ *Betreuungskosten* nicht während des ganzen VZ angefallen sind: UE kommt es darauf an, ob während des ganzen VZ entgeltliche Betreuungsleistungen (s. Anm. 40 ff.) erbracht wurden; nicht erforderlich ist dagegen, daß die Betreuungskosten monatlich abgefließen sind.

Aufwendungen können vielmehr für mehrere Monate geleistet werden, wie zB die pauschalierte Lohnsteuer, die vierteljährlich oder jährlich entrichtet werden kann. Die Aufwendungen müssen uE jedoch *für* die jeweiligen Monate, in denen die sonstigen Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt sind, geleistet werden. GlA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 11; *Blümich/Falk*, XII. § 33 c Anm. 64; wohl auch *Oepen*, RWP SG 5.1 S. 115, der ausführt, daß der nur sechs Monate erwerbstätige Alleinstehende auch „nur die während dieser Zeit entstandenen Aufwendungen“ abziehen kann; uE zutreffend, sofern dabei nicht auf den Abfluß der Aufwendungen abgestellt werden sollte: Zahl der StPfl. die Betreuungskosten nach Beendigung seiner Erwerbstätigkeit für den zurückliegenden Zeitraum, so sind die Aufwendungen abziehbar; aA *Giere/Golenia*, DStZ 1985 S. 281, die keine Zwölfteilung bei nur viermonatigem Kindergarten-aufenthalt vornehmen.

- ▷ die *in der Person des Kindes zu erfüllenden Voraussetzungen* nicht während des ganzen VZ vorliegen, nämlich:
 - *unbeschränkte Steuerpflicht des Kindes* (zu Wegfall oder Begründung der unbeschr. StPfl. im VZ s. Anm. 46);
 - *Berücksichtigungsfähigkeit nach § 32 Abs. 1–3*: dazu muß es im VZ lebend geboren sein und darf zum Beginn des VZ noch nicht das 16. Lebensjahr vollendet haben (also *insoweit* keine Zwölfteilung, s. Anm. 47);
 - *Zugehörigkeit zum Haushalt des Alleinstehenden* (vorübergehende Abwesenheit ist aber unschädlich, s. Anm. 51); über Änderungen im Status des Alleinstehenden iSd. Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 95; über Fortfall oder Begründung der unbeschr. StPfl. des Ehegatten im VZ in den Fällen des Abs. 2 Satz 2 s. Anm. 96;
- ▷ *ein begünstigter Entstehungsgrund iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3* nicht während des ganzen VZ vorlag (über unschädliche Unterbrechung der Erwerbstätigkeit s. Anm. 57); über die Dreimonatsfrist bei Krankheit s. Anm. 77; über kurzzeitige Krankheit im Anschluß an Erwerbstätigkeit s. Anm. 78;
- ▷ *die Aufwendungen nicht während des ganzen VZ notwendig sind* (Abs. 1 Satz 4), zB bei zeitweisem Zusammenleben mit dem nicht erwerbstätigen Elternteil des Kindes (s. Anm. 80); zur Angemessenheitsgrenze s. Anm. 81.

Anwendungsfälle des Satzes 3: Eine Ermäßigung nach Monaten tritt demnach ein, wenn nach dem 31. 1. und vor dem 1. 12. eines VZ folgende Voraussetzungen des Abs. 1 einsetzen bzw. entfallen:

- ▷ *In der Person des Steuerpflichtigen*
 - der Zustand des Alleinstehens, wie Eheschließung, Auflösung der Ehe, Beginn oder Beendigung des Getrenntlebens (s. Anm. 95), Fortfall oder Begründung der unbeschränkten Steuerpflicht des Ehegatten (s. Anm. 96);
 - die Erwerbstätigkeit des Alleinstehenden (s. Anm. 56 f.) oder anderen Ehegatten iSd. Abs. 5 (s. Anm. 139);
 - die körperliche, geistige oder seelische Behinderung oder die Krankheit des Alleinstehenden (s. Anm. 59 ff.) oder eines Ehegatten iSd. Abs. 5 (s. Anm. 138 f.);
 - die unbeschränkte Steuerpflicht des Alleinstehenden (s. Anm. 22) oder seines Ehegatten iSd. Abs. 2 Satz 2 (s. Anm. 96) oder eines Ehegatten iSd. Abs. 5 (s. Anm. 142).

▷ *In der Person des Kindes*

- die Haushaltszugehörigkeit des Kindes (s. Anm. 49 ff.) durch Geburt, Tod, Zu- oder Wegzug;
- die Haushaltszugehörigkeit ändert sich auch, wenn der gemeinsame Haushalt zweier Alleinstehender aufgelöst wird und die gemeinsamen Kinder von diesem Zeitpunkt an dem (getrennten) Haushalt eines der beiden Elternteile angehören (s. Anm. 117 aE „*Ermittlung der Abzugsbeträge bei Auflösung des gemeinsamen Haushalts*“).

Überschreiten der Altersgrenze des Kindes im VZ kein Anwendungsfall des Satz 3: Wegen des in Abs. 1 Satz 1 iVm. § 32 Abs. 3 enthaltenen Stichtagsprinzips führt es nicht zu einer Ermäßigung nach Monaten, wenn das 16. Lebensjahr im Laufe eines VZ vollendet wird; s. Anm. 47 und Anm. 17 zur Verfassungswidrigkeit des Stichtagsprinzips im Hinblick auf die Möglichkeit einer zeitanteiligen Gewährung der Abzugsbeträge.

109 **2. Ermäßigung der in Satz 1 und 2 bezeichneten Beträge**

Höchstbetrag und Erhöhungsbetrag ermäßigen sich für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vorgelegen haben, um je ein Zwölftel. Die Zwölftelung dieser Beträge führt zu periodischen Dezimalzahlen, die uE aufzurunden sind (glA *Giere/Golenia*, DStZ 1985 S. 281, die dies Ergebnis als „Panne des Gesetzgebers“ bezeichnen):

	Jahresbetrag	ein Zwölftel	Monatsbetrag aufgerundet
	DM	DM	DM
Höchstbetrag	4000	333,33	334
Erhöhungsbetrag	2000	166,66	167

Der für das (jeweilige) Kind in Betracht kommende Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag ermäßigt sich: Hat der Stpfl. mehr als ein Kind, so steht ihm ein Wahlrecht zu, welchem Kind er den Höchst- und welchem er den Erhöhungsbetrag zuordnen will. Dazu Anm. 110.

Zwölftelung des Pauschbetrags: Auf Grund einer in Abs. 4 Satz 3 enthaltenen Verweisung ist Satz 3 auch auf den Pauschbetrag von 480 DM je Kind anzuwenden (s. Anm. 127). Dies führt zu einem monatlichen Pauschbetrag von 40 DM.

Keine zeitanteilige Kürzung der zumutbaren Belastung: Die nach hM vor Anwendung der Höchstbeträge anzurechnende zumutbare Belastung (s. Anm. 70) wird nicht zeitanteilig ermäßigt, so daß in Fällen zeitanteiliger Kürzung der Höchstbeträge der Abzugsbetrag häufig entfallen wird (*Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 47; krit. dazu *Kanzler*, FR 1986 S. 7). Zum Problem der zumutbaren Belastung bei Zusammenveranlagung Alleinstehender vgl. Anm. 111 „*Zumutbare Belastung als Jahresbetrag und Änderung der Bemessungsgrundlage bei Zusammenveranlagung*“.

Anzeigepflicht im LStErmäßigungsverfahren: Ändern sich die Verhältnisse im Laufe des VZ und werden dadurch die Voraussetzungen des Satzes 3 für eine Ermäßigung nach Monaten erfüllt, so trifft den Arbeitnehmer im LStErmäßigungsverfahren auch ohne eine Sonderregelung dieses Falles in § 39 a Abs. 5 eine Anzeigepflicht nach § 153 Abs. 2 AO 1977 (s. Anm. 33).

II. Berechnungsfragen zu Abs. 3 Satz 3

1. Ermäßigung nach Monaten bei mehreren Kindern eines Alleinstehenden 110

Wahlrecht auf Zuordnung der Beträge: Hat der Stpfl. mehr als ein Kind und liegen bei einem dieser Kinder oder bei allen die in der Person des Kindes zu erfüllenden Voraussetzungen (Haushaltszugehörigkeit und unbeschränkte Steuerpflicht, nicht jedoch die Altersgrenze; s. Anm. 47 u. 108) nur während eines Teils des Kalenderjahres vor, so kann der Stpfl. den Höchstbetrag und die Erhöhungsbeträge den einzelnen Kindern so zuordnen, daß sich insgesamt der höchstmögliche Betrag ergibt. Wie sich aus der Formulierung in Satz 3 („ermäßigt sich der für das Kind in Betracht kommende Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag“) entnehmen läßt, erfordert das Gesetz weder die Beachtung der Geburtenfolge der Kinder noch eine Bindung in der Zuordnung eines Betrages an ein bestimmtes Kind.

Der Stpfl. kann daher den höchstmöglichen Abzugsbetrag erwirken, indem er den Höchstbetrag

- ▷ dem Kind zuordnet, das nicht oder nur in geringerem Umfang von einer Kürzung betroffen ist;

Beispiel: Das ältere Kind des Stpfl. verläßt den Haushalt im Laufe des VZ. Der Stpfl. kann den Höchstbetrag nach Satz 1 von 4 000 DM für das zweite Kind, für das die Voraussetzungen des Abs. 1 im gesamten VZ erfüllt sind, in Anspruch nehmen.

- ▷ auch während eines VZ zeitanteilig dem einen Kind und im übrigen dem anderen Kind zuordnet;

Beispiel (nach BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 11):

Das erste Kind der während des ganzen VZ erwerbstätigen Steuerpflichtigen scheidet im September aus ihrem Haushalt aus. Im April wurde das zweite Kind der Steuerpflichtigen geboren, das zu ihrem Haushalt gehört.

Der Höchstbetrag ist wie folgt zu ermitteln:

für das erste Kind	$\frac{9}{12}$ von 4 000 DM =	3 000 DM
für das zweite Kind	$\frac{9}{12}$ von 2 000 DM =	1 000 DM
	$\frac{3}{12}$ von 4 000 DM =	<u>1 000 DM</u>
	insgesamt	5 000 DM

- ▷ dem gemeinsamen Kind zuordnet, für das der andere in Haushaltsgemeinschaft lebende Elternteil aber nur den Erhöhungsbetrag beansprucht (vgl. das Beispiel zu Anm. 111).

Allgemeine Auffassung: BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 11; *Blümich|Falk*, XII, § 33 c Anm. 65 ff.; *Dankmeyer|Klöckner*, B 1985 S. 68 f.; *Frotscher|Frost*, § 33 c Anm. 41; *Landwehr*, NSt. Außergew. Belastungen, Kinderbetreuungskosten Darst. 1 S. 22; *Littmann*, XIV, § 33 c Anm. 47 f.; *Oepen*, NWB F. 3 S. 5986 f.; *Richter*, DStR 1985 S. 205; *Scheurmann-Kettner|Lantau*, BB 1985 S. 919 f.; *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 204.

UE ist die Geltendmachung des Höchstbetrages für ein Kind und des Pauschbetrages für das weitere Kind jedoch unzulässig (s. Anm. 126).

2. Ermäßigung nach Monaten bei Ehegattenveranlagung Alleinstehender

a) Ermittlung der Höchstbeträge und zumutbare Belastung bei Zusammenveranlagung Alleinstehender 111

Im VZ des Eintritts oder Fortfalls der Voraussetzungen einer Ehegattenveranlagung können die Ehegatten sowohl die Zusammenveranlagung (§§ 26, 26 b) mit Besteuerung nach dem Splittingtarif (§ 32 a Abs. 5) beantragen, als auch für die

Zeit ihres Alleinstehens zeitanteilig Kinderbetreuungskosten geltend machen (s. Anm. 26). Nach der hier vertretenen Auffassung ist diese Doppelbegünstigung verfassungswidrig (s. Anm. 93).

Hält man die Regelung dagegen für verfassungsgemäß, so ergeben sich bei Zusammenveranlagung und zeitanteiligem Abzug von Kinderbetreuungskosten folgende Probleme:

Getrennte Ermittlung der Höchstbeträge und gemeinsamer Abzug: Kann im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten jeder Ehegatte den Abzug von Kinderbetreuungskosten für die Zeit seines Alleinstehens in Anspruch nehmen, so ist nach Auffassung der FinVerw. zunächst der für jeden Ehegatten maßgebende Höchstbetrag zu ermitteln und „sodann die Summe dieser Beträge zu bilden“ (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 11; glA *Blümich|Falk*, XII. § 33 c Anm. 67 f.).

Beispiel: A und B heiraten im März. Aus früheren Ehen haben A zwei Kinder und B ein Kind. Als Alleinstehende haben sie bis zur Eheschließung in getrennten Haushalten alle Voraussetzungen des Abs. 1 erfüllt. Die Höchstbeträge sind wie folgt zu ermitteln:

Für die Kindes des A	$\frac{3}{12}$ von 4000 DM = 1000 DM
	$\frac{3}{12}$ von 2000 DM = 500 DM
für das Kind der B	$\frac{3}{12}$ von 4000 DM = 1000 DM
„Summe dieser Beträge“	2500 DM.

Hat A nun abziehbare Aufwendungen von 2000 DM und B Aufwendungen von 500 DM, so halten *Blümich|Falk* (XII. § 33 c Anm. 67) den Abzug aller Aufwendungen für zulässig; glA wohl auch BdF v. 10. 5. 85 (aaO), denn die Summe der maßgebenden Höchstbeträge wird nur deshalb gebildet, um die gesamten Kinderbetreuungskosten beider Alleinstehender abzuziehen.

Stellungnahme: Die Lösung (s.o.) widerspricht dem Gesetz; denn nach Abs. 1 Satz 1 sind nur die Aufwendungen des Alleinstehenden im Rahmen der diesem Stpfl. nach Abs. 3 Satz 1 und 2 zustehenden Höchstbeträge abziehbar. Die Auffassung der FinVerw. (aaO) und von *Blümich|Falk* (aaO) führt jedoch dazu, daß die Alleinstehende B Aufwendungen abzieht, die ihr nicht entstanden sind bzw. daß der Alleinstehende A zT einen Höchstbetrag (den der B) in Anspruch nimmt, der ihm nicht zusteht. Das läßt sich weder aus § 26 b noch aus dem daraus abgeleiteten Einheitsgedanken zum Abzug von agB bei Ehegatten ableiten. Nach § 26 b sind Ehegatten nach Zusammenrechnung ihrer Einkünfte und gemeinsamer Zurechnung nur insoweit als ein Stpfl. zu behandeln, als nichts anderes vorgeschrieben ist. § 33 c Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 sind jedoch Ausnahmeregelungen iSd. § 26 b. Der zur Abzugsberechtigung bei Ehegatten entwickelte *Einheitsgedanke* geht von einer intakten Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft aus, die eine getrennte Zurechnung abziehbarer Lebenshaltungskosten nicht zuläßt (s. § 33 Anm. 21). Als Alleinstehende mit getrennter Haushaltsführung bilden A und B bis zu ihrer Eheschließung jedoch keine Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft, die eine Anwendung des Einheitsgedankens rechtfertigen könnte. Die Auffassung der FinVerw. (aaO) und von *Blümich|Falk* (aaO) vergrößert die schon bestehende und uE verfassungswidrige Bevorzugung zusammen veranlagter Alleinstehender gegenüber anderen Stpfl., die entweder nur den Splittingtaifir oder nur Kinderbetreuungskosten geltend machen können (s. Anm. 93).

Bedenken gegen die Auffassung von FinVerw. (aaO) und *Blümich|Falk* (aaO) ergeben sich schließlich auch aus der Beurteilung des Sonderfalles einer Eheschließung der Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft. In diesem Fall würde die Zusammenveranlagung den in Abs. 3 Satz 4 vorgesehenen Halbteilungsgrundsatz (s. Anm. 116) unterlaufen und auch insoweit zu einer Benachteiligung anderer Stpfl. führen, nämlich der eheähnlichen Gemeinschaften, die keine Ehe schließen.

Zumutbare Belastung als Jahresbetrag und Änderung der Bemessungsgrundlage bei Zusammenveranlagung: Die nach hM anzurechnende zumutbare Belastung (s. Anm. 70) geht von Jahresbeträgen aus, die anders als die Höchstbeträge nach Abs. 3 Satz 1 und 2 keiner Ermäßigung nach Monaten unterliegen (vgl. Anm. 109 aE). Bei Zusammenveranlagung Alleinstehender verstärkt sich dieser Nachteil zusätzlich noch dadurch, daß sich auch die Bemessungsgrundlage für die zumutbare Belastung verändert; denn § 26 b sieht vor, daß die Einkünfte der Ehegatten zusammenzurechnen sind, so daß sich der für die Ermittlung der zumutbaren Belastung maßgebende Gesamtbetrag der Einkünfte idR erhöht oder in Ausnahmefällen bei Verlusten eines Ehegatten auch verringert (s. § 33 Anm. 221). Dagegen wirkt sich die Zusammenveranlagung dann wieder vorteilhaft aus, wenn jedem der Alleinstehenden weniger als drei Kinder, beiden gemeinsam als Ehegatten jedoch mehr als zwei Kinder zuzuordnen sind: In diesem Falle verringert sich der für die Ermittlung der zumutbaren Belastung maßgebende Vomhundertsatz.

Die die zumutbare Belastung bestimmenden Größen (Gesamtbetrag der Einkünfte und Kinderzahl) stehen daher im Falle der Zusammenveranlagung in keiner Beziehung zur Leistungsfähigkeit des Stpfl. als Alleinstehender in der Zeit bis zur Eheschließung; nur dieser Zeitraum aber ist für die Anwendung des § 33 c entscheidend.

Beispiel:

a) Im VZ der Eheschließung der Alleinstehenden A und B bestehen folgende Verhältnisse:

	Alleinstehender A	Alleinstehender B
Gesamtbetrag der Einkünfte	90 000 DM	30 000 DM
Zahl der Kinder	1	2
zumutbare Belastung	3 vH = 2 700 DM	2 vH = 600 DM

Ohne Eheschließung betrüge die zumutbare Belastung von A und B zusammen 3 300 DM; durch die Eheschließung erhöht sich der Gesamtbetrag der Einkünfte auf 120 000 DM und die Zahl der Kinder auf 3, so daß sich die zumutbare Belastung auf 2 vH = 2 400 DM verringert.

b) Bringt die Alleinstehende B statt dessen nur ein Kind mit in die Ehe, so erhöht sich die zumutbare Belastung auf 4 vH = 4 800 DM.

Kritik: Im Schrifttum wird vorgeschlagen, die bei Zusammenveranlagung ermittelte zumutbare Belastung auf die Alleinstehenden entsprechend ihrem Anteil am Gesamtbetrag der Einkünfte aufzuteilen. Die Beträge in den Beispielen a) und b) würden dann zu $\frac{3}{4}$ auf A und zu $\frac{1}{4}$ auf B entfallen, so daß die zumutbare Belastung für A 1 800 DM (a) bzw. 3 600 DM (b) und für B 600 DM (a) bzw. 1 200 DM (b) betragen würde. Vgl. *Dankmeyer/Klückner*, B 1985 S. 70; wohl auch *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 207; aA *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 918. UE könnte man in diesem Fall mit ebenso guten Gründen von der zumutbaren Belastung ausgehen, die sich ohne Eheschließung ergeben würde (s. o.). In jedem Fall ergeben sich weitere Probleme, wenn die zumutbare Belastung zusätzlich auf agB nach § 33 anzurechnen ist (vgl. Anm. 71). Das Beispiel zeigt, daß die von der hM vertretene Anrechnung einer zumutbaren Belastung auf Kinderbetreuungskosten (s. Anm. 70) verfehlt ist (vgl. *Kanzler*, FR 1986 S. 7).

Einstweilen frei.

112

b) Abzug bei getrennter und besonderer Veranlagung Alleinstehender

113

Ermittlung der abziehbaren Beträge bei getrennter Veranlagung: Wählen die Ehegatten im VZ des Eintritts oder Fortfalls der Voraussetzungen einer Ehegattenveranlagung die getrennte Veranlagung (§§ 26, 26 a), so werden die für

die Zeit des Alleinstehens maßgebenden Höchst- oder Erhöhungsbeträge und nach hM (s. Anm. 70) auch die zumutbare Belastung nach den für die Zusammenveranlagung geltenden Grundsätzen ermittelt und sodann je zur Hälfte bei der Veranlagung der Ehegatten abgezogen, es sei denn, die Eheleute beantragen gemeinsam eine andere Aufteilung (§ 26 a Abs. 2 Satz 1). Der jeweilige Höchst- oder Erhöhungsbetrag unterliegt in diesem Fall der Ermäßigung nach Monaten (Satz 3), nicht jedoch die zumutbare Belastung (s. Anm. 109 u. 111). Zur Berechnung der zumutbaren Belastung bei getrennter Veranlagung s. § 33 Anm. 224.

Ermittlung der abziehbaren Beträge bei der besonderen Veranlagung im VZ der Eheschließung: Wählen die Ehegatten im VZ der Eheschließung die besondere Veranlagung nach § 26 c, so ergeben sich für die Ermittlung der jeweiligen Höchst- oder Erhöhungsbeträge und der zumutbaren Belastung (s. Anm. 70) keine Besonderheiten gegenüber anderen Alleinstehenden, die im VZ der Eheschließung der Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1) unterliegen. Nach § 26 c Abs. 1 Satz 1 werden sie so behandelt, als ob sie unverheiratet, also alleinstehend, wären; wegen der in § 26 c Abs. 1 Satz 2 enthaltenen Ausnahmeregelung, wonach § 33 c Abs. 2 unberührt bleibt, ist aber für die Zeit nach der Eheschließung ein Abzug von Kinderbetreuungskosten nach Abs. 1 Satz 1 (als Alleinstehende) ausgeschlossen (BTDruks. 10/2884 S. 101). Die jeweiligen Höchst- und Erhöhungsbeträge oder die Pauschbeträge sind daher nach Abs. 3 Satz 3 zeitanteilig zu ermäßigen. Zu der Frage, ob die Ehegatten ihre Kinderbetreuungskosten nach Abs. 5 abziehen können, s. Anm. 137.

114 Einstweilen frei.

D. Halbteilung bei Zuordnung des Kindes zum Haushalt von zwei Alleinstehenden (Abs. 3 Satz 4)

I. Voraussetzungen und Rechtsfolge des Satzes 4 (Halbteilung)

115 1. Voraussetzungen der Halbteilung

Der maßgebende Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag ist im Fall des Abs. 3 Satz 4 bei jedem der beiden Alleinstehenden (zum Begriff des Alleinstehenden s. Anm. 95 f.) zur Hälfte anzusetzen.

Satz 4 betrifft den Fall des nicht verheirateten Elternpaares, das mit seinem Kind in einem gemeinsamen Haushalt lebt (sog. eheähnliche Gemeinschaft mit Kindern – s. Anm. 18, 52 und 95).

GlA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 12; glA *Giere/Golenia*, DStZ 1985 S. 281; s. auch *Klatt*, B 1985 S. 299; aA *Blümich/Falk*, XII. § 33 c Anm. 69, wonach Satz 4 auch den „selteneren Fall, daß ein Kind zugleich zu den getrennten Haushalten zweier Alleinstehender gehört“, regelt; zweifelnd *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 921.

Voraussetzung des Satz 4 ist, daß das Kind gleichzeitig zum Haushalt von zwei Alleinstehenden gehört, das ist der Fall, wenn es dem *gemeinsamen Haushalt* der beiden Alleinstehenden zugehört.

Kind ist das unbeschränkt estpfl. Kind iSd. Abs. 1 Satz 1, das nach § 32 Abs. 1–3 (im Falle des Satz 4 bei beiden Alleinstehenden) zu berücksichtigen ist.

- Zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des Kindes s. Anm. 53;
- zum einkommensteuerlichen Kindbegriff s. Anm. 44 f. und
- zur Altersgrenze von 16 Jahren s. Anm. 47.

Die Haushaltszugehörigkeit des Kindes bestimmt sich nach den gleichen Merkmalen, die in Abs. 1 Satz 1 enthalten sind.

- Zum Begriff des Haushalts s. Anm. 50;
- zum Begriff der Haushaltszugehörigkeit s. Anm. 51.

Gleichzeitige Zugehörigkeit zum Haushalt von zwei Alleinstehenden: Dabei muß es sich um den gemeinsamen Haushalt der beiden Alleinstehenden handeln. Das ergibt sich

- unmittelbar aus Satz 4, der von *einem Haushalt* und nicht von *den Haushalten* von zwei Alleinstehenden ausgeht und
- aus dem Begriff der (gleichzeitigen) Haushaltszugehörigkeit (s. Anm. 52), wonach es ausgeschlossen ist, daß ein und dasselbe Kind gleichzeitig mehr als einem Haushalt angehört.

2. Rechtsfolge des Satzes 4: Halbteilung des Höchst- oder Erhöhungsbetrags 116

Bei jedem der beiden Alleinstehenden ist der maßgebende Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag zur Hälfte anzusetzen.

Der maßgebende Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag, der zur Hälfte anzusetzen ist, bestimmt sich nach Abs. 3 Sätze 1–3, so daß nicht nur die Jahresbeträge von 4 000 DM nach Satz 1 (s. Anm. 105) und von 2 000 DM nach Satz 2 (s. Anm. 106), sondern auch die nach Satz 3 zeitanteilig ermäßigten Beträge (s. Anm. 108 ff.) der Halbteilung unterliegen.

Der Ansatz zur Hälfte bei jedem Alleinstehenden ist zwingend vorgeschrieben. Daraus folgt uE,

- daß die Halbteilung auch dann vorzunehmen ist, wenn einer der beiden Alleinstehenden nicht alle Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllt (str.) und
- daß eine anderweitige Aufteilung nicht zulässig ist.

► *Nur einer der beiden Alleinstehenden erfüllt die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1:* Streitig ist, ob die Halbteilung auch dann vorzunehmen ist, wenn nur einer der beiden Elternteile die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllt, etwa weil der Partner nicht erwerbstätig ist oder sich nicht in einer gesundheitsbedingten Zwangslage befindet, oder wenn nur einer der Partner Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 leistet.

In derartigen Fällen kann der andere Alleinstehende uE jedenfalls den halben Pauschbetrag beanspruchen, der keinen Nachweis von Aufwendungen erfordert (s. Anm. 122 u. 125). Fraglich ist, ob die unterschiedlichen Fassungen des Satz 4 verschiedene Auswirkungen ergeben:

- ▷ *Fassung des Satzes 4 bis VZ 1985:* In der ursprünglichen Fassung des StBereinigungsG 1985 v. 14. 12. 84 (BGBl. I S. 1493; BStBl. I S. 659) lautete der Rechtsfolgesatz wie folgt: „. . . so steht jedem von ihnen der maßgebende Höchstbetrag zur Hälfte zu“. Daraus wurde abgeleitet, daß die Halbteilung auch dann vorzunehmen sei, wenn nur einer der beiden Alleinstehenden die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllte.
BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 12; glA *Blümich/Falk*, XII. § 33 c Anm. 70; *Giere/Golenia*, DStZ 1985 S. 281; *Oepen*, NWB F. 3 S. 5987; aus Billigkeitserwägungen aA: *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 920.
- ▷ *Geänderte Fassung des Satzes 4 ab VZ 1986:* Durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) erhielt der Rechtsfolgesatz die derzeit geltende Fassung, wonach der jeweils maßgebende Betrag bei jedem der Alleinstehenden „zur Hälfte anzusetzen . . . ist“.

Stellungnahme: UE ist die Rechtsfolge der Halbteilung nach beiden Fassungen (s. o.) zwingend, unabhängig davon, ob beide Alleinstehende den Abzug beanspruchen können. Sprachlich macht es keinen Unterschied, ob jedem Alleinstehende der maßgebende Betrag „zur Hälfte zusteht“ oder ob dieser Betrag „zur Hälfte anzusetzen ist“. In jedem Fall kann der jeweilige Alleinstehende nicht mehr als die Hälfte beanspruchen; Satz 4 ist insoweit weder auslegungsbedürftig noch auslegungsfähig (aA *Frotscher/Frost*, § 33 c Anm. 31 a–c, die meinen, die Halbteilung sei nur sinnvoll, wenn es etwas zu teilen gäbe). Die Regelung ist praktikabel, weil sie eine Überspannung der Mitwirkungspflichten der Stpfl. und der Ermittlungspflichten der FinVerw. vermeidet. Sie ist verfassungsgemäß (s. Anm. 103 aE) und auch als Typisierung sachgerecht, weil der gesunde, nicht erwerbstätige alleinstehende Elternteil zur Betreuung des gemeinsamen Kindes im gemeinsamen Haushalt zur Verfügung steht; Satz 4 erweist sich insoweit als Typisierung der in Abs. 1 Satz 4 geregelten Notwendigkeit (s. Anm. 80). Soweit der die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllende Alleinstehende jedoch Kinderbetreuungskosten an einen fremden Dritten leistet, entfällt eine Prüfung der Notwendigkeit (str., vgl. Anm. 80), die uE durch die typisierende Halbteilung bereits abgegolten ist (s. Stellungnahme zu Anm. 80).

► *Unzulässigkeit einer anderweitigen Aufteilung des Abzugsbetrages:* Der eindeutige Wortlaut des Satzes 4 schließt auch eine entsprechende Anwendung des § 33 a Abs. 2 Satz 8 aus, wonach die Eltern gemeinsam eine andere als die hälftige Teilung des Ausbildungsfreibetrages beantragen können; aA *Ippisch*, StWa. 1985 S. 47, der eine Gewährung der vollen Beträge (Höchst- oder Erhöhungsbetrag) durch einen Elternteil für zulässig hält, so daß der andere Elternteil noch den halben Pauschbetrag nach Abs. 4 iVm. Abs. 3 Satz 4 beanspruchen kann.

UE kann eine anderweitige Aufteilung des Abzugsbetrages auch im Sonderfall einer Zusammenveranlagung oder getrennten Veranlagung Alleinstehender, die im Laufe des VZ die Ehe geschlossen haben, nicht erreicht werden. Auch in diesem Falle ist Abs. 3 Satz 4 zu beachten (s. Anm. 111 „Getrennte Ermittlung der Höchstbeträge und gemeinsamer Abzug – Stellungnahme“ aE).

Halbteilung des Höchst- oder Erhöhungsbetrages neben Halbteilung des Pauschbetrages zulässig: UE kann ein Alleinstehender die halben Höchstbeträge in Anspruch nehmen, während dem anderen Alleinstehenden die halben Pauschbeträge gewährt werden (s. Anm. 127).

II. Ermittlung der Abzugsbeträge bei Halbteilung in Sonderfällen

Keine einheitliche Ausübung des Wahlrechts bei mehreren Kindern: Haben die beiden Alleinstehenden mehr als ein gemeinsames Kind, so können sie wählen, welchem der Kinder sie den Höchstbetrag oder den Erhöhungsbetrag zuordnen wollen. Eine einheitliche Ausübung dieses Wahlrechts ist nicht erforderlich, da Satz 4 nur die Halbteilung des für jeden Alleinstehenden maßgebenden Höchstbetrags oder Erhöhungsbetrages vorsieht.

Wie sich auch aus Abs. 3 Satz 1 und 2 ergibt, sind die Beträge nicht kindbezogen (s. Anm. 110). Der Höchstbetrag bezieht sich vielmehr auf den Alleinstehenden mit einem Kind, und der Erhöhungsbetrag ist für jedes weitere Kind des Alleinstehenden zu gewähren. Ein Elternteil kann daher für das ältere Kind den Höchstbetrag geltend machen, für das der andere Elternteil nur den Erhöhungsbetrag beansprucht und umgekehrt. Von praktischer Bedeutung ist dies nicht nur, wenn die Alleinstehenden für jedes der Kinder unterschiedliche Betreuungskosten aufgewendet haben, sondern vor allem, wenn das weitere Kind nur zu einem der Alleinstehenden in einem Kindschaftsverhältnis steht (s. nachfolgend).

Ermittlung der Abzugsbeträge für ein gemeinsames und ein anderes Kind: Gehört dem gemeinsamen Haushalt beider Alleinstehender noch ein weiteres Kind an, das nur zu einem der beiden Stpfl. in einem Kindschaftsverhältnis steht, so kann das Wahlrecht auf Zuordnung der Beträge hinsichtlich des gemeinsamen Kindes unterschiedlich ausgeübt werden, damit der maximale Höchstbetrag erreicht wird.

Beispiel (nach BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 14):

Die Steuerpflichtigen X und Y leben in häuslicher Gemeinschaft und haben ein gemeinsames nichteheliches Kind. Außerdem hat Y noch ein Kind aus früherer Ehe, das ebenfalls in dem gemeinsamen Haushalt lebt. X und Y waren während des ganzen VZ erwerbstätig.

Die Höchstbeträge sind wie folgt zu ermitteln:

Steuerpflichtige X:

$$\text{für das gemeinsame Kind} \quad \frac{4000}{2} \text{ DM} = 2000 \text{ DM}$$

Steuerpflichtiger Y:

$$\text{für das Kind aus früherer Ehe} \quad 4000 \text{ DM} = 4000 \text{ DM}$$

$$\text{für das gemeinsame Kind} \quad \frac{2000}{2} \text{ DM} = 1000 \text{ DM}$$

$$\text{insgesamt} \quad 5000 \text{ DM}$$

Allgemeine Auffassung: BdF v. 10. 5. 85 (aaO); *Blümich/Falk*, XII. § 33 c Anm. 71 f.; *Dankmeyer/Klöckner*, B 1985 S. 69; *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 49; *Open*, NWB F. 3 S. 5987 f.; *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 920; *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 205.

Ermittlung der Abzugsbeträge bei Auflösung des gemeinsamen Haushalts: Lösen die beiden Alleinstehenden ihren gemeinsamen Haushalt im Laufe des VZ auf, so ist der für die gemeinsamen Kinder jeweils zur Hälfte angesetzte Höchstbetrag und Erhöhungsbetrag gemäß Abs. 3 Satz 3 zeitanteilig zu kürzen. Sind die Kinder dann dem getrennten Haushalt des einen oder anderen Elternteils zuzuordnen, so findet insoweit keine Halbteilung nach Abs. 3 Satz 4 statt, wohl aber eine zeitanteilige Kürzung nach Abs. 3 Satz 3. Für den Monat der Haushaltsauflösung kann das jeweilige Kind dann zweifach berücksichtigt werden. Eine solche Doppelberücksichtigung ist im Wege der einschränkenden Auslegung zu vermeiden und der höhere auf diesen Monat entfallende Teil-Abzugsbetrag zu gewähren (*Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 921).

Beispiel: A und B lösen im Juli ihren gemeinsamen Haushalt auf. Jeder nimmt eines der beiden gemeinsamen Kinder K 1 und K 2 in seinen neuen Haushalt mit.

Die Abzugsbeträge für die Zeit der gemeinsamen Haushaltsführung sind jeweils zur Hälfte zu gewähren und um $\frac{1}{12}$ zu kürzen. Für den Zeitraum der getrennten Haushaltsführung ist jeweils der um $\frac{1}{12}$ gekürzte Höchstbetrag zu gewähren. Damit der Monat Juli nicht doppelt berücksichtigt wird, sind die halben Beträge uE allerdings um $\frac{1}{12}$ zu kürzen.

<i>Abzugsbeträge für</i>	<i>A</i>	<i>B</i>
– Für K 1 und K 2 im gemeinsamen Haushalt $\frac{1}{12}$ von	$\frac{4000 + 2000}{2}$	
	= 1500 DM	1500 DM
– für K 1 bzw. K 2 im getrennten Haushalt $\frac{1}{12}$ von	4000	
	= 2000 DM	2000 DM
Gesamtbetrag	<u>= 3500 DM</u>	<u>3500 DM</u>

Einstweilen frei.

118, 119

Erläuterungen zu Abs. 4: Pauschbetrag zur Abgeltung nicht nachgewiesener Kinderbetreuungskosten

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4

120

I. Überblick zu Abs. 4.

Satz 1 sieht für Aufwendungen iSd. Abs. 1 bei Alleinstehenden mit einem Kind einen Pauschbetrag von 480 DM im Kalenderjahr vor.

Satz 2 bestimmt, daß dieser Pauschbetrag für jedes weitere Kind des Stpfl. gewährt wird.

Satz 3 verweist auf die Kürzungsregelungen des Abs. 3 Sätze 3 und 4.

121

II. Rechtsentwicklung der Pauschbetragsregelung

Der Pauschbetrag von 480 DM je Kind und Kalenderjahr wurde erst im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens zum StBereinigungsG 1985 (s. Anm. 7) auf Vorschlag des FinAussch. eingeführt (vgl. BTDrucks. 10/2370 S. 8). Nach den Änderungen durch das StSenkG 1986/1988 gilt er ab VZ 1986 auch für Ehegatten, die Kinderbetreuungskosten unter den Voraussetzungen des Abs. 5 (gesundheitsbedingte Kinderbetreuungskosten) geltend machen; Abs. 5 erklärt ua. auch Abs. 4 für entsprechend anwendbar (s. Anm. 147).

Der RefE hatte in § 32 c Abs. 2 noch einen Pauschbetrag von 1 200 DM vorgesehen, der zur Abgeltung von Kinderbetreuungskosten bis zu 1 800 DM abgezogen werden konnte (s. Anm. 6).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Pauschbetrags

Schrifttum: *Malten*, Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen und Kinderbetreuungskosten sowie Gewährung von Kinder- und Ausbildungsfreibeträgen, B 1985 S. 1553; *Kanzler*, Kinderbetreuungskosten als agB, FR 1986 S. 1.

122

1. Bedeutung des Pauschbetrags

Vereinfachungszweck: Der Verzicht auf Nachweise dient der Vereinfachung des Verwaltungsverfahrens und der Erleichterung für den Stpfl. Dies gilt insbesondere für die rückwirkende Anwendung der StErmäßigung für die VZ 1971–1983 (s. Anm. 10–13 b betr. Erläuterungen zu § 53 b EStG 1985). In derartigen Fällen wird sich der Stpfl. häufig in Beweisnot befinden.

Billigkeitserwägungen: Der Pauschalierung liegen auch Billigkeitserwägungen zugrunde. Die Regelung wurde ua. deshalb gefordert, „weil es oft an der Bereitschaft der Betreuenden fehle, Bescheinigungen zu geben“ (BTDrucks. 10/2370 S. 6).

Haushaltspolitische Bedeutung: Die Bemessung des Pauschbetrags mit 480 DM erfolgte allein aus haushaltspolitischen Gründen, denn auch ein höherer Betrag hätte den Vereinfachungszweck erfüllt. In der Gesetzesbegründung zum StBereinigungsG 1985 (BTDrucks. 10/2370 S. 8) heißt es dazu:

„Entsprechend einem Antrag der Koalitionsfraktionen sollen ohne Nachweis jetzt 480 DM je Kind absetzbar sein. Während die Oppositionsfraktionen diesen Betrag für unzureichend halten, gab es innerhalb der Koalitionsfraktionen unterschiedliche Standpunkte dazu, ob es über die aus haushaltspolitischen Gründen gezogene Grenze hinaus zugleich wegen der verfassungsrechtlich gebotenen Rücksicht auf die Besteuerung intakter Ehen geboten sei, sich in diesen engen primär als Vereinfachungsmaßnahme zu sehenden Grenzen zu halten.“

Abgeltungs- und Entlastungswirkung: Für den Stpfl. bedeutet der Pauschbetrag eine estl. Entlastung von 40 DM pro Monat und Kind. Im Unterschied zu anderen Pauschbeträgen (zB §§ 9 a Satz 1, 10 c Abs. 2) führt hier doch der Nachweis höherer Aufwendungen nicht schon ohne weiteres zur Abziehbarkeit eines den Pauschbetrag übersteigenden Abzugsbetrags. Wegen des Ansatzes einer zumutbaren Belastung bei nachgewiesenen Kinderbetreuungskosten iSd. Abs. 1 Satz 1 und Abs. 3 gilt der Pauschbetrag weit höhere Aufwendungen ab: Der Stpfl. kann daher nur dann nachgewiesene Kinderbetreuungskosten nach Abs. 3 absetzen, wenn sie die Summe aus Pauschbetrag und jeweiliger zumutbarer Belastung übersteigen, wobei sich die zumutbare Belastung nach der Kinderzahl und dem Gesamtbetrag der Einkünfte bemißt (§ 33 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2). Bis zu welchen Beträgen diese Abgeltungswirkung des Pauschbetrags reicht, ergibt sich aus der folgenden Tabelle (vgl. *Malten*, B 1985 S. 1560; *Kanzler*, FR 1986 S. 5):

Gesamt- betrag der Einkünfte	Zumutbare Belastung		Kinderbetreuungskosten, die durch den Pauschbetrag abgegolten sind			
	Bis zu 2 Kinder	Mehr als 2 Kinder	1 Kind	2 Kinder	3 Kinder	4 Kinder
20 000	400	200	880	1 360	1 640	2 120
30 000	600	300	1 080	1 560	1 740	2 220
40 000	1 200	400	1 680	2 160	1 840	2 320
50 000	1 500	500	1 980	2 460	1 940	2 420
60 000	1 800	600	2 280	2 760	2 040	2 520
70 000	2 100	700	2 580	3 060	2 140	2 620
80 000	2 400	800	2 880	3 360	2 240	2 720
90 000	2 700	900	3 180	3 660	2 340	2 820
100 000	3 000	1 000	3 480	3 960	2 440	2 920
120 000	4 800	2 400	5 280	5 760	3 840	4 320
150 000	6 000	3 000	6 480	6 960	4 440	4 920
200 000	8 000	4 000	8 480	8 960	5 440	5 920

Zu den aus der Tabelle zu ersehenden Systemwidrigkeiten, die durch Staffelung der Pauschbeträge iVm. der Anrechnung einer zumutbaren Belastung bewirkt werden, vgl. *Kanzler*, FR 1986 S. 7 f.

2. Verfassungsmäßigkeit der Pauschbetragsregelung

123

Realitätsfremde Pauschale: Die Pauschbetragsregelung zur Abgeltung zwangsläufigen Betreuungsaufwands in Abs. 4 geht uE von realitätsfremden Grenzen aus. Der Pauschbetrag in § 32 c Abs. 2 betrug 1 200 DM (s. Anm. 6) und der bis zur sog. Nichtbeanstandungsgrenze ohne Nachweis zu gewährenden Kinderbetreuungskostenbetrag gemäß § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG 1979 (§ 53 a EStG 1981) betrug 600 DM (s. § 53 a Anm. 6 u. 22). Die Entscheidung, ob und in

welcher Höhe ein Pauschbetrag zu gewähren ist, liegt zwar grundsätzlich im Rahmen der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers. Auch der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit kann uE grundsätzlich nicht durch den Ansatz eines Pauschbetrags berührt werden; solange nämlich der Nachweis höherer Aufwendungen zugelassen wird, stellt sich die Frage nach der Verletzung des Leistungsfähigkeitsprinzips erst bei Beurteilung etwaiger Höchstbeträge. Sachliche Gesichtspunkte für die Bestimmung der Höhe eines Pauschbetrags ohne Subventionscharakter sind daher uE Vereinfachungs- und Typisierungsgründe, wonach ein Pauschbetrag insoweit sachlich gerechtfertigt ist, als er die Aufwendungen abgilt, die normalerweise in entsprechender Höhe anfallen. Eine Begrenzung dieses Betrags kann sich aus Gründen der Mißbrauchsabwehr und möglicherweise auch aus haushaltspolitischen Gründen rechtfertigen. Da bei den Kinderbetreuungskosten des Abs. 1 und Abs. 5 nach hM die zumutbare Belastung abzusetzen ist (s. Anm. 70), dient der Pauschbetrag im Ergebnis der Abgeltung weit höherer Aufwendungen als der Pauschale selbst (s. Anm. 122).

So müssen zB bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50 000 DM und bis zu 2 Kindern die Aufwendungen um 1 500 DM, bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 100 000 DM um 3 000 DM höher sein als die Pauschale, damit der abzugsfähige Betrag die Pauschale übersteigt (s. die Tabelle zu Anm. 122). Für einen Stpfl. mit einem Kind ist es bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50 000 DM daher gleichgültig, ob er 480 DM, 1 000 DM oder 1 900 DM an Kinderbetreuungskosten nachweist, weil in jedem Fall nur die Pauschale von 480 DM gewährt wird.

Verfassungsverstoß wegen Anrechnung der zumutbaren Belastung: Unter diesen im Rahmen der zumutbaren Belastung jeden Nachweis ausschließenden Voraussetzungen ist auch der Pauschbetrag selbst am Leistungsfähigkeitsprinzip zu messen. Wenn – wie dies zu vermuten ist – wohl die meisten Stpfl. in mittleren Einkommensklassen trotz höherer Aufwendungen tatsächlich nur den Pauschbetrag absetzen können, so verstößt nicht nur der Ansatz der zumutbaren Belastung, sondern auch der Pauschbetrag selbst gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Berücksichtigung zwangsläufiger Kinderbetreuungskosten in ihrer tatsächlichen Höhe (BVerfG 1 BvR 620/78 ua. v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, 729; im einzelnen dazu Anm. 3; glA Begründung zu § 32 c RefE S. 62 aaO Anm. 101). Die Verfassungswidrigkeit des Abs. 4 ist uE jedoch allein die Folge des von der hM vertretenen Ansatzes einer zumutbaren Belastung (s. Anm. 70); lehnt man den Ansatz der zumutbaren Belastung mit der hier vertretenen Auffassung ab (s. Anm. 75), so ist uE auch die Pauschalregelung verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. In diesem Falle führt der Nachweis höherer Aufwendungen zur Abzugsfähigkeit zwangsläufiger Kinderbetreuungskosten in der tatsächlichen Höhe.

124 Einstweilen frei.

B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 4

I. Pauschbetrag von 480 DM je Kind (Abs. 4 Sätze 1 und 2)

125 1. Voraussetzungen des Abs. 4 Sätze 1 und 2

Grundsätzlich kein Nachweis von Aufwendungen: Der Pauschbetrag von 480 DM wird dem Alleinstehenden für jedes Kind zur Abgeltung von Aufwendungen iSd. Abs. 1 gewährt (Sätze 1 und 2).

► *Nachweisfreie Mindestpauschale:* Wie bei anderen Pauschbeträgen (zB § 9 a) muß der Stpfl. weder nachweisen, in welcher Höhe Kosten entstanden sind, noch daß

überhaupt Aufwendungen (dem Grunde nach) geleistet wurden. Es handelt sich um eine „nachweisfreie Mindestpauschale“ (BTDrucks. 10/2370 S. 12).

GlA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 191 RdNr. 15 und allgemeine Auff. im Schrifttum: *Blümich/Falk*, XII. § 33 c Anm. 75; *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 51; *Oepen*, RWP SG 5.1 S. 114; *ders.*, NWB F. 3 S. 5988; *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 921; *Zenthöfer*, SteuerStud. 1985 S. 205.

► *Aber ggf. Nachweis der Aufwendungen wegen zumutbarer Belastung*: Folgt man der Auffassung, wonach beim Abzug von Kinderbetreuungskosten und agB nach § 33 die zumutbare Belastung zunächst auf die gesamten Kinderbetreuungskosten anzurechnen ist (s. Anm. 71), so empfiehlt sich auch der Nachweis von Aufwendungen, die den Pauschbetrag nicht übersteigen (so zB *Dankmeyer/Klückner*, B 1985 S. 69 ua.; aA BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 190 RdNr. 9). Von diesem Nachweis hängt zwar nicht die Gewährung des Pauschbetrags ab; der Abzugsbetrag nach § 33 erhöht sich jedoch um den Betrag der nachgewiesenen Aufwendungen, weil insoweit die zumutbare Belastung bereits angerechnet ist.

Im einzelnen dazu Anm. 71 „Umfang der Anrechnung“; nach der hier vertretenen Auff. ist die zumutbare Belastung nicht auf Aufwendungen iSd. Abs. 1 Satz 1 anzurechnen (s. Anm. 75).

► *Nachweis von Betreuungsleistungen*: Nach Auffassung des BdF v. 10. 5. 85 (BStBl. I S. 191 RdNr. 15) gilt folgendes: Der volle Pauschbetrag ist nur zu gewähren, wenn „die zu RdNr. 1 aufgeführten Voraussetzungen für das ganze Kalenderjahr vorgelegen“ haben. Zu diesen Voraussetzungen gehört ua. auch, „daß der Steuerpflichtige wegen Erwerbstätigkeit Dienstleistungen zur Betreuung des Kindes in Anspruch nimmt“ (BdF aaO RdNr. 1).

UE folgt aus dem Verzicht auf den Nachweis von Aufwendungen (s. o.) auch ein Verzicht auf den Nachweis (oder Glaubhaftmachung), daß Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes in Anspruch genommen wurden (s. Anm. 40 ff.). Folgerichtig bedarf es dann auch keines Nachweises der Ursächlichkeit der in Abs. 1 Satz 1 aufgeführten Zwangslagen für die Betreuungskosten (s. Anm. 56 f. betr. Erwerbstätigkeit u. Anm. 59 ff. betr. gesundheitsbedingte Zwangslagen); glA wohl *Littmann*, XIV. § 33 c Anm. 51; aA BdF aaO; *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 921.

Voraussetzungen für die Gewährung des Pauschbetrags: Mit Ausnahme des Nachweises von Aufwendungen, Betreuungsleistungen und der Ursächlichkeit der in Abs. 1 Satz 1 aufgeführten Zwangslagen für die Kinderbetreuungskosten (str., s. o.) muß der Alleinstehende alle übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 erfüllen; er ist insoweit erklärungspflichtig und hat die entsprechenden Tatsachen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Im einzelnen:

▷ *Antrag auf Abzug von Kinderbetreuungskosten* (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 191 RdNr. 15; s. auch Anm. 31 u. 66);

▷ *der Stpfl. ist*

- alleinstehend (s. Anm. 90 ff.),
- unbeschränkt estpfl. (s. Anm. 22),
- erwerbstätig (s. Anm. 56 f.) oder
- in einer gesundheitsbedingten Zwangslage (s. Anm. 59 ff.);

▷ *das Kind ist*

- unbeschränkt estpfl. (s. Anm. 53),
- dem Stpfl. zuzuordnen (s. Anm. 44f.), einschließlich der Altersvoraussetzung von 16 Jahren (s. Anm. 47) und
- gehört zum Haushalt des Stpfl. (s. Anm. 49 ff.).

126 **2. Rechtsfolge: Mindestpauschbetrag von 480 DM je Kind**

Jahresbetrag von 480 DM je Kind: Soweit die im einzelnen nachzuweisenden Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 125) im gesamten Kalenderjahr vorgelegen haben, kann der Stpfl. nach Abs. 4 Sätze 1 und 2 DM 480 je Kind vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Zum Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte s. Anm. 67 f.

Keine Anrechnung der zumutbaren Belastung: Die Pauschbeträge sind nach hM nicht um die zumutbare Belastung zu kürzen (s. Anm. 70 aE). UE ist dies vom Standpunkt der hM ebenso widersprüchlich wie der Verzicht auf Kürzung der Höchstbeträge des Abs. 3 Satz 1 und 2 um die zumutbare Belastung (s. Anm. 70 „Keine Kürzung der Höchst- und Erhöhungsbeträge“): Denn wenn die hM (uE in unzutreffender Weise) aus der Verweisung auf § 33 in Abs. 1 Satz 1 die Anrechnung der zumutbaren Belastung herleitet, so müßte diese Rechtsfolge für alle Kinderbetreuungskosten gelten, gleichgültig ob es sich um nachgewiesene oder pauschalierte Aufwendungen handelt (glA *Kanzler*, FR 1986 S. 4). Zur Verfassungswidrigkeit der Anrechnung einer zumutbaren Belastung auf Kinderbetreuungskosten s. Anm. 75.

Pauschbeträge und Höchstbeträge schließen einander aus: Nimmt der Stpfl. für ein Kind den Höchstbetrag nach Abs. 3 Satz 1 in Anspruch, so kann ihm für ein weiteres Kind nicht zugleich der Pauschbetrag gewährt werden. Abs. 3 Sätze 1 und 2 und Abs. 4 Sätze 1 und 2 schließen einander aus.

Beispiel: Der Alleinstehende hat 2 Kinder, für deren Betreuung er 4 200 DM abziehen kann. Für das erste Kind beantragt er den Abzug von 4 000 DM nach Abs. 3 Satz 1; für das zweite Kind kann er dann nicht den Abzug von 480 DM nach Abs. 4 Satz 1 begehren.

UE folgt dies aus der fehlenden betragsmäßigen Zuordnung von Aufwendungen zu bestimmten Kindern des Stpfl. im Rahmen der Gewährung des Höchstbetrags und der Erhöhungsbeträge nach Abs. 3 Sätze 1 und 2 (s. Anm. 107). Etwas anderes gilt für die Halbteilung nach Abs. 3 Satz 4; insoweit kann uE einer der beiden Alleinstehenden den halben Höchstbetrag, der andere den halben Pauschbetrag für das gemeinsame Kind beanspruchen (s. Anm. 127).

127

II. Verweisungen auf Abs. 3 Sätze 3 u. 4: Kürzungen des Pauschbetrags (Abs. 4 Satz 3)

Nach Abs. 4 Satz 3 gelten für die Gewährung des Pauschbetrags Abs. 3 Sätze 3 und 4 entsprechend, dh.

- die Pauschbeträge sind für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 nicht vorgelegen haben, zeitanteilig zu ermäßigen und
- bei gleichzeitiger Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt von zwei Alleinstehenden sind die Pauschbeträge jeweils zur Hälfte anzusetzen.

Zeitanteilige Kürzung des Pauschbetrags (Abs. 4 Satz 3 iVm. Abs. 3 Satz 3):

Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 nicht vorgelegen haben, ermäßigt sich der für das Kind in Betracht kommende Pauschbetrag um $\frac{1}{12}$ (= 40 DM). Zu den Voraussetzungen, die ganzjährig erfüllt sein müssen, gehört nach der hier vertretenen Auff. weder der Nachweis von Aufwendungen noch von Dienstleistungen zur Kindesbetreuung (str., s. Anm. 125); demzufolge führt auch mangelnde Ursächlichkeit der in Abs. 1 Satz 1 aufgeführten Zwangslagen für die Kinderbetreuungskosten nicht zu einer Ermäßigung des Pauschbetrags nach Monaten. Nur die übrigen, den Alleinstehenden und das Kind betreffenden Voraussetzungen (s. Anm. 125) führen zu einer Ermäßigung

des Pauschbetrags um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat, in dem sie nicht vorgelegen haben. Zu Voraussetzungen und Rechtsfolgen der zeitanteiligen Ermäßigung s. Anm. 108–113.

Halbteilung des Pauschbetrags (Abs. 4 Satz 3 iVm. Abs. 3 Satz 4): Gehört das Kind gleichzeitig zum Haushalt zweier Alleinstehender, zu denen es auch in einem Kindschaftsverhältnis steht (s. Anm. 44 f.), so kann jeder der beiden Alleinstehenden auch nur den halben Pauschbetrag beanspruchen. Dies kann der Jahrespauschbetrag oder der zeitanteilig ermäßigte Pauschbetrag sein (s. o.). Weist einer der beiden Alleinstehenden Aufwendungen nach, die den halben Pauschbetrag (einschl. der zumutbaren Belastung) übersteigen, so kann er auch die ihm tatsächlich entstandenen Kinderbetreuungskosten im Rahmen des halben Höchstbetrages oder Erhöhungsbetrages geltend machen. In diesem Fall bedarf es auch des Nachweises einer Erwerbstätigkeit (s. Anm. 56 f.) oder einer gesundheitsbedingten Zwangslage (s. Anm. 59 ff.) und deren Ursächlichkeit für die Aufwendungen. Daß der andere Alleinstehende nur den halben Pauschbetrag erhält, steht dem Abzug im Rahmen der Höchstbeträge nicht entgegen. Haben die Alleinstehenden mehrere Kinder, so müssen sie jedoch für alle Kinder jeweils entweder die Pauschbeträge oder die tatsächlichen Aufwendungen geltend machen (s. Anm. 126 aE).

Einstweilen frei.

128, 129

Erläuterungen zu Abs. 5: Abzug von Kinderbetreuungskosten bei Ehegatten

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 5

I. Überblick zu Abs. 5

130

Nach Abs. 5 können Ehegatten, die beide unbeschr. estpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben, Kinderbetreuungskosten abziehen, soweit die Aufwendungen wegen

- körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung (Nr. 1) oder
- Krankheit (Nr. 2)

eines Ehegatten erwachsen, wenn der *andere* Ehegatte

- erwerbstätig oder ebenfalls
- krank oder behindert

ist.

II. Rechtsentwicklung des Abs. 5

131

Abs. 5 wurde durch StSenkG 1986/1988 v. 26. 6. 85 (BGBl. I S. 1153; BStBl. I S. 391) neu angefügt; gleichzeitig wurde der Tatbestand des Abs. 1 Satz 1 entsprechend erweitert (s. Anm. 7). Der ursprüngliche Entwurf setzte nur die Krankheit oder die Behinderung eines der beiden Ehegatten voraus (BTDrucks. 10/2884 S. 7); daß der andere Ehegatte zumindest erwerbstätig sein muß, sofern er nicht ebenfalls krank oder behindert ist, wurde erst auf Vorschlag des Finanzausschusses „klargestellt“ (BTDrucks. 10/3350 S. 37).

Zeitlicher Anwendungsbereich: Nach § 52 Abs. 1 gilt Abs. 5 erstmals für den VZ 1986. Die Vorschrift ist daher nicht wie die ursprüngliche Fassung des § 33 c (gem. StBereinigungsG 1985; s. Anm. 7) rückwirkend für die VZ 1971–1985 anzuwenden (s. Anm. 10–13 b).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5

132 1. Bedeutung des Abs. 5

Steuersystematische Bedeutung: Abs. 5 geht als Sonderregelung den allgemeinen Vorschriften zum Kinderlastenausgleich vor (s. Anm. 15). Die gesundheitsbedingten Kinderbetreuungskosten von Ehegatten sind reine Lebenshaltungskosten, die als mittelbare Krankheitskosten nicht nach § 33 zu berücksichtigen wären (s. § 33 Anm. 96). Soweit die Zwangsläufigkeit nach Abs. 5 auf der Erwerbstätigkeit eines der Ehegatten beruht (s. Anm. 139), handelt es sich bei den Kinderbetreuungskosten um „gemischte Aufwendungen mit starkem Bezug zur Einkunftserzielung“, die kraft Gesetzes dem „Bereich der Einkommensverwendung“ zugewiesen sind (vgl. *Kanzler*, FR 1986 S. 8).

Einordnung in das System der Familienbesteuerung: Abs. 5 führt zu einer kinderbezogenen Entlastung der intakten Familie, beschränkt auf gesundheitsbedingte Zwangslagen. Beiderseits berufstätige Eltern in intakter Ehe sind nach wie vor vom Abzug ausgeschlossen; für sie gilt auch bei notwendigem Doppelverdienst, daß die Aufwendungen für die Betreuung der Kinder durch die Regelungen über den Kinderlastenausgleich abgegolten sind (s. § 33 Anm. 17). Nach der Begründung zum Entwurf des StSenkG 1986 erschien es gerechtfertigt, die Regelung zum Abzug von Kinderbetreuungskosten erwerbstätiger Alleinstehender „auf nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten auszudehnen“, die sich in einer gesundheitsbedingten Zwangslage befinden (BTDrucks. 10/2884 S. 106). Dadurch wiederum hat sich die Notwendigkeit einer Erweiterung des Tatbestands in Abs. 1 Satz 1 auf behinderungs- und krankheitsbedingte Kinderbetreuungskosten Alleinstehender ergeben (s. Anm. 14). Zum Ursprung und zur Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5 s. Anm. 133.

133 2. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 5

Verfassungsgerichtliche Vorgabe: Abs. 5 beruht auf beiläufigen Ausführungen des BVerfG zur Bedeutung des Splittingtarifs im Urteil zur Besteuerung Alleinstehender mit Kindern (BVerfG 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, 363/80 v. 3. 11. 82, BStBl. S. 717, 727 f.).

Danach gewährleistet der Splittingtarif die „Entscheidungsfreiheit über die Aufgabenverteilung in der Ehe“, so daß es für Stpfl. in intakter Ehe grundsätzlich an der Zwangsläufigkeit von Kinderbetreuungskosten fehlt. Ausnahmsweise können Betreuungskosten jedoch dann zwangsläufig sein, wenn Eheleute „aufgrund ihres niedrigen Einkommens beide zur Berufstätigkeit gezwungen sind, um den Unterhalt für sich und ihre Kinder sicherzustellen, oder wenn einer von ihnen wegen Krankheit oder Körperbehinderung oder aus ähnlichen Gründen weder zu einer Berufstätigkeit noch zur Kinderbetreuung in der Lage ist“ (BVerfG v. 3. 11. 82 aaO, S. 728; s. auch Anm. 3).

UE ist Abs. 5 gemessen an den (beiläufigen) Ausführungen des BVerfG insgesamt noch verfassungsgemäß. Fraglich bleibt jedoch, ob das Abzugsverbot für Eheleute bei notwendiger, beiderseitiger Erwerbstätigkeit mit Art. 3 Abs. 1 iVm. Art. 6 Abs. 1 GG vereinbar ist (s.u.).

Kein Abzug bei notwendiger, beiderseitiger Erwerbstätigkeit von Eheleuten: Abs. 5 bleibt insofern hinter der verfassungsgerichtlichen Vorgabe zurück, als der Fall der beiderseits notwendigen Erwerbstätigkeit von Eheleuten nicht geregelt wurde. Nach Auffassung der BReg. erschien eine solche Regelung verfassungsrechtl. nicht geboten, da „die Zwangsläufigkeit des Betreuungsaufwands bei Alleinerziehenden evident ist als bei Ehepaaren, die Kinder zu betreuen haben“ (BTDrucks. 10/2884 S. 97). Einer derartigen Regelung stehe im übrigen entgegen, „daß in solchen Einzelfällen eine Abgrenzung nach der Einkommenshöhe schwerwiegende Probleme aufwerfen würde, insbesondere im Grenzbereich zu höheren Einkommen eine komplizierte Abstufung erforderlich machen würde und zu kaum zu rechtfertigenden Ungleichbehandlungen führen könnte“ (BTDrucks. 10/2884 S. 97, die ergänzend auf die durch StSenkG 1986/1988 angehobenen Kinderfreibeträge oder den Kindergeldzuschlag für Eltern mit niedrigerem Einkommen hinweisen; s. auch Anm. 9). UE könnten diese Erwägungen ebensogut ein Abzugsverbot für Eheleute in gesundheitsbedingten Zwangslagen und damit eine Abschaffung des Abs. 5 rechtfertigen, um eine gleichmäßige Besteuerung von Eheleuten zu gewährleisten, die Kinderbetreuungskosten aufwenden.

Zur Verfassungsmäßigkeit einzelner Regelungen des Abs. 1–4, auf die Abs. 5 verweist, s. Anm. 17.

IV. Geltungsbereich des Abs. 5

134

Persönlicher Geltungsbereich: Die Vorschrift gilt nur für unbeschränkt estpfl. und nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten; ist einer der Ehegatten nicht unbeschränkt estpfl., so gilt der andere Ehegatte nach Abs. 2 Satz 2 als Alleinstehender, für den ein Abzug von Kinderbetreuungskosten nach Abs. 1 Satz 1 in Betracht kommt (s. Anm. 96).

Sachlicher Geltungsbereich: s. Anm. 22.

B. Voraussetzungen und Rechtsfolgen des Abzugs von Kinderbetreuungskosten bei Ehegatten

I. Vorbemerkung

135

Die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 5 ergeben sich zum Teil unmittelbar aus der Vorschrift selbst (s. Anm. 136 ff.) und im übrigen aus einer Verweisung auf Abs. 1 (s. Anm. 142 ff.); denn nach Abs. 5 gelten „bei Ehegatten, die beide unbeschränkt estpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben“, Abs. 1, Abs. 3 Sätze 1–3 und Abs. 4 entsprechend. Die Verweisung auf Abs. 1 ist insofern eine Rechtsgrundverweisung, als sie sich auf die tatbestandlichen Voraussetzungen des Abs. 1 bezieht (s. Anm. 142 ff.); sie ist insoweit Rechtsfolgeverweisung, als auch Kinderbetreuungskosten der Ehegatten als agB iSd. § 33 gelten (s. Anm. 146). Verwiesen wird im übrigen auf die Regelung zur Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen (Abs. 1 Satz 4), auf das Abzugsverbot (Abs. 1 Satz 5), die Höchst- und Pauschbetragsregelungen (Abs. 3 Sätze 1 und 2; Abs. 4) sowie die Regelung zur Ermäßigung nach Monaten, soweit die Abzugsvoraussetzungen nur einen Teil des VZ vorgelegen haben (Abs. 3 Satz 3).

II. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 5

1. Tatbestandsvoraussetzungen, die sich unmittelbar aus Abs. 5 ergeben

136 a) Unbeschränkt estpfl. Ehegatten, die nicht dauernd getrennt leben

„**Ehegatten**“: Übereinstimmend mit dem Ehegattenbegriff des § 26 Abs. 1 Satz 1 setzt Abs. 5 das Bestehen einer Ehe voraus. Für die Beurteilung dieses Erfordernisses sind bürgerlich-rechtliche Grundsätze maßgebend (BFH VI 115/55 U v. 21. 6. 57, BStBl. S. 300, betr. § 26). Für Deutsche gilt der Grundsatz der obligatorischen Zivilehe (§ 11 EheG).

Für Ausländer gilt Heimatrecht, gleichgültig, ob sie die Ehe im In- oder Ausland eingehen (Art. 13 Abs. 1 EGBGB; s. auch Anm. 95 zum Begriff des Alleinstehenden):

- ▷ *Im Inland geschlossene Eben* müssen der Form der §§ 11, 13 EheG genügen (Art. 13 Abs. 3 EGBGB); als Ausnahme davon kann nach § 15 a EheG eine Ehe zwischen Verlobten, von denen keiner die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt, vor einer von der Regierung des Landes, dessen Staatsangehörigkeit einer der Verlobten besitzt, ordnungsgemäß ermächtigten Person geschlossen werden.
- ▷ *Im Ausland geschlossene Eben* sind gültig, wenn sie entweder in der Form des Heimatrechts der Verlobten, bei verschiedener Staatsangehörigkeit, des Heimatrechts jedes Verlobten oder gemäß der Ortsform geschlossen sind (Art. 11 Abs. 1 EGBGB); über *Doppel-* oder *Vieleben* von Ausländern s. Anm. 24.

„**Beide unbeschränkt estpfl.**“ sind die Ehegatten, wenn sie im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 1 Satz 1); s. § 1 Anm. 4–25.

„**Nicht dauernd getrennt leben**“ die Ehegatten, wenn und solange „die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft nach dem Gesamtbild der Verhältnisse“ besteht.

BFH VI R 150/69 v. 15. 6. 73, BStBl. S. 640; s. ferner VI R 206/68 v. 27. 8. 71, BStBl. 1972 S. 173 und VI 42/65 v. 5. 10. 66, BStBl. 1967 S. 84; vgl. auch § 1567 BGB idF des 1. EheRG v. 14. 6. 76, BGBl. I S. 1421. S. auch Anm. 95 zum Begriff der Verheirateten, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben iSd. Abs. 2 Satz 1; ferner § 26 Anm. 17.

Zum Abzug bei der besonderen Veranlagung im VZ der Eheschließung s. Anm. 137.

137 b) Ehegattenwahlrecht ohne Bedeutung

Die von den unbeschr. estpfl. und nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten gewählte Veranlagungsart ist für die Anwendung des Abs. 5 ohne Einfluß. Die Eheleute können daher sowohl die getrennte Veranlagung (§ 26 a) und die Zusammenveranlagung (§ 26 b) als auch die besondere Veranlagung nach § 26 c wählen.

Verhältnis des Abs. 5 zu § 26 c Abs. 1 Satz 1: Bei der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung werden Ehegatten nach § 26 c Abs. 1 Satz 1 zwar so behandelt, als ob sie unverheiratet wären. Wegen § 26 c Abs. 1 Satz 2 können sie jedoch für die Zeit nach der Eheschließung keine Kinderbetreuungskosten als Alleinstehende abziehen (BTDrucks. 10/2884 S. 101; s. auch Anm. 113). UE können diese Ehegatten dann aber Kinderbetreuungskosten nach Abs. 5 absetzen, sofern sie die sonstigen Voraussetzungen erfüllen (aA *Scheurmann-Kettner/Lantau*, BB 1985 S. 1406). Dies folgt aus dem Umkehrschluß zu § 26 c Abs. 1 Satz 2, aus dem Charakter des § 33 c als einer Sonderregelung auch gegenüber den Ver-

anlungsvorschriften und aus dem Umstand, daß § 26 c insoweit keine Einschränkung enthält, obwohl die Vorschrift im übrigen mehrere Vorbehalte aufweist und nicht zuletzt gleichzeitig mit Abs. 5 in Kraft getreten ist (s. Anm. 7 betr. StSenkG 1986/1988). Abs. 5 ist daher uneingeschränkt auf alle Ehegatten anzuwenden, die die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nach § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllen.

Zum Einheitsgedanken bei Aufwendungen der Ehegatten s. Anm. 143; zur zeitanteiligen Ermäßigung der Höchst- und Pauschbeträge bei Eheschließung im Laufe eines VZ s. Anm. 111 f.

c) Entstehungsgrund der Aufwendungen: Krankheit oder Behinderung eines Ehegatten 138

Abziehbar sind nur die Aufwendungen, die wegen

- körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung oder
- Krankheit

eines Ehegatten erwachsen, wenn der andere Ehegatte

- erwerbstätig oder ebenfalls
- krank oder behindert ist.

Unvollständige Regelung der Zwangslagen in Abs. 5: Obwohl die Tatbestandsmerkmale „Krankheit“ und „Behinderung“ oder „Erwerbstätigkeit“ auch in Abs. 1 enthalten sind und daher durchaus auch von der Verweisung in Abs. 5 erfaßt worden wären, hat der Gesetzgeber eine unmittelbare Regelung in Abs. 5 gewählt; diese Regelung ist insofern jedoch unvollständig, als bei der

- Krankheit eines Ehegatten eine dem Dreimonatszeitraum entsprechende Regelung und bei der
- Krankheit, Behinderung oder Erwerbstätigkeit des anderen Ehegatten eine Regelung zum Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Kinderbetreuungskosten fehlt.

Diese Lücke ist jedoch durch die Verweisung auf Abs. 1 ausgefüllt (s. Anm. 142).

Zwangsläufigkeit der Aufwendungen: Die Aufwendungen müssen „wegen“ körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung oder „wegen“ Krankheit „erwachsen“ (s. Anm. 55).

► *Körperliche, geistige oder seelische Behinderung eines Ehegatten:* Es muß eine derart schwerwiegende Behinderung vorliegen, daß die Zwangsläufigkeit der Kinderbetreuungskosten aus tatsächlichen Gründen bejaht werden kann.

- Zur Bedeutung des Zusammenhangs zwischen Behinderung und Aufwendungen s. Anm. 55, 57 u. 59 ff.
- Zum Begriff der körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung s. Anm. 60.

► *Die Krankheit eines Ehegatten* ist auch nur dann zwangsläufig für die Kinderbetreuungskosten, wenn sie derart schwerwiegend die ordnungsgemäße Ausübung des Personensorgerechts ausschließt (s. Anm. 61 zum Krankheitsbegriff).

d) Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung des anderen Ehegatten 139

Auch für den anderen Ehegatten gilt der Begriff der *Erwerbstätigkeit* in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (s. Anm. 56), der Begriff der *körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung* in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 59 u. 60) und der Begriff der *Krankheit* in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 (s. Anm. 59 u. 61).

Zwangsläufigkeit: Für den „einen“ Ehegatten fordert Abs. 5, daß die Aufwendungen „wegen“ Behinderung oder Krankheit „erwachsen“ (s. Anm. 138); für den

„anderen“ Ehegatten genügt es, „wenn“ er erwerbstätig oder ebenfalls krank oder behindert „ist“.

Eine besondere Zwangsläufigkeitsprüfung für den anderen Ehegatten ist also nicht gefordert. Die Zwangsläufigkeit kann indes für den ersten Ehegatten entfallen, wenn der andere Ehegatte nicht durch die Erwerbstätigkeit, Behinderung oder Krankheit an der Kinderbetreuung gehindert ist.

Einzelfragen:

► *Dreimonatszeitraum für die Krankheit des anderen Ehegatten?* UE ist es jedoch nicht erforderlich, daß die Krankheit des anderen Ehegatten mindestens drei Monate bestanden hat (Abs. 1 Satz 2). Denn der Gleichbehandlung Alleinstehender und Ehegatten ist genügt, wenn nur einer der Ehegatten den Dreimonatszeitraum erfüllt.

► *Die Erwerbstätigkeit des anderen Ehegatten* kann auch im Rahmen eines Ehegatten-Arbeitsverhältnisses erbracht werden (FG Düss. v. 19. 6. 78, EFG 1979 S. 27, rkr. S. 157, betr. kinderbedingten Hausgehilfinnen-Freibetrag bis VZ 1974), soweit im übrigen die Voraussetzungen des hier vertretenen Begriffs der Erwerbstätigkeit erfüllt sind (s. Anm. 56).

Zum Abzugsverbot bei beiderseitiger Erwerbstätigkeit der Ehegatten s. Anm. 9 u. 133.

140, 141 Einstweilen frei.

2. Tatbestandsvoraussetzungen, die sich aus der Verweisung auf Abs. 1 ergeben

142 a) Überblick zu den für Abs. 5 maßgebenden Voraussetzungen des Abs. 1

Die entsprechende Geltung des Abs. 1 kann nur zu einer sinngemäßen Anwendung der dort aufgeführten Tatbestandsvoraussetzungen führen. Dabei sind vor allem die für Ehegatten bestehenden Besonderheiten zu berücksichtigen.

Folgende Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 sind für Abs. 5 von Bedeutung

► *Den Ehegatten* müssen

▷ *Aufwendungen* für

▷ *Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes*

entstanden sein (Abs. 1 Satz 1 s. Anm. 143);

▷ *im Fall der Krankheit* des „einen“ Ehegatten (Abs. 5 Nr. 2) gelten die den Krankheitsbegriff des Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 ergänzenden Regelungen in Abs. 1 Sätzen 2 u. 3 auch für Abs. 5 (uE jedoch nicht für die Krankheit des „anderen“ Ehegatten; s. Anm. 139):

– *Dreimonatszeitraum:* UE muß die nach Abs. 5 vorausgesetzte Krankheit ebenso wie nach Abs. 1 Satz 2 innerhalb eines zusammenhängenden Zeitraums von drei Monaten bestanden haben (zur Kritik an dieser Regelung s. Anm. 77);

– *Krankheit im Anschluß an Erwerbstätigkeit:* UE ist auch die Ausnahmeregelung des Abs. 1 Satz 3 entsprechend anwendbar, so daß der Dreimonatszeitraum nicht für kurzzeitige (schwere) Erkrankungen im Anschluß an eine Erwerbstätigkeit gilt (s. Anm. 78 aE).

► *Das Kind* ist

▷ unbeschränkt estpfl.,

▷ nach § 32 Abs. 1–3 zu berücksichtigen und

▷ gehört zum Haushalt der Ehegatten (s. Anm. 144)
(*Abs. 1 Satz 1*).

► *Die Aufwendungen*

- ▷ müssen den Umständen nach notwendig sein und dürfen einen angemessenen Betrag nicht übersteigen (*Abs. 1 Satz 4*) und
- ▷ dürfen nicht unter das Abzugsverbot des *Abs. 1 Satz 5* fallen.

b) Aufwendungen der Ehegatten für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes 143

Die Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes müssen den Ehegatten entstanden sein. UE gilt, wie allgemein für den Abzug von agB bei unbeschränkt estpfl. Ehegatten, der Einheitsgedanke (s. § 33 Anm. 21). Für den Abzug der Aufwendungen ist es daher ohne Bedeutung, bei welchem Ehegatten die Ausgaben entstanden sind oder welcher Ehegatte sie getragen hat (BFH VI R 300/66 v. 22. 3. 67, BStBl. S. 596); abzugsberechtigt ist daher insbesondere auch der erwerbstätige Ehegatte, der die Kinderbetreuungskosten wegen der Krankheit oder Behinderung des anderen Ehegatten aufgewendet hat. Gleichgültig ist ferner, welche Form der Ehegattenveranlagung gewählt wurde, denn der Einheitsgedanke findet sowohl bei der Zusammenveranlagung (§ 26 b) als auch bei der getrennten Veranlagung (§ 26 a) Anwendung (s. § 33 Anm. 21); da Abs. 5 nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 137) auch bei der besonderen Veranlagung im VZ der Eheschließung anzuwenden ist, gilt der Einheitsgedanke, anders als bei agB nach §§ 33, 33 a oder § 33 b (s. § 33 Anm. 21), aber auch für die besondere Veranlagung nach § 26 c.

Im übrigen gelten die Erläuterungen zu Abs. 1:

- zum Begriff der Dienstleistungen s. Anm. 40 f.;
- zum Begriff der Betreuung s. Anm. 42;
- zu Art und Umfang der berücksichtigungsfähigen Aufwendungen s. Anm. 36 f.;
- zur Aufteilung gemischter Aufwendungen s. Anm. 38;
- zur Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen s. Anm. 79 ff.;
- zum Abzugsverbot für Aufwendungen zur Bildung und Freizeitbetätigung s. Anm. 82 ff.

c) Das bei den Ehegatten zu berücksichtigende Kind

144

Das Kind, für das die Betreuungskosten aufgewendet werden, muß

- unbeschränkt estpfl. (s. Anm. 53),
- nach § 32 Abs. 1–3 zu berücksichtigen sein (s. Anm. 44 ff.) und
- zum Haushalt der Ehegatten gehören (s. Anm. 49 ff.).

Für die Anwendung des Abs. 5 ist lediglich das Kindschaftsverhältnis problematisch, weil Abs. 1 Satz 1 nur das Kindschaftsverhältnis zu einem Stpfl., dem Alleinstehenden, regelt, während Abs. 5 von der Existenz zweier Personen, der Ehegatten nämlich, ausgeht.

Kindschaftsverhältnis zu beiden Ehegatten: Besteht ein Kindschaftsverhältnis zu beiden Ehegatten, so findet Abs. 5 in jedem Fall Anwendung, gleichgültig, ob es sich um ein gleichartiges oder verschiedenartiges Kindschaftsverhältnis handelt.

Beispiele:

- a) Das Kind ist eheliches Kind, Adoptivkind (§ 32 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) oder Pflegekind (§ 32 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2) beider Ehegatten.
- b) Das Kind ist leibliches Kind eines Ehegatten und Adoptiv- oder Pflegekind des anderen Ehegatten.

Nur Kindschaftsverhältnis zu einem Ehegatten: Steht das Kind nur zu einem der Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis iSd. § 32 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2, so ist es als Stiefkind des anderen Ehegatten estl. nicht mehr zu berücksichtigen (s. Anm. 45).

Beispiele:

- a) Einer der Ehegatten hat sein Kind aus erster Ehe in den gemeinsamen Haushalt zweiter Ehe aufgenommen, ohne daß ein Pflegekindschaftsverhältnis zu dem anderen Ehegatten besteht.
- b) Das Kind eines Ausländers mit der im Heimatland verbliebenen Ehefrau gehört zum inländischen Haushalt des Stpfl., den dieser mit seiner zweiten Frau im Rahmen einer Doppelehe führt. Zur Vielehe s. auch Anm. 24.

Für das einseitig bestehende Stiefkindschaftsverhältnis bieten sich drei Lösungsalternativen an:

- Abs. 5 ist nicht anwendbar, da die Vorschrift estl. anzuerkennende Kindschaftsverhältnisse zu jedem der Ehegatten voraussetzt;
- der Höchstbetrag wird zur Hälfte gewährt, weil zumindest ein stl. anzuerkennendes Kindschaftsverhältnis vorliegt;
- Abs. 5 ist anwendbar, weil die Vorschrift nur ein stl. anzuerkennendes Kindschaftsverhältnis zu einem der Ehegatten voraussetzt.

Stellungnahme: UE genügt es für die Anwendung des Abs. 5, daß nur ein estl. maßgebendes Kindschaftsverhältnis zu einem der Ehegatten vorliegt. Dies ergibt sich aus einer zweckgerichteten Auslegung der insoweit nicht eindeutigen Vorschrift. Für die Ehegatten sind Kinderbetreuungskosten auch insoweit aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig, als sie für ein Kind erbracht werden, das ein Stiefkind eines der Ehegatten ist. Das Merkmal der Haushaltszugehörigkeit stellt sicher, daß der andere (zB geschiedene) Elternteil nicht ebenfalls Kinderbetreuungskosten für das gleiche Kind geltend macht. Eine Zugehörigkeit des Kindes zu zwei verschiedenen Haushalten ist uE ausgeschlossen (s. Anm. 52 u. 115).

Wegen der übrigen das Kind betreffenden Voraussetzungen ist auf die Erläuterungen zu Abs. 1 zu verweisen:

- zum Begriff des Haushalts und der Haushaltszugehörigkeit s. Anm. 49 ff.;
- zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht des Kindes s. Anm. 53;
- zum estl. Kindbegriff s. Anm. 44;
- zum Abzugsverbot für Stiefkinder s. Anm. 45;
- zur Altersgrenze für das Kind s. Anm. 47.

145 Einstweilen frei.

III. Rechtsfolgen des Abs. 5

146 1. Rechtsfolgen, die sich unmittelbar aus Abs. 5 ergeben

Kinderbetreuungskosten als agB: Soweit die Verweisung auf Abs. 1 Rechtsfolgeverweisung ist, „gelten“ die Aufwendungen der Ehegatten „als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33“. Auch für die Ehegatten stellt sich daher die Streitfrage nach der Anrechnung einer *zumutbaren Belastung* vor Anwendung der Höchstbeträge (s. Anm. 70–75).

147 2. Rechtsfolgen, die sich aus den Verweisungen in Abs. 5 ergeben

Rechtsfolgeverweisungen enthält Abs. 5 auf:

- Abs. 3 Sätze 1–3 (*Höchstbetrag, Erhöhungsbetrag, Zwölftelung*) und
- Abs. 4 (*Pauschbetrag*).

Höchstbetrag und Erhöhungsbetrag: Aus der in Abs. 5 enthaltenen Verweisung auf *Abs. 3 Sätze 1 u. 2* ergibt sich, daß die nach Abs. 1 zu berücksichtigenden Kinderbetreuungskosten für ein Kind nur bis zu 4 000 DM im Kalenderjahr abgezogen werden können; für jedes weitere Kind erhöht sich dieser Betrag um 2 000 DM. Dazu im einzelnen Anm. 105 u. 106. Eine Verdoppelung dieser Beträge ist nicht vorgesehen.

Ermäßigung nach Monaten (Zwölfteilung): Die in Abs. 5 enthaltene Verweisung auf *Abs. 3 Satz 3* führt dazu, daß sich der Höchstbetrag, der Erhöhungsbetrag oder der Pauschbetrag (Abs. 4, s. u.) für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Abs. 1 u. Abs. 5 nicht vorgelegen haben, um $\frac{1}{12}$ ermäßigen. Eine zeitanteilige Ermäßigung tritt insbesondere dann ein, wenn die Ehe im Laufe des VZ geschlossen oder aufgelöst wird, oder die sonstigen für die Ehegattenveranlagung maßgebenden Voraussetzungen im Laufe des VZ entfallen; so zB bei Beginn des Getrenntlebens oder wenn einer der Ehegatten nicht unbeschränkt estpfl. wird. Unter Umständen kann sich dann für den verbleibenden Ehegatten ein Abzug von Kinderbetreuungskosten als Alleinstehender ergeben. Im einzelnen dazu s. Anm. 108–113.

Pauschbetrag: Nach Abs. 5 gilt auch *Abs. 4* entsprechend, so daß die Ehegatten für jedes Kind mindestens einen Pauschbetrag von 480 DM im Kalenderjahr abziehen können. Pauschbetrag und Höchstbeträge können nicht nebeneinander geltend gemacht werden. S. Anm. 120–127.

Einstweilen frei.

148–199

ABC der Kinderbetreuungskosten

200

Adoptivkinder: Zur Berücksichtigung von Betreuungskosten s. Anm. 45.

Angehörige: Zu Betreuungsleistungen Angehöriger des Stpfl. s. Anm. 41.

Angemessene Kinderbetreuungskosten: Zur Begrenzung auf Kinderbetreuungskosten, die einen angemessenen Betrag nicht übersteigen, s. Anm. 81.

Antrag auf Abzug von Kinderbetreuungskosten: s. Anm. 31 u. 66.

Anzeigepflicht: Zur Anzeigepflicht des Arbeitnehmers bei Änderung der Verhältnisse, die die Eintragung eines Freibetrags wegen Kinderbetreuungskosten auf der Lohnsteuerkarte begründet haben, s. Anm. 33.

Arbeitsunfähigkeit als Maßstab für die Schwere einer Krankheit iSd. Abs. 1 Nr. 3 und Abs. 5 Nr. 2 s. Anm. 61.

Au-pair: Zum Begriff der Dienstleistung aufgrund eines Gefälligkeitsverhältnisses s. Anm. 40; zum *Taschengeld* für ein Au-pair als Kinderbetreuungskosten s. Anm. 36.

Behinderte Kinder: Zur Verfassungsmäßigkeit der Altersgrenze für behinderte Kinder s. Anm. 17.

Zur Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots nach Abs. 1 Satz 5, soweit behinderte Kinder davon betroffen sind, s. Anm. 84.

Behinderung: Zum Begriff der körperlichen, geistigen und seelischen Behinderung s. Anm. 60.

Besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung:

- Zum Verhältnis des § 33 c zur besonderen Veranlagung nach § 26 c s. Anm. 26.
- Zur Ermittlung der abziehbaren Beträge und der zumutbaren Belastung bei der besonderen Veranlagung nach § 26 c s. Anm. 113.
- Zu der Frage, ob Ehegatten, die die besondere Veranlagung nach § 26 c wählen, ihre Kinderbetreuungskosten nach Abs. 5 abziehen können, s. Anm. 137.

Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes: Zum Begriff s. Anm. 40; zu Dienstleistungen durch Angehörige und Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft s. Anm. 41.

Doppelehe: Zum Abzug von Kinderbetreuungskosten im Falle einer zulässigen Doppelehe von Ausländern s. Anm. 24.

Eheähnliche Gemeinschaft:

- Zur Benachteiligung intakter Familien mit Kindern gegenüber eheähnlichen Gemeinschaften mit Kindern durch § 33 c und andere estl. Vorschriften s. Anm. 18.
- Zu Betreuungsleistungen des Partners einer eheähnlichen Gemeinschaft s. Anm. 41.
- Zum Begriff des Alleinstehenden als Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft s. Anm. 95.

Ehegattenveranlagung: s. „*Besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung*“, „*Getrennte Veranlagung*“, „*Zusammenveranlagung*“.

Einheitsgedanke zur Abzugsberechtigung bei Ehegatten:

- Der Einheitsgedanke ist auf den Abzug von Kinderbetreuungskosten zusammen veranlagter Alleinstehender nicht anwendbar (s. Anm. 111 ff.).
- Zur Anwendung des Einheitsgedankens beim Abzug von Kinderbetreuungskosten nach Abs. 5 s. Anm. 143.

Ersatzleistungen, Erstattungen: Zur Minderung berücksichtigungsfähiger Kinderbetreuungskosten bei Erstattungen durch Empfänger oder Dritte s. Anm. 37.

Fahrschule: Aufwendungen für Fahrschulunterricht fallen unter das Abzugsverbot nach Abs. 1 Satz 5, s. Anm. 85.

Fahrtkosten sind keine Aufwendungen zur Betreuung, s. Anm. 36 u. 87.

Feriensprachkurse: Aufwendungen für Feriensprachkurse eines Kindes sind keine Betreuungskosten; sie fallen unter das Abzugsverbot des Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 85 f.). Auch ein Ausbildungsfreibetrag ist für derartige Aufwendungen nicht zu gewähren (BFH VI R 188/81 v. 25. 3. 83, BStBl. S. 457).

Getrennte Veranlagung:

- Zum Verhältnis des § 33 c zur getrennten Veranlagung s. Anm. 26.
- Zur Ermittlung der abziehbaren Beträge und der zumutbaren Belastung bei getrennter Veranlagung s. Anm. 113.

Glaubhaftmachung: s. „*Nachweis*“.

Hausaufgabenbetreuung: Aufwendungen für die Beaufsichtigung des Kindes bei Erledigung seiner häuslichen Schulaufgaben sind als Betreuungskosten abziehbar (s. Anm. 42); sie fallen nicht unter das Abzugsverbot des Abs. 1 Satz 5 (streitig; s. Anm. 85).

Haushalt: Zum Begriff des Haushalts s. Anm. 50.

Haushaltszugehörigkeit des Kindes:

- Zur Bedeutung der Haushaltszugehörigkeit s. Anm. 49.
- Zum Begriff der Haushaltszugehörigkeit des Kindes s. Anm. 51.

Kind, Kinder: s. „*Behinderte Kinder*“ und „*Stiefkinder*“.

Konkubinat: s. „*Eheähnliche Gemeinschaft*“.

Lebensgemeinschaft: s. „*Eheähnliche Gemeinschaft*“.

Nachhilfeunterricht fällt unter das Abzugsverbot des Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 85).

Nachweis:

- Zu Nachweisanforderungen allgemein s. Anm. 32.
- Zum Nachweis einer körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung s. Anm. 60 aE.
- Zum Nachweis einer Krankheit s. Anm. 61 aE.
- Zum Verzicht auf Nachweis oder Glaubhaftmachung von Aufwendungen, Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes und der Ursächlichkeit von Erwerbstätigkeit oder gesundheitsbedingten Zwangslagen für die Aufwendungen bei Geltendmachung des Pauschbetrags s. Anm. 125.

Nichteheliche Lebensgemeinschaft: s. „*Eheähnliche Gemeinschaft*“.

Notwendige Kinderbetreuungskosten: Zur Begrenzung auf notwendige Aufwendungen s. Anm. 80.

Pflegekinder: Zur Berücksichtigung von Betreuungskosten für Pflegekinder s. Anm. 44 f.

Schreibmaschinen- und Stenografiekurse: Aufwendungen dafür fallen unter das Abzugsverbot des Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 85).

Schularbeiten: Die Beaufsichtigung der Schularbeiten der Kinder ist eine begünstigte Betreuungsleistung (s. Anm. 42); sie wird nicht vom Abzugsverbot für Unterrichtsleistungen erfaßt (s. Anm. 85).

Schwangerschaft als Krankheit iSd. Abs. 1 Nr. 3 bzw. Abs. 5 Nr. 2, s. Anm. 61.

Splittingtarif, Splittingverfahren: s. „*Zusammenveranlagung*“.

Stiefkinder: Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbots für Stiefkinder ab VZ 1986 s. Anm. 45; zur Berücksichtigung des Stiefkindschaftsverhältnisses zu einem der Ehegatten im Sinne des Abs. 5 s. Anm. 144.

Taschengeld, das an eine Betreuungsperson gezahlt wird (zB Au-pair), gehört zu den berücksichtigungsfähigen Betreuungskosten (s. Anm. 36). Nicht zu den Aufwendungen für Betreuungsleistungen gehört das dem Kind zugeordnete Taschengeld; enthält zB das Schulgeld für ein Internat auch Taschengeld, so ist Aufteilung der Aufwendungen geboten (s. Anm. 38).

Tanzkurse: Aufwendungen für Tanzkurse fallen unter das Abzugsverbot nach Abs. 1 Satz 5 (s. Anm. 85).

Verpflegungsmehraufwendungen sind nicht abziehbar (BdF v. 10. 5. 85, BStBl. I S. 189 RdNr. 6; aA FG Ba.-Württ. v. 5. 11. 85, EFG 1986 S. 128, nrkr.; s. Anm. 36).

Vielehe: Zum Abzug von Kinderbetreuungskosten im Falle einer zulässigen Doppel- oder Vielehe von Ausländern s. Anm. 24.

Zumutbare Belastung: s. auch § 33 Anm. 57, 58 u. 218 ff.

- Zur Anrechnung einer zumutbaren Belastung auf Kinderbetreuungskosten s. Anm. 70.
- Zur Anrechnung der zumutbaren Belastung bei Abzug von Kinderbetreuungskosten und agB nach § 33 s. Anm. 71.
- Ablehnende Auffassung zur Anrechnung der zumutbaren Belastung s. Anm. 74 u. 75.
- Zur Ermittlung der zumutbaren Belastung bei Kinderbetreuungskosten und Ehegattenveranlagung s. Anm. 111–113.

Zusammenveranlagung:

- Zum Verhältnis des § 33 c zur Zusammenveranlagung s. Anm. 26.
- Zur Verfassungswidrigkeit des Abzugs von Kinderbetreuungskosten neben der Besteuerung nach dem Splittingtarif s. Anm. 93.
- Zur Nichtanwendbarkeit des Einheitsgedankens auf den Abzug von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender bei Ehegattenveranlagung s. Anm. 111.
- Zur Ermittlung der abziehbaren Beträge und der zumutbaren Belastung bei Zusammenveranlagung s. Anm. 111.

Zuschüsse: Zweckgebundene steuerfreie Zuschüsse mindern die berücksichtigungsfähigen Kinderbetreuungskosten (s. Anm. 37).