

## § 4f

**Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten**

idF des Ges. zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1652; BStBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350), aufgehoben durch FamLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136)

<sup>1</sup>Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Abs. 1, die wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen, können bei Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4 000 Euro je Kind, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit wie Betriebsausgaben abgezogen werden. <sup>2</sup>Im Falle des Zusammenlebens der Elternteile gilt Satz 1 nur, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind. <sup>3</sup>Satz 1 gilt nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen. <sup>4</sup>Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, ist der in Satz 1 genannte Betrag zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. <sup>5</sup>Voraussetzung für den Abzug nach Satz 1 ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

Autor: Ulrich **Krömker**, Vors. Richter am FG, Münster

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

**Inhaltsübersicht****Allgemeine Erläuterungen zu § 4f**

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation . . . . .	1	IV. Geltungsbereich . . . . .	4
II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich . .	2	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	5
III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit . . . . .	3	VI. Verfahrensfragen . . . . .	6

**Erläuterungen zu § 4f:  
Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugs erwerbsbedingter		<b>Kinderbetreuungskosten (Satz 1)</b>	
		1. Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes . . . .	10

	Anm.	Anm.
2. Betreuungsbedürftige, zum Haushalt gehörende Kinder . . . . .	11	
3. Aufwendungen wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen		
a) Erwerbsbedingte Aufwendungen . . . . .	12	
b) Begünstigter Steuerpflichtiger . . . . .	13	
4. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzug der Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 4000 € „wie Betriebsausgaben“		
a) Abzug „wie Betriebsausgaben“ bei Ermittlung der betrieblichen Einkünfte . . . . .	14	
		b) Begrenzter Abzug der Kinderbetreuungskosten: Zwei Drittel der Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 4000 € je Kind . . . . .
		c) Abzug der Kinderbetreuungskosten bei Ermittlung der Einkünfte . . . . .
		5. Anwendung des Satzes 1 auf zusammenlebende Eltern (Satz 2) . . . . .
		6. Abzugsverbot für Aufwendungen für Unterricht und Freizeit (Satz 3) . . . . .
		7. Abzug für Auslandskinder nach Satz 4 . . . . .
		8. Nachweis der Aufwendungen nach Satz 5 . . . . .

### Allgemeine Erläuterungen zu § 4f

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

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

1

#### I. Grundinformation

Die StErmäßigung für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten wurde zum 1.1.2006 eingeführt und zum 31.12.2008 zu Gunsten der Neuregelung in § 9c wieder aufgehoben (s. Anm. 2). Sie ersetzte gemeinsam mit § 9 Abs. 5 Satz 1 sowie § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 den Tatbestand des § 33c aF, der den Abzug krankheits- und erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten in den VZ 1985–2005 vorgesehen hatte. Die Vorschrift regelte in 5 Sätzen den Abzug erwerbsbedingter, betrieblich veranlasster Kinderbetreuungskosten Alleinerziehender und beiderseits erwerbstätiger zusammenveranlagter Eltern iHv.  $\frac{2}{3}$  der Aufwendungen bis zu einem Höchstbetrag von 4000 € je Kind (Sätze 1 und 2), sah Abzugsverbote für für Unterrichts-, Sport- und Freizeitaktivitäten (Satz 3), sowie

eine Kürzungsregelung für Auslandsbetreuung vor (Satz 4). Schließlich machte Satz 5 den Abzug von einer Rechnung und der Überweisung auf das Konto der Betreuungsperson abhängig.

Wegen des Verhältnisses zu den weiteren Abzugstatbeständen der § 9 Abs. 5 Satz 1 sowie § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 s. Anm. 5.

## II. Rechtsentwicklung und zeitlicher Anwendungsbereich

2

**Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006** (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): § 4f wird neu eingefügt. Bis dahin war der Abzug erwerbsbedingter Aufwendungen für die Betreuung von Kindern in § 33c geregelt, der mit Wirkung ab dem VZ 2006 aufgehoben wurde. Nach dem Gesetzeszweck sollen die Vereinbarkeit der Kinderbetreuung mit der Erwerbstätigkeit verbessert werden und gleichzeitig arbeitsmarktpolitisch Beschäftigung geschaffen werden. Die Neuregelung bedeutet im Ergebnis eine Abkehr von der bisherigen Beurteilung, dass Kinderbetreuungskosten nicht als BA/WK abziehbar seien.

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

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

**JStG 2008 v. 20.12.2007** (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Satz 5 wird neu gefasst und auf die Vorlagepflicht der Rechnung und des Zahlungs- und Überweisungsbelegs bei Abgabe der StErklärung verzichtet.

**FamLeistG v. 22.12.2008** (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136): Die Vorschrift wird zu Gunsten der Neuregelung in § 9c aufgehoben.

**Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die Vorschrift ist durch das Ges. v. 26.4.2006 rückwirkend zum 1.1.2006 in Kraft getreten und galt nach § 52 Abs. 12c erstmals für im VZ 2006 geleisteten Aufwendungen, soweit die den Aufwendungen zugrunde liegenden Leistungen nach dem 31.12.2005 erbracht worden sind. UE sind auch die nach diesem Zeitpunkt geleisteten Aufwendungen für 2005 erbrachte Betreuungsleistungen nach dem günstigeren § 4f zu berücksichtigen. Letztmals ist die Vorschrift zum 31.12.2008 anzuwenden (§ 52 Abs. 1 Satz 1 idF des JStG 2009 v. 19.12.2008).

Die gleichzeitig rückwirkende Aufhebung des § 33c ist auch verfassungsrechtlich unbedenklich, da die materiell-rechtlichen Abzugsvoraussetzungen für Kinderbetreuungskosten unter Berücksichtigung der von § 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1 und § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 insgesamt erheblich verbessert wurden.

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

Die StErmäßigungen für Kinderbetreuungskosten sollen die Vereinbarkeit von Familie und Beruf verbessern, die frühkindliche Bildung fördern und Eltern in besonderen Zwangslagen stl. unterstützen. Darüber hinaus sollen Anreize gegeben werden, um legale Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten zu schaffen (BTDrucks. 16/643, 9).

**Die steuersystematische Bedeutung** liegt in der systemgerechten Zuordnung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten zu den Vorschriften der Einkünfteermittlung und dem objektiven Nettoprinzip, da derartige Aufwendungen berufstätiger Eltern zwangsläufig anfallen, ohne dass sie sich ihnen entziehen können (so auch KANZLER, DStR 2002, Beihefter zu Heft 11, 15; HEY, NJW 2006, 2001 [2002], aA KSM/GESEREICH, § 4f Rn. A 22). Nach bisheriger, wohl überwiegender Auffassung waren leistungsmindernde Belastungen des Einkommens der Eltern durch unvermeidbare Aufwendungen zur Sicherung des Existenzminimums und des typischen Betreuungs- und Erziehungsaufwands für Kinder steuermindernd im Rahmen des subjektiven Nettoprinzips bzw. des Grundfreibetrags zu berücksichtigen, zB im Rahmen der § 32 Abs. 6, § 32a, § 33c.

BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216). Diese Auffassung dürfte seit der Entscheidung des BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BStBl. II 2003, 534 zur doppelten Haushaltsführung zumindest zweifelhaft sein. Bei konsequenter Anwendung der Grundsätze dieses Urteils wäre außer aus Art. 6 GG unmittelbar aus dem objektiven Nettoprinzip und dem Gebot folgerichtiger Ausgestaltung des EStRechts ein Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten als originäre BA/WK geboten, ohne dass es auf ihre Notwendigkeit oder Angemessenheit ankäme. Allerdings berühren Aufwendungen für Kinder bei strikter Anwendung des Veranlassungsprinzips auch immer die Privatsphäre, zumindest bei der Art und Weise der Fremdbetreuung (so auch BFH v. 12.4.2007 – VI R 42/03, BFH/NV 2007, 1312; Verfassungsbeschwerde eingelegt – Az. BVerfG 2 BvR 1270/07). Dieses Spannungsverhältnis zwischen objektiven und subjektivem Nettoprinzip hat der Gesetzgeber mit der dogmatischen Fiktion des Abzugs „wie Betriebsausgaben“ gelöst (s. Anm. 14).

**Verfassungsrechtliche Bedenken:** UE bestehen gegen die Höchstbeträge und die Altergrenzen keine verfassungsrechtl. Bedenken.

► *Kein Verstoß gegen das Nettoprinzip:* Dabei kann offen bleiben, ob erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten als originäre BA dem verfassungsrechtl. geschützten objektiven Nettoprinzip zuzuordnen sind oder durch die gewählte gesetzgeberische Lösung in verfassungsrechtl. zulässiger Weise ein BA-Abzug durch spezialgesetzliche Regelung rechtsbegründend gestaltet werden konnte. Unwiderlegbare Höchstbeträge für BA – wie in Satz 1 – sind verfassungskonform, wenn es sich um realitätsgerechte Typisierungen einer privaten Mitveranlassung handelt. Diese verfassungsrechtl. Vorgaben werden durch die getroffene Höchstbetragsregelung von 4000 € und die Begrenzung des Abzugs auf zwei Drittel aller Kosten erfüllt, denn der Höchstbetrag bildet die typischen Kosten für eine Ganztagsbetreuung in kommunalen Kindertagesstätten noch realitätsgerecht ab (kritisch HEY, NJW 2006, 2001 [2004]). Dabei ist zu würdigen, dass bei älteren schulpflichtigen Kindern oder mehreren zu betreuenden Kindern diese Kosten je Kind niedriger sein dürften als der Höchstbetrag und der Gesetzgeber für erwerbstätige Eltern begünstigend auf eine weitere Differenzierung und Staffelung nach Umfang der Erwerbstätigkeit der Eltern, Lebensalter des Kindes und Kinderzahl verzichtet. Auch aus Gründen einer weiteren Komplizierung ist die getroffene typisierende einheitliche Lösung mit einem Höchstbetrag von 4000 € je Kind daher eine vertretbare Kompromiss-

lösung (aA HEY, NJW 2006, 2001 [2004]). Ebenso begegnet die Begrenzung des Abzugs auf zwei Drittel der tatsächlichen Kosten keinen verfassungsrechtl. Bedenken, da ein Kinderbetreuungsaufwand bei allen Eltern besteht und wegen des nach § 32 Abs. 6 Satz 1 abziehbaren, nicht monetären Betreuungsaufwands in Höhe von 1080 € je Kind eine Doppelberücksichtigung vermieden wird. Auch die Altersgrenzen von 14 bzw. 25 Jahren sind verfassungsrechtl. unbedenklich, da bei typisierender Betrachtungsweise eine behütende oder beaufsichtigende Betreuung von Kindern in dieser Altersgruppe zunehmend weniger Bedeutung hat. Insoweit wäre auch eine Altersgrenze von 12 Jahren denkbar gewesen.

► *Keine Benachteiligung der Haushaltsführungsehe*: Der BA-Abzug für beidseitig berufstätige Eltern verstößt auch nicht gegen das Benachteiligungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG durch Bevorzugung der Doppelverdienerfamilien gegenüber der Einzelverdienerfamilie, denn bei der der Alleinverdienerfamilie mit klassischer Aufgabenverteilung fallen typischerweise keine berufsbedingten Betreuungskosten an (vgl. HEY, NJW 2006, 2001 [2003]; kritisch SEILER, DStR 2006, 1631). Eine unterschiedliche Behandlung wäre im Übrigen auch im Hinblick auf das erklärte gesetzgeberische Ziel der besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie gerechtfertigt. Zudem werden auch bei der Einverdienerfamilie in großzügiger Weise Kinderbetreuungskosten für drei- bis sechsjährige Kinder im Rahmen des § 10 Abs. 1 Nr. 5 berücksichtigt.

► *Gebot der Normenklarheit nicht verletzt*: Die Neuregelungen des stl. abziehbaren Betreuungsaufwands für Kinder verstößt schließlich nicht gegen das verfassungsrechtl. Gebot der Normenklarheit (dazu BFH v. 6.9.2006 – XI R 26/04, BStBl. II 2007, 167). Zwar führen die neuen Abzugstatbestände zu einer weiteren erheblichen Komplizierung und Unübersichtlichkeit der Familienbesteuerung (die fehlende administrative Handhabbarkeit hatte auch der BRat erkannt und in einem Entschließungsantrag ohne Erfolg den Abzug von Kinderbetreuungskosten in einer gebündelten Regelung in § 10 Abs. 1 gefordert, vgl. BTDrucks. 16/1859 und BRDrucks. 198/06). Auch ist das Konglomerat von monetärem Betreuungsaufwand in § 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1, § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 und Abgeltung von Betreuungsbedarf in § 32 Abs. 6 Satz 1 im Rahmen von Fiskalzweck- und Lenkungsnormen unsystematisch und nicht aufeinander abgestimmt, mit der Folge, dass objektives und subjektives Nettoprinzip ununterscheidbar mit Fördertatbeständen vermengt werden. Es handelt sich indes um steuermindernde Tatbestände – und nicht um steuerbegründende Regelungen –, die jedenfalls in ihrer Tatbestandsmäßigkeit und ihren Rechtsfolgen noch erschlossen werden können.

#### IV. Geltungsbereich

4

**Sachlicher Geltungsbereich**: Die Vorschrift gilt für erwerbsbedingte Betreuungsaufwendungen für Kinder bei den Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit. Bei den Überschusseinkünften sind Kinderbetreuungskosten aufgrund der Verweisung in § 9 Abs. 5 auf § 4f „wie WK“ abziehbar.

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

## V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

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

**Zu den anderen Steuerermäßigungen für Kinderbetreuungskosten** besteht ein Ausschließlichkeitsverhältnis:

► *Verhältnis zu § 9 Abs. 5 Satz 1, § 9a Satz 1 Nr. 1a:* § 4f gilt entsprechend auch für die Überschusseinkünfte und ist nicht durch den ArbNPAuschbetrag abgegolten.

► *Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 5:* Die Regelung will privat veranlasste Betreuungsaufwendungen, die unabhängig von der Berufstätigkeit der Eltern entstehen und sozial- und bildungspolitisch förderungswürdig sind, insbes. Aufwendungen für den Kindergarten, stl. begünstigen. Trotz dieses besonderen bildungspolitischen Förderungscharakters können solche Aufwendungen nicht zusätzlich zu den erwerbsbedingten Kosten abgezogen werden, da § 4f und § 10 Abs. 1 Nr. 5 einander ausschließen (aA BLÜMICH/HEGER, § 4f Rn. 15). Dies folgt aus dem durch das Ges. v. 26.4.2006 (s. Anm. 2) geänderten § 10 Abs. 1 Satz 1. Danach sind SA Aufwendungen, wenn sie weder als BA noch WK abziehbar sind noch „wie BA oder WK“ behandelt werden.

► *Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 8:* Diese Vorschrift enthält eine § 4f vergleichbare Regelung für Stpfl., die sich in Ausbildung befinden, behindert oder krank sind. Leben die Eltern zusammen, greift die Vorschrift ein, wenn eine dieser Voraussetzungen bei beiden Eltern vorliegt oder einer von ihnen erwerbstätig ist. Die beiden Vorschriften schließen sich gegenseitig aus. Dies folgt aus dem durch das Ges. v. 26.4.2006 (s. Anm. 2) geänderten § 10 Abs. 1 Satz 1. Danach sind Aufwendungen für Kinderbetreuung vorrangig wie BA oder WK zu berücksichtigen.

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

**Verhältnis zu § 24b:** Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ist neben § 4f abziehbar.

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

**Verhältnis zu § 33:** Nach § 33 Abs. 2 Satz 2 können Aufwendungen, die ihrer Natur nach zu den BA, WK oder SA gehören, nicht als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Durch den durch das Ges. v. 26.4.2006 (s. Anm. 2) angepassten § 33 Abs. 2 Satz 2 Halbs. 1 wird klargestellt, dass auch Aufwendungen, die unter § 4f, § 9 Abs. 5 fallen, keine agB darstellen. Die Aufwendungen bleiben auch dann als agB außer Betracht, wenn sie sich stl. als BA/WK, wie BA/WK oder SA nicht auswirken. Krankheitsbedingter Betreuungsaufwand ist allerdings zusätzlich als agB abziehbar (BLÜMICH/HEGER, § 4f Rn. 17). Andere Aufwendungen als Kinderbetreuungskosten (zB Krankheitskosten) können jedoch neben § 4f unter den Voraussetzungen des § 33 geltend gemacht werden (KSM/MELLINGHOFF, § 4f Rn. 6).

**Verhältnis zu § 33a Abs. 2 (Ausbildungsfreibetrag):** Bei behinderten volljährigen Kindern kann ein Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 zusätzlich zu den Kinderbetreuungskosten nach § 4f geltend gemacht werden. Ein einheitliches Entgelt kann nach § 162 AO aufgeteilt werden.

**Verhältnis zu § 33a Abs. 3 (Aufwendungen für Haushaltshilfe):** Da eine Haushaltshilfe im Allgemeinen nicht vorrangig die Kinderbetreuung übernimmt, sondern vor allem andere Arbeiten verrichtet, die bei der Führung eines Haushalts anfallen, können – soweit kein Betreuungsaufwand iSd. § 4f vorliegt – entsprechende Kosten nach § 33a Abs. 3 abziehbar sein. Ein einheitliches Entgelt für typische Hausarbeiten und Betreuungsleistungen ist im Schätzungsweg aufzuteilen und nach § 33a Abs. 3 sowie § 4f zu berücksichtigen.

**Verhältnis zu § 33b:** Pauschbeträge nach § 33b können neben § 4f gewährt werden.

**Verhältnis zu § 35a:** Erfüllen Kinderbetreuungskosten grundsätzlich die Voraussetzungen für einen Abzug wie BA/WK bzw. als SA, ist ein Abzug nach § 35a ausgeschlossen (§ 35a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 3). Auf den tatsächlichen Abzug wie BA/WK oder SA kommt es dabei nicht an: Dies gilt sowohl für das nicht abziehbare Drittel der Aufwendungen als auch für Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 4000 € je Kind übersteigen. Ist ein Abzug weder wie BA/WK noch als SA möglich, kann allerdings ein Abzug im Rahmen des § 35a erfolgen.

**Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz (BEEG):** Elterngeld und StErmäßigung für Kinderbetreuungskosten sind nebeneinander zu gewähren. Anspruch auf Elterngeld hat, wer mit einem nach dem 1.1.2007 geborenen Kind in einem Haushalt lebt, es selbst betreut und erzieht und keine oder jedenfalls keine volle Erwerbstätigkeit ausübt. Keine volle Erwerbstätigkeit übt aus, wer im Durchschnitt des Monats eine wöchentliche Arbeitszeit von nicht mehr als 30 Stunden hat. Da § 1 Abs. 1 BEEG entsprechend dem Gesetzeszweck, die Vereinbarkeit von Familie und Beruf besser zu fördern, keine ausschließliche Betreuung und Erziehung durch den Anspruchsberechtigten selbst verlangt und erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nach § 4f auch bei einer Teilzeiterwerbstätigkeit vorliegen können, schließt der Bezug von Elterngeld die Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten nicht aus. Allerdings dürfte bei zeitlich geringer Erwerbstätigkeit von weniger als 10 Stunden pro Wochen im Regelfall eine berufliche Veranlassung der Kinderbetreuungskosten zu verneinen sein.

## VI. Verfahrensfragen

6

**Veranlagungsverfahren:** Kinderbetreuungskosten sind nur aufgrund eines entsprechenden Antrags zu berücksichtigen. Dabei kann sich eine Antragstellung auch konkludent aus der Beifügung von Rechnungen und Überweisungsbelegen ergeben. Eine unzutreffende rechtl. Einordnung, zB als SA, ist unschädlich. Kinderbetreuungskosten werden von den Einkünften wie BA abgezogen, so dass der in § 37 Abs. 3 Satz 5 genannte Mindestbetrag von 600 € im EStVorauszahlungsverfahren nicht gilt (aA BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 24).

**Eintragung auf der Lohnsteuerkarte:** Auf der LStKarte (§ 39a) können Kinderbetreuungskosten als Freibetrag eingetragen werden.

Einstweilen frei.

7–9

## Erläuterungen zu § 4f: Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten

### I. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abzugs erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten (Satz 1)

#### 10 1. Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes

Nach Satz 1 sind Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes begünstigt.

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

**Betreuung iSd. § 4f** und § 9 Abs. 1 iVm. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a, § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 ist die behütende oder beaufsichtigende Betreuung, dh. die persönliche Fürsorge für das Kind muss der Dienstleistung erkennbar zugrunde liegen. Berücksichtigt werden können danach Aufwendungen für Kindergärten, Kinderhorte etc., Erzieherinnen und Kinderschwestern, Babysitter, Tagesmütter, Haushaltshilfen, soweit sie ein Kind betreuen oder häuslichen Schulaufgaben beaufsichtigen. Begünstigte Aufwendungen sind daher nicht auf das bloße Aufpassen und Verwahren reduziert (im Übrigen gelten die gleichen Grundsätze wie bei § 33c aF).

**Betreuung durch Angehörige und Lebenspartner:** Solche Aufwendungen des Stpfl. können berücksichtigt werden, wenn den Leistungen klare und eindeutige Vereinbarungen zugrunde liegen, die zivilrechtl. wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich einem Fremdvergleich standhalten, tatsächlich auch durchgeführt werden und die Leistungen nicht üblicherweise auf familienrechtl. Grundlage unentgeltlich erbracht werden. Im Hinblick auf den Charakter als BA findet eine Prüfung der Angemessenheit und Notwendigkeit der Aufwendungen nicht mehr statt. Eine entgeltliche Betreuung durch den nicht im Kindschaftsverhältnis stehenden Lebenspartner im Rahmen einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft oder einer Lebenspartnerschaft ist grundsätzlich stl. anzuerkennen (so schon R § 33c Abs. 2 EStR 2005). In einer eheähnlichen Gemeinschaft mit Kindern, die nicht gemeinsam sind, können grundsätzlich auch wechselseitig bei beidseitiger Berufstätigkeit die jeweils fremden Kinder betreut werden (aA BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 2). Solche Gestaltungen dürften aber unter dem Aspekt der jeweiligen betrieblichen oder beruflichen Veranlassung und einer missbräuchlichen Gestaltung iSd. § 42 AO zu prüfen sein. (zur „steuerlich gut strukturierten Patchworkfamilie“ und weiteren Gestaltungshinweisen vgl. LADEMANN/STEINER, § 4f Rn. 55 f. und HILLMOTH, Inf. 2006, 377 [382]).

**Begünstigte Aufwendungen:** Zu berücksichtigen sind Ausgaben in Geld oder Geldeswert (Wohnung, Kost etc.) für Dienstleistungen zur Kinderbetreuung einschließlich der Erstattungen an die Betreuungsperson (zB Fahrtkosten), wenn die Leistungen spezifiziert in der Rechnung oder im Vertrag aufgeführt werden. Für Sachleistungen ist § 8 Abs. 2 entsprechend anwendbar. Eine Prüfung der Not-

wendigkeit und Angemessenheit ist grundsätzlich nicht zulässig, denn durch die Begrenzung auf 4000 € wird die Notwendigkeit und Angemessenheit typisiert.

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

## 2. Betreuungsbedürftige, zum Haushalt gehörende Kinder

11

**Kindbegriff und Altersgrenze:** Kind iSd. § 4f ist jedes Kind iSd. § 32 Abs. 1, das das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Bei älteren Kindern kommt eine Berücksichtigung nur in Betracht, wenn sie wegen einer vor Vollendung des 27. Lebensjahres bzw. 25. Lebensjahres (ab VZ 2007) eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten. Neben der Altersgrenze ist der Abzug der Kinderbetreuungskosten daran gekoppelt, dass sie ein Kind iSd. § 32 Abs. 1 betreffen. Begünstigt sind damit nur Aufwendungen für leibliche, eheliche und nichteheliche Kinder, Adoptivkinder und Pflegekinder. Nicht begünstigt sind Aufwendungen für Enkel- und Stiefkinder, auch wenn den (Groß-)Eltern hierfür ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zusteht.

**Haushaltszugehörigkeit** bedeutet das räumliche Zusammenleben bei gemeinsamer Versorgung (§ 33c Anm. 49). Ein Kind gehört zum Haushalt der Eltern oder eines Elternteils, wenn es bei einheitlicher Wirtschaftsführung unter der Leitung der Eltern oder des Elternteils deren oder dessen Wohnung teilt oder sich mit deren oder dessen Einwilligung vorübergehend außerhalb der Wohnung aufhält. Bei nicht zusammenlebenden Elternteilen ist grundsätzlich die Meldung des Kindes maßgebend. Gleichwohl kann es im Einzelfall ausnahmsweise zum Haushalt des anderen Elternteils gehören, wenn nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, dass das Kind dort lebt, versorgt und betreut wird. In Ausnahmefällen kann ein Kind auch zu den Haushalten beider getrennt lebender Elternteile gehören (BFH v. 14.4.1999 – X R 11/97, BStBl. II 1999, 594; zu weiteren Einzelfragen der Haushaltszugehörigkeit vgl. R 33c Abs. 1 EStR 2005; BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 10).

## 3. Aufwendungen wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen

### a) Erwerbsbedingte Aufwendungen

12

Begünstigt sind betrieblich/beruflich veranlasste Kinderbetreuungskosten. Im Regelfall – das Kind wird während der Erwerbstätigkeit fremdbetreut – ergibt sich der erforderliche Veranlassungszusammenhang aus der Erwerbstätigkeit als solcher.

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

Der Ursachennachweis ist unter Zugrundelegung eines großzügigen Maßstabs vorzunehmen, weil § 4f mit dem stark typisierenden § 10 Abs. 1 Nr. 8 abgestimmt ist und beim Betreuungsgrund „Erwerbstätigkeit eines Elternteils zusammenlebender Eltern“ in § 10 Abs. 1 Nr. 8 Satz 3 – wie bei der bisherigen Regelung in § 33c aF – ohne Kausalitätsprüfung unterstellt wird, dass Betreuungskosten erwerbsbedingt veranlasst sind, wenn eine Berufstätigkeit ausgeübt wird. Es wäre uE auch systematisch verfehlt, für den gleichen Tatbestand auf der Ebene des objektiven Nettoprinzipts strengere Abzugsvoraussetzungen zu schaffen als beim subjektiven Nettoprinzip. Überdies sollten nach der gesetzgeberischen Zielsetzung die Abzugsbedingungen von Kinderbetreuungsaufwand bei Erwerbstätigkeit verbessert und nicht etwa durch überzogene Anforderungen bei der Kausalitätsprüfung erschwert und somit der Gesetzeszweck gefährdet werden (so auch SCHMIDT/LOSCHELDER XXVII. § 4f Rn. 15; FROTSCHER/LINDBERG, § 4f Rn. 7; LADEMANN/STEINER, § 4f Rn. 73).

**Erwerbstätigkeit** ist jede auf Erzielung von Einkünften gerichtete Beschäftigung, die den Einsatz der persönlichen Arbeitskraft des Stpfl. erfordert. Auch Aushilftätigkeiten sind Erwerbsarbeit iSd. Satz 1. Dauer und Zeitpunkt der Erwerbstätigkeit sind grundsätzlich unbeachtlich. Allerdings dürfte bei Wochenarbeitszeiten von weniger als 10 Stunden eine erhöhte Nachweispflicht der beruflichen Veranlassung bestehen (dazu s. BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 23). Bei der Prüfung des Ursachenzusammenhangs darf aber auch in einem solchen Fall grundsätzlich nicht unzumutbar in die Privatsphäre des Stpfl. eingedrungen werden. Kürzere Unterbrechungen der Erwerbstätigkeit, zB durch Urlaub, Krankheit oder Arbeitslosigkeit, sind unschädlich.

Die FinVerw. (R 33c EStR 2005) typisiert dies in zulässiger Weise dahingehend, dass die Unterbrechung längstens, und zwar zusammenhängend, vier Monate nicht überschreiten darf (so auch BMF v. 19.1.2007 aaO Rn. 23; vgl. zu weiteren Einzelfragen § 33c Anm. 56 ff.). Unerheblich ist, ob der Stpfl. die Erwerbstätigkeit wirtschaftlich erfolgreich ausübt. Insbes. muss er dadurch nicht seinen Lebensunterhalt und den seiner Familie bestreiten können. Zur Erwerbstätigkeit zählen auch vorbereitende und abwickelnde Tätigkeiten, insbes. Erwerbs- und Gründungsmaßnahmen. Einkünfte aus einer abgeschlossenen früheren Tätigkeit reichen dagegen nicht aus (LADEMANN/STEINER, § 4f Rn. 77). Das bloße Erzielen von Gewinneinkünften zB als Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 reicht ebenfalls nicht aus. Keine Erwerbstätigkeiten sind auch vermögensverwaltende Tätigkeiten und Betätigungen ohne Einkünfteerzielungsabsicht (sog. Liebhaberei).

Diese Grundsätze gelten auch bei der entsprechenden Anwendung des § 4f im Rahmen der Überschusseinkünfte (§ 9 Abs. 5). Hier wird typischerweise auf eine Tätigkeit im Rahmen des § 19 abgestellt. Das Erzielen von Einkünften aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung und Renten reicht damit grundsätzlich nicht aus, es sei denn ein der nichtselbständigen Arbeit vergleichbarer Tätigkeitsaufwand wäre im Einzelfall feststellbar (vgl. FROTSCHER/LINDBERG, § 4f Rn. 7). Keine Erwerbstätigkeit ist das Studium, es sei denn das Studium erfolgt im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses. Gleiches gilt, wenn Kosten der Berufsausbildung als Fortbildungskosten WK sind. Im Übrigen ist zu beachten, dass im Fall der Ausbildung Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 als SA berücksichtigt werden können.

**b) Begünstigter Steuerpflichtiger**

Nach Satz 1 ist ein Elternteil mit haushaltszugehörigen Kindern begünstigt. Ob es sich dabei um Alleinerziehende oder Alleinstehende handelt, ist unerheblich, da Satz 1 solche Einschränkungen nicht regelt. Neben Alleinerziehenden oder alleinstehenden Elternteilen sind deshalb auch solche Elternteile begünstigt, die in einer (eingetragenen oder nicht eingetragenen) Lebenspartnerschaft oder eheähnlichen Lebensgemeinschaft mit einem nicht erwerbstätigen Partner zusammenleben, der nicht mit dem Kind verwandt ist, da nach dem klaren und nicht auslegungsfähigem Wortlaut in Satz 2 nur bei zusammenlebenden (biologischen) Eltern oder Adoptiveltern eine beidseitige Erwerbstätigkeit notwendig ist (so auch FUCHSEN, EStB 2007, 58, LBP/PUST, § 4f Rn. 34). Allerdings wäre in einer solchen Konstellation die erwerbsbedingte Veranlassung der Kinderbetreuungskosten je nach den Fallumständen besonders zu prüfen. Ein Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b Abs. 2 Satz 1 wäre in diesem Fall im Übrigen ausgeschlossen (vgl. LADEMANN/STEINER, § 4f Rn. 21). Die so verstandene Regelung in Satz 1 verstößt auch nicht gegen Art. 6 GG, da der nicht verheiratete Partner keine Unterhaltungspflichten hat und insoweit die sog. Alleinverdienerehe nicht schlechter gestellt wird. Zusammenlebende Elternteile müsse beide erwerbstätig sein s. Anm. 17.

**4. Rechtsfolge des Satzes 1: Abzug der Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 4000 € „wie Betriebsausgaben“****a) Abzug „wie Betriebsausgaben“ bei Ermittlung der betrieblichen Einkünfte**

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

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

Bei strikter Anwendung des Veranlassungsprinzips berühren Aufwendungen für Kinder auch immer die Privatsphäre, zumindest bei der Art und Weise der Fremdbetreuung (so auch BFH v. 12.4.2007 – VI R 42/03, BFH/NV 2007, 1312; Verfassungsbeschwerde eingelegt – Az. BVerfG 2 BvR 1270/07). Dieses Spannungsverhältnis zwischen objektiven und subjektivem Nettoprinzip hat der Gesetzgeber mit der Schaffung der neuen Kategorie des Abzugs „wie BA“ einerseits und der Qualifizierung der Kinderbetreuungskosten nach Satz 1 als grundsätzlich nicht abziehbare Kosten der Lebensführung nach § 12 Satz 1 andererseits in der Weise gelöst, dass erwerbsbedingte Aufwendungen zur Kinderbetreuung als Fördermaßnahme rechtsbegründend auf der Ebene der Einkünfteermittlung konstituiert werden. Ob erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten originäre BA/WK darstellen, ist im Übrigen höchststrichterlich noch nicht abschließend geklärt (vgl. das beim BFH unter dem Az. VI R 60/06 anhängige Revisionsverfahren und das beim BVerfG anhängige Verfahren 2 BvR 1270/07 ua. zu der Frage, ob im Wege verfassungskonformer Auslegung ein WKAbzug des tatsächlichen Betreuungsaufwands – ohne eine Höchstbetrags- und Kürzungsregelung wie in § 4f – anzuerkennen ist). Grundsätzlich liegt es uE im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit, spezialgesetzlich bestimmte, auch privat mitveranlasste Aufwendungen in einer neuen stl. Kategorie zwischen den BA/WK und den SA anzusiedeln. Im Hinblick auf die bei gemischten Aufwendungen eröffneten und im Rahmen des § 4f gesetzgeberisch genutzten Typisierungs- und Gestaltungsspielräume wird uE durch die Abzugsbeschränkung jedenfalls weder das Folgerichtigkeitsgebot noch das Leistungsfähigkeitsprinzip verletzt (vgl. auch zur privaten Mitveranlassung aufgrund

multikausaler und multifinaler Wirkungszusammenhänge bei der sog. Pendlerpauschale BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1–2/07, 2 BvL 1–2/08, FR 2009, 74 mit Anm. BERGKEMPER, juris-PR StR, 5/2009).

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

15 **b) Begrenzter Abzug der Kinderbetreuungskosten: Zwei Drittel der Aufwendungen bis zum Höchstbetrag von 4000 € je Kind**

Als Rechtsfolge sieht Satz 1 eine zweifache Begrenzung des Abzugs der Kinderbetreuungskosten vor. Abziehbar sind  $\frac{2}{3}$  der Aufwendungen, höchstens 4000 € je Kind.

**Zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4000 € je Kind:** Betreuungskosten sind in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4000 € je Kind und Kj. bzw. Wj. abziehbar. Der Höchstbetrag setzt demnach Aufwendungen in Höhe von insgesamt 6000 € voraus. Durch den relativen Anrechnungsbetrag von einem Drittel werden niedrige und höhere Kosten in gleicher Weise gemindert. Haben beide Elternteile Aufwendungen getragen, so können gleichwohl je Kind nur zwei Drittel der Aufwendungen, maximal 4000 € berücksichtigt werden, denn die Höchstbeträge für Betreuungskosten gelten je Kind unabhängig davon, ob die Elternteile zusammenleben, nach § 26b veranlagt werden oder alleinerziehend sind. Auch bei einem Elternpaar, das entweder gar nicht oder nur zeitweise zusammengelebt hat, beläuft sich der Höchstbetrag auf 4000 € je Kind für das gesamte Kj. Eine Aufteilung auf Zeiträume des gemeinsamen Haushalts bzw. der getrennten Haushalte ist nicht vorzunehmen. Der Abzugsbetrag ist für jedes Kind eigenständig zu ermitteln. Die Höchstbetragsregelung gilt unabhängig davon, nach welcher Vorschrift – § 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1, § 10 Abs. 1 Nr. 5 oder § 10 Abs. 1 Nr. 8 – die Ausgaben zu berücksichtigen sind. Der einheitliche Höchstbetrag von 4000 € ist auch dann zu beachten, wenn die Voraussetzungen für den Abzug von BA, WK und SA im Kj. zeitlich versetzt erfüllt sind und der Höchstbetrag rechnerisch überschritten wird (vgl. instruktives Fallbeispiel bei HILLMOTH, Inf., 2006, 377 [381]).

**Keine zeitanteilige Kürzung des Höchstbetrags:** Nach dem Gesetzeswortlaut des § 4f ist der Höchstbetrag von 4000 € (bei entsprechender Höhe der Aufwendungen) auch dann abziehbar, wenn die Voraussetzungen des § 4f wie Erwerbstätigkeit, Alter oder Haushaltszugehörigkeit nur für einen Teil des Jahres vorgelegen haben. Eine § 33c Abs. 3 Satz 2 aF entsprechende Regelung, nach der sich der Abzugsbetrag für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht vorlagen, um ein Zwölftel ermäßigte, enthält § 4f nicht. Es liegt auch insoweit keine im Wege der Auslegung zu schließende Gesetzeslücke vor, da das Gesetz – anders als § 33c aF – keinen absoluten Betrag als Selbstbehalt vorsieht, sondern nur ein Drittel der Aufwendungen. Dieser relative Anrechnungsbetrag und der Höchstbetrag von 4000 € stehen aber in Relation zu den Aufwendungen, die wirtschaftlich auf den Zeitabschnitt im VZ entfallen, in dem die Abzugsvoraussetzungen erfüllt sind (so auch SCHMIDT/LOSCHELDER XXVII. § 4f Rn. 19; BLÜMICH/HEGER, § 4 Rn. 35; im Ergebnis auch BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 18). Daher können bis zu 4000 € ohne Kürzung abgesetzt werden, wenn zB

- das Kind im Laufe des Jahres geboren wird,
- die Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt im Laufe des Jahres beginnt oder endet,

- die Altersgrenze des 3., 6., oder 14. Lebensjahres überschritten wird,
- die Erwerbstätigkeit oder Ausbildung der Eltern erst im Laufe des Jahres aufgenommen oder beendet wurde,
- Betreuungsaufwand nicht regelmäßig monatlich angefallen ist.

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

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

### c) Abzug der Kinderbetreuungskosten bei Ermittlung der Einkünfte

16

Da die Aufwendungen „wie“ BA abgezogen werden, erfolgt die Einkünfteermittlung nach den allgemeinen Regeln des § 2 Abs. 2, dh. der Gewinn wird gemindert. Bei den Überschusseinkünften – soweit sie eine Erwerbstätigkeit zum Inhalt haben – mindern sie als WK den Überschuss der Einnahmen. Sind die Kinderbetreuungskosten durch mehrere Einkunftsarten veranlasst, zB § 15 und § 18 oder § 18 und § 19, werden nur die Einkünfte gemindert, zu denen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Ist dies bei mehreren Einkünften der Fall, müssen die Aufwendungen im Rahmen des Höchstbetrags ggf. im Schätzungsweg den jeweiligen Einkünften zugeordnet werden. Ein Wahlrecht des Stpfl., zB zur Minderung der GewSt. die Beträge in vollem Umfang bei den gewerblichen Einkünften zu erfassen, besteht uE nicht (so auch FROTSCHER/LINDBERG, § 4f Rn. 12). Allerdings soll nach Verwaltungsauffassung aus Vereinfachungsgründen der Aufteilung und Zuordnung durch den Stpfl. gefolgt werden (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 28). Soweit Kinderbetreuungskosten im Rahmen einer Tätigkeit geltend gemacht werden, für die der Gewinn nach BV-Vergleich zu ermitteln ist, gelten für die zeitliche Zuordnung die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze. Im Übrigen, insbes. bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, gilt das Abflussprinzip des § 11. Der Abzug von Kinderbetreuungskosten „wie BA“ kann auch zu einem Verlust führen und den Gewerbeertrag (§ 7 GewStG) mindern. Bei Einkünften als Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sind die Aufwendungen als SonderBA bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung mit einzubeziehen. Bei pauschaler Gewinnermittlung nach § 5a oder § 13a kommt § 4f nicht zur Anwendung.

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

17

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

**Veranlassungsbezogene Abzugsberechtigung:** Zum Abzug von Kinderbetreuungskosten ist grundsätzlich nur der Elternteil berechtigt, der die Aufwendungen getragen hat und zu dessen Haushalt das Kind gehört. Trifft dies auf

beide Elternteile zu, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugsbetrags geltend machen.

Regelmäßig kann aber davon ausgegangen werden, dass beide Eltern die Aufwendungen gemeinsam tragen, so dass der Höchstbetrag jeweils zur Hälfte bei der Einkünfteermittlung der Eltern zu berücksichtigen ist. Trägt ein Elternteil die Aufwendungen allein, kann er auch den Höchstbetrag beanspruchen. Tragen die Eltern jeder mehr als 3000 €, ist der Höchstbetrag bei jedem je zur Hälfte zu berücksichtigen (BTDrucks. 16/643, 9). Die Eltern können einvernehmlich auch eine andere Aufteilung beantragen (FROTSCHER/LINDBERG, § 4f Rn. 10, BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 16). Die darin liegende (teilweise) Einschränkung des Veranlassungsprinzips ist durch die Neuregelung in § 26a gerechtfertigt, der eine von der Aufwandstragung abweichende Aufteilung zulässt.

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

18–19 Einstweilen frei.

#### 20 6. Abzugsverbot für Aufwendungen für Unterricht und Freizeit (Satz 3)

Satz 3 schließt Aufwendungen „für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeit sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen“ vom Abzug aus. Solche Aufwendungen, wie zB für Sportvereine und andere Vereine, für Tennis- oder Reitunterricht, Musikunterricht, Computerkurse, Nachhilfeunterricht, Klassenfahrten und Ferienfreizeiten sind durch den Kinderfreibetrag und die Zusatzfreibeträge des § 32 Abs. 6 abgegolten. Allerdings ist zu beachten, dass Lernelemente wie das vorschulische Lesen und Schreiben, der spielerische Zugang zu Fremdsprachen oder gestalterisches Lernen im Rahmen einer Dienstleistung zur Kinderbetreuung unschädlich sind, wenn der Betreuungs- und Berufszweck wesentlicher Bestandteil der Dienstleistung ist oder diese Zwecke deutlich überwiegen (vgl. BFH v. 17.11.1978 – VI R 116/78, BStBl. II 1979, 142; zur berechtigten Kritik an der Ausschlussregelung des Satzes 13 in der jetzigen Form s. HEY, NJW 2006, 2001 [2004]). Gemischte Aufwendungen sind im Übrigen im Schätzungswege aufzuteilen, es sei denn, der Betreuungsleistung kommt nur untergeordnete Bedeutung zu.

#### 21 7. Abzug für Auslandskinder nach Satz 4

Ist das zu betreuende Kind nicht nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 unbeschränkt stpfl., ist der Höchstbetrag von 4000 € zu kürzen, soweit dies nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. Insoweit kann auf die Ländergruppeneinteilung nach BMF v. 17.11.2003, BStBl. I 2003, 637 zurückgegriffen werden. Die Kürzungsvorschrift erfasst auch Kinder, die nur nach § 1 Abs. 3 auf Antrag als unbeschränkt stpfl. behandelt werden, so dass auch für im Ausland lebende Kinder von EU- oder EWR-Staatsangehörigen eine Kürzung nach Satz 4 möglich ist. In der Praxis ergeben sich aber für die meisten EU-Staaten aufgrund vergleichbarer Kostenstrukturen keine Einschränkungen.

#### 22 8. Nachweis der Aufwendungen nach Satz 5

Zur Missbrauchsabwehr und zur Förderung legaler Beschäftigungsverhältnisse in Privathaushalten statuiert Satz 5 – wie in § 35a Abs. 2 Satz 5 – strenge Nach-

weiserfordernisse. Die Nachweise sind eine materiell-rechtl. Tatbestandsvoraussetzung für den Abzug der Kinderbetreuungskosten.

**Bis einschließlich VZ 2007** müssen die Aufwendungen *kumulativ* durch Vorlage einer Rechnung und eines Zahlungs- und Überweisungsbelegs auf das Konto des Leistungserbringers nachgewiesen werden. Der Rechnungs- und Zahlungsnachweis nach Satz 5 ist materielle Voraussetzung für den BA-Abzug, so dass er nicht auf andere Weise geführt werden kann. Barzahlungen und Barschecks sind deshalb generell – auch bei Vorlage von Quittungen – ausgeschlossen.

Allerdings muss es sich bei der Rechnung nach Satz 5 nicht um eine Rechnung iSd. UStG handeln (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 21). Bei sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnissen oder einem Minijob steht die Vorlage des schriftlichen Arbeitsvertrags einer Rechnung gleich. Bei der Betreuung in einem Kindergarten oder Hort genügt die Vorlage des Bescheids über die zu zahlenden Gebühren als Rechnungsersatz (zu Nachweisvereinfachungen bei Au-pair-Verhältnissen und Abrechnungen von Nebenkosten vgl. BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 21).

**Im VZ 2008** sind die Nachweispflichten in Satz 5 durch das JStG 2008 abgemildert worden. Aus verwaltungsökonomischen Gründen wird auf die Vorlage von Belegen als materiell-rechtl. Voraussetzung für die StVergünstigung nach § 4f verzichtet.

Der Verzicht auf die zwingende Vorlage gilt nach Satz 5 sowohl für die Abgabe der StErklärung in elektronischer als auch in schriftlicher Form.

Das Schriftformerfordernis eines Rechnungspapiers (zu den inhaltlichen Anforderungen vgl. KSM/GESERICH, § 4f Rn. B 91) als materiell-rechtl. Voraussetzung besteht allerdings weiterhin. Auch muss eine unbare Zahlung vorliegen. Der steuermindernde Abzug von Kinderbetreuungskosten kann daher nur bei tatsächlich erfolgter Rechnungserteilung und tatsächlich erfolgter Zahlung auf ein Bankkonto anerkannt werden. Dem FA bleibt es deshalb unbenommen, die Rechnung und einen unbaren Zahlungsnachweis im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes nach § 88 Abs. 1 AO bei der Veranlagung oder zu einem späteren Zeitpunkt anzufordern. Die Rechnungspapiere sind dabei grundsätzlich im Original vorzulegen. Fotokopien reichen nur dann aus, wenn deren Beweiswert nicht in Frage steht. Ein Nachweis oder Glaubhaftmachung der Abzugsvoraussetzungen durch andere Beweismittel oder auf andere Weise ist in Bezug auf die Rechnungserteilung nicht zulässig. Dagegen kann der Zahlungsnachweis auch durch andere Beweismittel als durch Belegnachweis (Überweisungsbeleg, Kontoauszug etc.) geführt werden. Bei Nichtvorlage der Rechnung ist ein Abzug der Kosten im Schätzungsweg nach § 162 AO ausgeschlossen. Auch eine Berücksichtigung im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme nach § 163 AO scheidet regelmäßig aus.

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

sache nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO dar. Ein nachträglich vorgelegter Zahlungsbeleg kann dagegen als bloßes Beweismittel im Rahmen einer Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO berücksichtigt werden, wenn kein grobes Verschulden vorliegt.

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

**Übergangsregelung zum Rechnungs- und Kontenbelegnachweis:** Im Hinblick auf das rückwirkende Inkrafttreten des am 26.4.2006 ausgefertigten Gesetzes zur stl. Förderung von Wachstum und Beschäftigung mit Wirkung zum 1.1.2006 und der gleichzeitigen rückwirkenden Aufhebung des § 33c, der keine formellen Nachweiserfordernisse enthielt, ist bei der Geltendmachung von Aufwendungen, die bis zum 31.12.2006 getätigt wurden, auf die Vorlage der Rechnung und Kontenbelege zu verzichten, wenn ein Nachweis in anderer Form, zB durch Quittung, möglich ist (vgl. BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 37).

**Sachleistungen nach § 4f:** Nach dem Gesetzeswortlaut werden nur unbare Geldleistungen erfasst; die FinVerw. erkennt jedoch auch Sachleistungen an, wenn in der Rechnung die Leistungen im Einzelnen aufgeführt sind (BMF v. 19.1.2007, BStBl. I 2007, 184 Rn. 37).