

Vera Bünnagel\*

# Reformbedarf bei der steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten

**Eltern können die Kosten für die Betreuung ihrer Kinder von der Einkommensteuer absetzen. Dies geschieht aktuell durch einen Betreuungsfreibetrag, einen Werbungskosten- und einen Sonderausgabenabzug. Dieser Beitrag konkretisiert, in welchem Umfang und in welcher Form die Kosten für die Erziehung und Betreuung von Kindern bei der Bemessung der Steuerlast der Eltern zu berücksichtigen sind und zeigt Reformbedarf gegenüber dem Status quo auf.**

Die Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer war in den Wahlprogrammen zur Bundestagswahl 2013 kein Thema. Zu Unrecht – in der aktuellen Form bilden die Regelungen die Einschränkung der Leistungsfähigkeit von Eltern durch die Kosten der Betreuung ihrer Kinder nicht sinnvoll ab. Für einige Eltern ist die existierende Berücksichtigung durch Betreuungsfreibetrag, Werbungskosten- und Sonderausgabenabzug nicht ausreichend. Sie werden zu hoch besteuert. Bei anderen geht sie über das zu rechtfertigende Maß hinaus – sie werden subventioniert, und zwar mit fragwürdigen Verteilungswirkungen.

Hier besteht Reformbedarf – nicht um bestimmte Familien- oder Kinderbetreuungsmodelle zu fördern, sondern um eine angemessene Besteuerung von Familien sicherzustellen: eine Besteuerung gemäß ihrer Leistungsfähigkeit. Geht die steuerliche Berücksichtigung darüber hinaus, entspricht dies einer Förderung von Familien, statt nur eine ungerechtfertigt hohe Steuerlast zu vermeiden. Diese Familienförderung ist im Steuersystem jedoch falsch verortet.

Familien, für die die bestehenden Möglichkeiten, Betreuungskosten abzusetzen, nicht ausreichen, müssen mehr Steuern zahlen als ihre Leistungsfähigkeit nahelegt. Der Grundsatz der horizontalen Steuergerechtigkeit (die Gleichbehandlung gleich leistungsfähiger Bürger) ist verletzt.

## Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit

Grundlage der Einkommensbesteuerung in Deutschland ist die individuelle Leistungsfähigkeit. Das bedeutet, dass

jedes Individuum gemäß seiner ökonomischen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung steuerfinanzierter staatlicher Ausgaben beitragen soll. Gleich leistungsfähige Bürger sollen einen gleich hohen finanziellen Beitrag leisten – dieses Prinzip der horizontalen Steuergerechtigkeit ist Ausdruck des Gleichbehandlungsgrundsatzes in Artikel 3 des Grundgesetzes.<sup>1</sup>

Bei der Bestimmung der individuellen Leistungsfähigkeit eines Steuerpflichtigen wird nicht die gesamte Einkommens- und Vermögenssituation des Steuerpflichtigen betrachtet. Besteuert wird vielmehr nur das sogenannte disponible Einkommen. Das Einkommen des Steuerpflichtigen wird um Ausgaben, die für die private Lebensführung unentbehrlich sind, korrigiert – und damit indisponibel (sogenanntes subjektives Nettoprinzip). Darüber hinaus wird es um Ausgaben korrigiert, die zur Erzielung des Einkommens zwingend erforderlich sind (sogenanntes objektives Nettoprinzip). Beide Prinzipien implizieren, bei Eltern Korrekturen über die Regelungen hinaus vorzunehmen, die für Kinderlose gelten. Nicht, um sie besonders zu fördern. Sondern ausschließlich, um sie nicht übermäßig zu besteuern.

## Abzug des soziokulturellen Existenzminimums durch Kinderfreibeträge

Kinder mindern die Leistungsfähigkeit ihrer Eltern. Angesichts der freiwilligen, eigenverantwortlichen Entscheidung für Kinder liegt eine Berücksichtigung der Elternschaft und der Betreuungskosten bei der Bemessung der individuellen Leistungsfähigkeit der Eltern zwar zunächst

\* Der Beitrag entstand im Rahmen ihres Dissertationsprojekts „Die Rolle des Staates bei der Kinderbetreuung“ am Institut für Wirtschaftspolitik an der Universität zu Köln.

<sup>1</sup> Hinzu kommt das Prinzip der vertikalen Steuergerechtigkeit. Demnach soll der Finanzierungsbeitrag der Individuen mit höherer ökonomischer Leistungsfähigkeit oberhalb des Finanzierungsbeitrags von Individuen liegen, die weniger leistungsfähig sind. Dies findet seinen Ausdruck insbesondere im progressiven Verlauf des Einkommensteuertarifs.

nicht nahe.<sup>2</sup> Ein Kind erwirbt mit seiner Geburt jedoch die Rechte eines jeden Gesellschaftsmitgliedes. Dazu gehört die Sicherung seiner soziokulturellen Existenz, die seine Eltern sicherzustellen haben. Da zur Sicherung des Kindeswohls auch ihre Betreuung gehört, umfasst die Verantwortung der Eltern die Organisation und Finanzierung der Kinderbetreuung.

Angesichts dieser Verpflichtung können Eltern über die Ausgaben, die zur Sicherung der soziokulturellen Existenz ihrer Kinder erforderlich sind, nicht frei verfügen. Diese Einkommensbestandteile sind nicht disponibel. Eltern sind daher nicht gleich leistungsfähig wie Individuen ohne Kinder oder mit weniger Kindern, die ein Einkommen in gleicher Höhe erwirtschaften. Das Gleichbehandlungsgebot erfordert jedoch die Gleichbehandlung gleich leistungsfähiger Individuen (horizontale Steuergerechtigkeit). Daraus ist eine steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltspflicht von Eltern gegenüber ihren Kindern abzuleiten.<sup>3</sup> Das soziokulturelle Existenzminimum der Kinder ist ebenso wie das Existenzminimum der Eltern zu berücksichtigen. Anderenfalls wären das Gleichbehandlungsgebot und die horizontale Steuergerechtigkeit verletzt. Individuen mit Kindern würden systematisch höher besteuert als Individuen ohne Kinder, die über ein disponibles Einkommen in gleicher Höhe verfügen wie das tatsächlich disponible Einkommen der Eltern – und die somit als gleich leistungsfähig anzusehen sind.

Der bestehende Abzug des Grundbedarfs der Kinder als Freibetrag von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer ist sachgemäß.<sup>4</sup> Dies reduziert das zu versteuernde Einkommen. Die Entlastung durch den Abzug steigt mit der Höhe des Einkommens. Auch das ist sachgemäß. Denn der Abzug dient nicht einer Förderung von Familien, sondern der Vermeidung einer ungerechtfertigten Besteuerung der Eltern, die ihre Leistungsfähig-

2 Vertreter der sogenannten betrieblichen Steuerlehre bzw. Markteinkommenstheorie vergleichen die Entscheidung für Kinder daher mit der Entscheidung für langlebige Konsumgüter, die teils ebenfalls langfristig regelmäßige Aufwendungen erfordern. Sie werten Ausgaben für Kinder und ihre Betreuung als Verwendung des individuell verfügbaren Einkommens der Eltern. Eine steuermindernde Berücksichtigung sei daher nicht gerechtfertigt. Für einen Literaturüberblick vgl. J. Althammer: Ökonomische Theorie der Familienpolitik, Tübingen 2000, S. 138 f.

3 Vgl. auch J. Althammer: Familienbesteuerung – Reformen ohne Ende?, in: Vierteljahresshefte zur Wirtschaftsforschung, 71. Jg. (2002), H. 1, S. 73 f.; und J. Lang: Familienbesteuerung, in: Steuer und Wirtschaft, 13. Jg. (1983), H. 2, S. 109 f. und 119 f.

4 Abgezogen werden ein allgemeiner Kinderfreibetrag (4368 Euro jährlich bei gemeinsamer Veranlagung der Eltern) sowie ein Betreuungsfreibetrag von 2640 Euro jährlich (§ 32 Absatz 6 EStG). Im Status quo erfolgt allerdings eine Verrechnung der Entlastung durch die Freibeträge mit dem Kindergeld (Optionsmodell). Zur Kritik an dieser Verrechnung vgl. ausführlich V. Bünnagel et al.: Möglichkeiten und Grenzen einer Bündelung familienpolitischer Leistungen, Otto-Wolff-Institut, Diskussionspapier, Nr. 3/2009, Abschnitt B.1.1.

**Dr. Vera Bünnagel** ist Referentin beim Bund Katholischer Unternehmer e.V. in Köln (BKU). Der Beitrag gibt ausschließlich die persönliche Meinung der Verfasserin wieder.

keit übersteigen würde. Das disponible Einkommen wird progressiv besteuert, der Grenzsteuersatz steigt mit der Einkommenshöhe. Aufgrund der Steuerprogression ist die Überbesteuerung bei fehlender Berücksichtigung der eingeschränkten Leistungsfähigkeit durch Kinder daher höher, je höher das Einkommen der Familie ist: Sie entspricht nicht einem einkommensunabhängigen, fixen Betrag. Die potenzielle Benachteiligung gegenüber Steuerpflichtigen mit gleichem Einkommen, aber ohne entsprechende Einschränkungen der Leistungsfähigkeit fällt bei hohen Einkommen stärker aus als bei niedrigen Einkommen. Daher muss auch die Korrektur dementsprechend höher ausfallen. Das rechtfertigt den positiv einkommensabhängigen Entlastungsverlauf der Freibeträge.<sup>5</sup>

### Abzug eines Grundbedarfs an Betreuung durch Betreuungsfreibeträge

Die Höhe des freizustellenden Betrages orientiert sich an den sozialrechtlich festgelegten Regelsätzen zur Sicherung des soziokulturellen Existenzminimums für Kinder. Es erscheint wenig plausibel, den Bürgern als Fiskus das zu nehmen, was er ihnen im Fall der Bedürftigkeit zu geben hat. Zum soziokulturellen Existenzminimum gehört eine Kinderbetreuung, die die Teilhabechancen von Kindern sichert. Dies entspricht grundsätzlich der im Steuerrecht praktizierten Regelung, einen allgemeinen Kinderfreibe-

5 Vgl. auch P. Kirchhof: Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, in: Neue Juristische Wochenschrift, 53. Jg. (2000), H. 38, S. 2794; D. Birk, R. Wernsmann: Der Schutz von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, in: Juristenzeitung, 56. Jg. (2001), H. 5, S. 219; J. Lang, a.a.O., S. 109 f. Sofern jedoch der Versuch unternommen wird, den Familienstand über den steuersystematisch erforderlichen Umfang hinaus zu berücksichtigen, ist die einkommensabhängige Entlastungswirkung problematisch. Werden Kinder zu Förderzwecken über die Minderung der Leistungsfähigkeit des Haushalts hinaus steuerlich berücksichtigt, kommt es zu einer stärkeren Förderung von Kindern und Eltern mit höherem Familieneinkommen gegenüber Kindern und Eltern mit niedrigerem Familieneinkommen. Diese Ungleichbehandlung ist nicht zu rechtfertigen. Sie läuft den üblichen verteilungspolitischen Zielen entgegen. Eine Förderung von Familien über das Steuersystem ist vor diesem Hintergrund abzulehnen. Somit ist beispielsweise das Familien(tarif-)splitting weder aus steuersystematischer, noch aus familienpolitischer Perspektive eine sinnvolle Option. Vgl. dazu ausführlich V. Bünnagel: Plädoyer für eine ordnungspolitisch systematische Familienbesteuerung, in: Wirtschaftsdienst, 86. Jg. (2006), H. 12, S. 786-793.

trag und einen pauschalierten Betrag für den Betreuungsbedarf eines Kindes von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer der Eltern abzuziehen.<sup>6</sup>

Die unabhängig von einer Erwerbstätigkeit der Eltern steuerlich zu berücksichtigenden Betreuungskosten müssen sich auf ein Grundniveau beschränken, das zur Sicherung der Teilhabechancen der Kinder als erforderlich angesehen wird. Dies entspricht zumindest im Vorschulalter einer Pauschale, die den Eltern die Finanzierung einer mehrstündigen, aber nicht ganztägigen Betreuung ihrer Kinder durch Dritte ermöglicht.<sup>7</sup> Das dafür erforderliche Einkommen der Eltern ist indisponibel und als Freibetrag zu berücksichtigen. Wählen Eltern ein zeitlich umfassenderes oder qualitativ besonders hochwertiges – und daher teureres – Betreuungsangebot, sind die dafür verwendeten Einkommensbestandteile nicht als indisponibel zu werten. Sie sind daher nicht von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Diese Ausgaben sind nicht verpflichtend, sondern eine freie Verwendung disponiblen Einkommens.<sup>8</sup>

Die Einführung des Betreuungsfreibetrags wurde dafür kritisiert, dass er unabhängig von tatsächlich anfallenden Kosten gewährt wird: Das durchbreche das Leistungsfähigkeitsprinzip. Im Fall der Selbstbetreuung durch die Eltern fallen erheblich geringere Ausgaben an. Unterbreche oder beschränke ein Elternteil zur Betreuung eines Kindes seine Erwerbstätigkeit, werde der eingeschränkten Leistungsfähigkeit bereits durch die Anwendung des Steuertarifs auf das geringere Markteinkommen Rechnung getragen.<sup>9</sup> Eine zusätzliche Berücksichtigung über

die Anwendung von Betreuungsfreibeträgen im Fall der Selbstbetreuung berücksichtige die Einschränkung der Leistungsfähigkeit doppelt.

Zwar dürften die Betreuungsausgaben bei Selbstbetreuung geringer sein als im Fall einer Kinderbetreuung durch Dritte.<sup>10</sup> Jedoch ist schwer zu bewerten, welche Ausgaben zur Wahrung der Teilhabechancen der Kinder erforderlich sind. Die Berücksichtigung eines einheitlichen pauschalen Betreuungsfreibetrags, der von der tatsächlich gewählten Betreuungsform unabhängig ist, kommt ohne die streitanfällige und bürokratisch aufwändige Einzelfallbewertung der Kosten aus. Zugleich hat die einheitliche pauschale Berücksichtigung des Betreuungsbedarfs von Kindern den Vorteil, dass sie die Entscheidung der Eltern über die Betreuungsform nicht verzerrt.

Auch die Kosten, die der Kalkulation des sächlichen Existenzminimums zu Grunde liegen, werden unabhängig davon steuerlich freigestellt, ob diese konkreten Ausgaben tatsächlich getätigt werden. Entscheidend sind vielmehr die typischerweise anfallenden Ausgaben. Dazu gehören auch Betreuungskosten für Kinder, und zwar unabhängig von der Erwerbstätigkeit ihrer Eltern: Betreuungsbedarf entsteht durch die Bedürfnisse der nicht selbständigen Kinder und dem gesellschaftlich konsensfähigen Wunsch, sie zur Sicherung späterer Teilhabechancen zu fördern. Er entsteht nicht durch die Erwerbstätigkeit ihrer Eltern.<sup>11</sup> Eltern, die nicht oder nur eingeschränkt erwerbstätig sind und ihre Kinder betreuen, sind weniger leistungsfähig als Steuerpflichtige ohne Kinder oder mit weniger Kindern, die ein Markteinkommen in gleicher Höhe erzielen. Ob Eltern ein höheres Einkommen erzielen könnten, wenn sie das Wohl ihrer Kinder durch alternative Betreuungsformen sicher stellen würden, darf für die steuerliche Berücksichtigung keine Rolle spielen. Auch Kinderlose werden nicht gemäß dem Einkommen besteuert, das sie bei umfassenderer Erwerbstätigkeit erzielen könnten (Soll-Besteuerung), sondern gemäß ihrem tatsächlich erwirtschafteten Einkommen.

Die Fremdbetreuung von Kleinkindern (Unter-Dreijährige) ist unter Entwicklungspsychologen umstritten. Die theoretischen Erkenntnisse der Entwicklungspsychologie und die empirischen Ergebnisse der Sozialforschung im In- und Ausland legen nahe, dass eine Selbstbetreuung durch die eigenen Eltern die Teilhabechancen der Kinder im Kleinkindalter im Regelfall nicht beeinträchtigt.<sup>12</sup> Daher ist

6 Der Betreuungsfreibetrag wurde als Reaktion auf das sogenannte Betreuungsurteil des Bundesverfassungsgerichts eingeführt (2 BvR 1057/91 vom 10.11.1998), das den Betreuungsbedarf darin als Teil des Existenzminimums wertet. Folgerichtig wäre, diesen Teil des Existenzminimums auch in den Regelsätzen der Grundsicherung zu berücksichtigen. Angesichts der einkommensabhängigen Staffelung der Elternbeiträge für öffentlich subventionierte Fremdbetreuung und der resultierenden Gebührenfreiheit für Transferempfänger steht transferabhängigen Kindern diese Betreuung im Status quo unabhängig davon offen. Für andere, nicht subventionierte Betreuungsformen gilt dies nicht. Die Verteilungswirkungen der Gebührenstaffelung sind zudem insgesamt fragwürdig und unzureichend an der Bedürftigkeit orientiert, wenn man das Netto-Haushaltsäquivalenzeinkommen zu Grunde legt. Vgl. M. Kreyenfeld, C. K. Spieß, G. G. Wagner: Kindertageseinrichtungen in Deutschland, in: DIW-Wochenbericht, 67. Jg. (2000), H. 18, S. 273.

7 Ab welchem Alter der Kinder und in welchem zeitlichen Umfang die Wahrung von Teilhabechancen eine Betreuung durch Dritte erfordert, ist eine entwicklungspsychologische Frage, die kontrovers diskutiert wird. Vgl. zur ausführlicheren Diskussion V. Bünningel: Die Rolle des Staates bei der Kinderbetreuung, Stuttgart 2013, Abschnitt B.IV.

8 Sind die Eltern erwerbstätig, wären die Kosten für einen Betreuungsumfang über diese Regelleistung hinaus als Werbungskosten zu berücksichtigen. Sprechen Mitarbeiter der Jugendhilfe in begründeten Einzelfällen eine Verpflichtung zur besonderen Förderung der Kinder durch Dritte über die Betreuungsregelleistung hinaus aus, wären die dafür anfallenden Kosten als indisponibles Einkommen zu bewerten und wären unabhängig von Erwerbstätigkeit steuerlich als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

9 Vgl. J. Althammer: Familienbesteuerung ..., a.a.O., S. 75.

10 Opportunitätskosten einer Einschränkung der Erwerbstätigkeit sind hier nicht zu berücksichtigen.

11 Vgl. P. Kirchhof, a.a.O., S. 2796. Dies gilt jedoch nur für das skizzierte Grundniveau.

12 Für einen ausführlichen Überblick vgl. V. Bünningel et al., a.a.O., Abschnitt B.IV.1.

es plausibel, im Kleinkindalter die Kosten einer Selbstbetreuung als Grundbedarf zur Sicherung des Kindeswohls zu Grunde zu legen<sup>13</sup> und die Pauschale erst im Kindergarten- bzw. Vorschulalter an den höheren Fremdbetreuungskosten zu orientieren.

### Berücksichtigung darüber hinausgehender Betreuungskosten als Werbungskosten

Das Konzept der Werbungskosten soll die Besteuerung Erwerbstätiger auf den Zuwachs an Netto-Leistungsfähigkeit beschränken, der mit der Erwerbstätigkeit verbunden ist. Dazu wird der Einkommenszuwachs um die Kosten korrigiert, die im kausalen Zusammenhang zu diesem Einkommenszuwachs stehen. Werbungskosten sind nach § 9 EStG „Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen“. Entscheidend für die Klassifizierung von Ausgaben als Werbungskosten ist die Frage, ob sie der privaten Lebensführung zuzurechnen sind, oder (auch) der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit.<sup>14</sup> In letzterem Fall wären sie (anteilig) als Werbungskosten abzuziehen, d.h. das erwirtschaftete Einkommen wäre um die Ausgaben zu korrigieren, die zur Erzielung dieses Einkommens erforderlich sind. Für das Mindestmaß an Betreuung, das als existenzieller Grundbedarf der Kinder zu definieren ist, konstatiert Kirchhof, dass eine Qualifikation des Betreuungsbedarfs als Werbungskosten „steuersystematisch verfehlt“<sup>15</sup> wäre. Der Betreuungsanspruch entstehe durch die Existenz des Kindes, nicht durch die Erwerbstätigkeit. Daher sei er eindeutig in der Privatsphäre bedingt, nicht in der Erwerbssphäre. Eine (längere) Erwerbstätigkeit kann jedoch an die Voraussetzung gebunden sein, Kinder in einem zeitlich darüber hinausgehenden Umfang durch Dritte betreuen zu lassen. Erwerbstätigkeit kann Kosten für eine Fremdbetreuung der eigenen Kinder bedingen, die zeitlich über den im Betreuungsfreibetrag berücksichtigten Grundbedarf hinausgehen.

Die Beschränkung der Besteuerung auf die Nettoeinkünfte und der Abzug erwerbsbedingter Kosten als Werbungskosten sind nicht unstrittig.<sup>16</sup> Doch solange das sogenannte „objektive Nettoprinzip“ gilt und das zu versteuernde Einkommen um erwerbsbedingte Kosten korrigiert wird, gehören Betreuungskosten oberhalb des Grundniveaus dazu. Sie sind bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit

der Eltern abzuziehen, um die Gleichbehandlung gleich leistungsfähiger erwerbstätiger Steuerzahler unabhängig von ihrer Kinderzahl zu gewährleisten.<sup>17</sup> Ohne die Berücksichtigung müssten Eltern betreuungsbedürftiger Kinder die gleiche Steuerlast tragen wie Steuerpflichtige ohne Betreuungskosten, obwohl ihnen nach Abzug der Erwerbskosten ein niedrigeres Einkommen verbleibt.<sup>18</sup>

Gegen die Absetzbarkeit erwerbsbedingter Kosten als Werbungskosten und eine Reduktion der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer wird vorgebracht, dass sich dieses Konzept letztlich beliebig ausweiten lasse. Diese Gefahr besteht unbestritten. Bei der Definition der absetzbaren Kosten ist daher Zurückhaltung geboten. Steuersystematische Gründe und darauf aufbauende Gerechtigkeitsüberlegungen sprechen durchaus für dieses Nettoprinzip der Einkommensteuer. Dafür sprechen zugleich finanzwissenschaftliche Überlegungen zur effizienten Besteuerung. Das Nettoprinzip der Einkommensteuer und die Absetzbarkeit produktions- bzw. erwerbsbedingter Ausgaben von der Bemessungsgrundlage lassen die Produktionsentscheidungen weitgehend unverzerrt.<sup>19</sup>

### Sind Betreuungskosten erwerbsbedingt?

Diese Argumente liefern allerdings noch keinen Anhaltspunkt dafür, ob bestimmte Ausgabenkategorien erwerbsbedingt und daher als Werbungskosten zu klassifizieren oder dem privaten Bereich zuzuordnen sind. Davon hängt sowohl die steuersystematische Bewertung ab, als auch die Effizienztheoretische.

13 Ist dies nicht der Fall und ordnet das Jugendamt eine darüber hinausgehende Förderung an, sind die Kosten dafür als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

14 Vgl. J. Lang: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988, S. 78.

15 P. Kirchhof, a.a.O., S. 2796.

16 Vgl. dazu etwa die Diskussion der Berücksichtigung von Pendelkosten (Entfernungspauschale), die in der Literatur ein kontroverser Dauerbrenner ist (vgl. beispielhaft die Foren in der Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, H. 1/2008 und im ifo Schnelldienst, H. 5/2004).

17 Zu berücksichtigen sind die privat getragenen Kosten. Das entspricht den tatsächlich anfallenden Betreuungskosten korrigiert um Zuschüsse des Staates und des Arbeitgebers. Dies gilt analog für die Freistellung von Betreuungskosten als Betriebsausgaben, wenn Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielt werden.

18 Vgl. auch J. Lang: Referat zum 60. Deutschen Juristentag, in: Verhandlungen des Deutschen Juristentages, München 1994, Teil O, S. 82; J. Lang: Familienbesteuerung, a.a.O., S. 106 f. Dort nennt Lang als weiteren Grund dafür, abhängig Beschäftigten die Absetzbarkeit von Betreuungskosten zu ermöglichen, dass Selbständige ohnehin über diese Möglichkeit verfügen: Sie könnten sie mangels praktikabler Nachprüfbarkeit als betriebliche Kosten deklarieren und absetzen. Kirchhof äußert sich im oben zitierten Beitrag nicht zur Berücksichtigung von Betreuungskosten, die über den Grundbedarf hinaus anfallen. Er verwirft lediglich die Klassifizierung des Grundbedarfs als Werbungskosten und die Beschränkung einer Absetzbarkeit dieses Grundbedarfs auf erwerbstätige Eltern.

19 Aus finanzwissenschaftlicher Sicht ist das Produktionseffizienztheorem von Diamond und Mirrlees (1971) Ausgangspunkt der Argumentation (vgl. P. A. Diamond, J. A. Mirrlees: Optimal Taxation and Public Production II: Tax Rules, in: American Economic Review, 61. Jg. (1971), H. 3, S. 261-278). Vgl. zu den folgenden Ausführungen auch S. Homburg: Die Entfernungspauschale als steuertheoretische Herausforderung, in: Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 57. Jg. (2008), H. 1, S. 47 f.; und W. F. Richter: Efficiency Effects of Tax Deductions for Work-Related Expenses, CESifo Working Paper, 1311 (2004).

Einerseits sind Betreuungskosten zur Erzielung eines Erwerbseinkommens unvermeidlich und zwangsläufig, denn eine Erwerbstätigkeit beider Eltern ist ohne eine gleichzeitige Betreuung eigener unselbständiger Kinder durch Dritte nicht möglich. Andererseits handelt es sich dabei um die Folge der keineswegs unvermeidlichen und zwangsläufigen privaten Entscheidung für die Geburt von Kindern mit den damit verbundenen Einschränkungen. Da diese Entscheidung jedoch einmal getroffen ist und Eltern verpflichtet sind, für ihre Kinder zu sorgen, ist eine Erwerbstätigkeit ohne Betreuung der Kinder nicht möglich. Die Sorgspflicht umfasst das Erfordernis, im Fall eigener Erwerbstätigkeit eine Betreuung sicherzustellen, die den Bedürfnissen des Kindes entspricht.

Richter plädiert in seiner Diskussion der Entfernungspauschale dafür, bei der grundsätzlichen Einschätzung, ob Ausgaben erwerbsbedingt sind, das Vorliegen einer Zahlungsbereitschaft Dritter als Kriterium heranzuziehen.<sup>20</sup> Statt der Perspektive der Arbeitnehmer sei die der Arbeitgeber einzunehmen: Nur wenn diese ein wirtschaftliches Interesse daran hätten, dass die Ausgaben getätigt würden sei plausibel, dass sie berufsbedingt sind. Im Fall der Pendelkosten sei schwer vorstellbar, dass Arbeitgeber an der Ausweitung von Fahrtzeiten Interesse hätten und bereit wären, Arbeitnehmer mit weiten Anfahrtswegen höher zu entlohnen als Arbeitnehmer mit kurzen Anfahrtswegen. Bei gleicher Wertschöpfung von zwei Arbeitnehmern und ihrer Entlohnung gemäß des individuell erwirtschafteten Grenzprodukts dürften Arbeitgeber ebenfalls kaum bereit sein, für die Beschäftigung des Arbeitnehmers mit Betreuungskosten höhere Beschäftigungskosten in Kauf zu nehmen als für Arbeitnehmer ohne Betreuungskosten. Nach diesem Kriterium wären Betreuungskosten nicht als erwerbsbedingt einzustufen und nicht als Werbungskosten absetzbar.

### Betreuungskosten als gemischt veranlasste Aufwendungen

Hinzu kommt, dass ein privater Nutzen erwerbstätiger Eltern durch die Kinderbetreuung nicht auszuschließen ist. Möglicherweise hätten die erwerbstätigen Eltern unabhängig von ihrer Erwerbstätigkeit eine Betreuung ihrer Kinder durch Dritte über das im Betreuungsfreibetrag berücksichtigte Grundniveau hinaus gewählt. Sie könnten sich und/oder ihren Kindern unabhängig von der Einkommenser-

zielung einen Nutzen von der Betreuung versprechen. Mit zunehmendem Alter der Kinder ist ein zumindest anteiliger und zunehmender privater Nutzen plausibel. Der konkrete Anteil dieses privaten Nutzens ist individuell unterschiedlich und kaum von außen zu bewerten. Eine vollständige Berücksichtigung der Betreuungskosten als Werbungskosten würde diesen privaten Nutzenanteil vernachlässigen. Allerdings geht es hier ausschließlich um den privaten Nutzen der Betreuungszeit, die über das Grundniveau hinausgeht. Es ist plausibel, dass der private Nutzen der Familie eher durch dieses ohnehin im Freibetrag berücksichtigte Grundniveau entsteht.

Bei den Betreuungskosten dürfte es sich um sogenannte gemischt veranlasste Aufwendungen handeln. Steuerliche Leistungsfähigkeit würde dann durch die quantitative Aufteilung der Kosten auf die unterschiedlichen Ursachen abgebildet.<sup>21</sup> Auch Homburg wertet Betreuungskosten als gemischt veranlasste Aufwendungen. Falls ein naheliegender Aufteilungsschlüssel auf private und berufliche Veranlassung existiere, seien sie im Umfang des beruflich bedingten Anteils bei der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer zu berücksichtigen.<sup>22</sup> Der private Nutzen unterschiedlicher Betreuungsformen ist jedoch je nach individuellen Präferenzen und Bedürfnissen vollkommen unterschiedlich. Angesichts dessen existiert ein solcher naheliegender Aufteilungsschlüssel nicht. In diesen Fällen habe „der Gesetzgeber [...] aufgrund einer wertenden Betrachtung zu entscheiden, ob er die betreffenden Aufwendungen abzugsfähig stellen will.“<sup>23</sup>

Baldry<sup>24</sup> hingegen verwirft angesichts dieser Unsicherheit die Absetzbarkeit jeglicher Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage mit dem Motiv, horizontale Steuergerechtigkeit zu gewährleisten. Da es unmöglich sei, den privaten Nutzenanteil zu definieren und abzugrenzen, könne privater Nutzen nie ausgeschlossen werden. Die anteilige Aufteilung der Kosten auf Erwerbs- und Privatsphäre sei letztlich willkürlich. Daher schaffe die Absetzbarkeit als Versuch Überbesteuerung zu vermeiden neue Ungerechtigkeiten. Ungerechtfertigt der Erwerbssphäre zugeordnete private Nutzenanteile sind als Subvention zu werten. Die einkommensabhängige Verteilungswirkung einer solchen Subvention ist fragwürdig, ebenso die damit verbundene Diskriminierung derjenigen, die von der Subvention ausgeschlossen sind.

20 Vgl. W. F. Richter: Pendeln, Entfernungspauschale und allokativer Effizienz der Einkommensbesteuerung, in: ifo Schnelldienst, 57. Jg. (2004), H. 5, S. 8. Dies gelte aus finanzwissenschaftlicher Sicht hinsichtlich der effizienten Besteuerung. Darüber hinaus erkennt er rechtssystematische Argumente einer Gleichbehandlung Steuerpflichtiger mit und ohne Kinder an, ohne diese ausführlich zu diskutieren (S. 15).

21 Zu gemischt veranlassten Aufwendungen vgl. K. Tipke, J. Lang: Steuerrecht, Köln 1985/2008, S. 300 f. und S. 395.

22 Vgl. S. Homburg, a.a.O., S. 46.

23 Vgl. ebenda.

24 Vgl. J. Baldry: Income tax deductions for work-related expenses: The rationale examined, in: Australian Economic Papers, 37. Jg. (1998), H. 1, S. 45-57.



Diese Kritik ist gut nachvollziehbar. Eine Abwägung, welche Benachteiligung schwerer wiegt, erscheint schwer. So sind durchaus Fälle konstruierbar, in denen Erwerbstätigkeit nur aus steuerlichen Optimierungsgründen gewählt wird. Ist der Anteil des privaten Nutzens sehr hoch, würde die Fremdbetreuung vermutlich auch unabhängig von einer Erwerbstätigkeit gewählt. Dann ist nicht ausgeschlossen, dass die Erwerbstätigkeit nur gewählt wird, um in Form der steuerlichen Berücksichtigung einen solidarischen Finanzierungsbeitrag zu erhalten. Dies kann lohnend sein, wenn der erzielbare Stundenlohn gering ist und die Partner gemeinsam steuerlich veranlagt werden. Die steuerliche Entlastung durch den Werbungskostenabzug kann dann höher sein als das erzielbare Einkommen. Aufgrund des im hier konstruierten Fall überdurchschnittlich hohen Anteils des privaten Nutzens handelte es sich nicht um erwerbsbedingte Kosten, sondern um die skizzierte ungerechtfertigte Subvention.

Eine lediglich anteilige Berücksichtigung der Betreuungskosten kann diese Gefahr mindern, jedoch nicht ausschließen. Allerdings stellt das skizzierte Szenario nicht den Regelfall dar. Ein positiver Finanzierungseffekt ist nur unter den genannten spezifischen Bedingungen denkbar. Zugleich ist der zu Grunde liegende Mechanismus intransparent, so dass ein großflächiges Ausnutzen nicht zu erwarten ist. In jedem Fall spricht dies jedoch für eine zurückhaltende Definition des erwerbsbedingten Nutzenanteils.

Das Problem der Abgrenzung privater und erwerbsbedingter Nutzenanteile betrifft fast alle Bereiche, die im Status quo als Werbungskosten behandelt werden. Festzuhalten ist, dass Kinderbetreuungsaufwendungen nicht weniger zwingend zur Einnahmeerzielung notwendig sind, als andere Aufwendungen, die im Status quo als Werbungskosten absetzbar sind. Im Gegenteil: Da die Entscheidung für die Geburt der Kinder nicht revidierbar ist und die Rechte der Kinder auf Betreuung unantastbar bestehen, ist ihre Betreuung durch Dritte zwingende Voraussetzung für eine Erwerbstätigkeit beider Elternteile. Anders als beispielsweise Pendelkosten, die durch einen Umzug reduzierbar sind, sind die Betreuungskosten nur durch Selbstbetreuung vermeidbar und damit durch den Verzicht auf eine Erwerbstätigkeit während dieses Zeitraums.<sup>25</sup>

### Anteilige Berücksichtigung der Betreuungskosten als Werbungskosten

<sup>25</sup> Beziehungsweise durch eine informell organisierte Betreuung durch Freunde oder Verwandte, die dafür kein Entgelt verlangen. Die Verfügbarkeit eines solchen Netzwerks kann nicht als Regelfall vorausgesetzt werden.

Eine grundlegende Neudefinition des Werbungskostenbegriffs würde an dieser Stelle zu weit vom eigentlichen Thema wegführen. Solange die vorherrschende Definition gilt, erscheint eine Berücksichtigung von Betreuungskosten als Werbungskosten sinnvoll. Dass ein anteiliger privater Nutzen der Familie nicht ausgeschlossen werden kann, ist darüber abzubilden, dass die Kosten nur anteilig berücksichtigt werden und bei der Bemessung dieses Anteils ein niedriges Niveau zu Grunde gelegt wird, das einheitlich typisierend festgelegt wird. Entwicklungspsychologen legen nahe, dass der private Nutzen mit zunehmendem Alter der Kinder tendenziell ansteigt. Der als erwerbsbedingt einzustufende Anteil würde entsprechend sinken. Daher könnten die Kosten einer Fremdbetreuung von Kindern unter drei Jahren zu einem höheren Anteil berücksichtigt werden als die Kosten einer Fremdbetreuung von Kindern, die älter sind. Die damit potenziell verbundene höhere Treffsicherheit ist gegen die Komplexität einer solchen Differenzierung abzuwägen.

### Reformbedarf im Status quo

Im Status quo klassifiziert § 9c des Einkommensteuergesetzes Kinderbetreuungskosten im Fall der Erwerbstätigkeit beider Eltern als „Aufwendungen, [...] die wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen“ (Absatz 1, Satz 1). Bei selbständiger Tätigkeit sind zwei Drittel der nachgewiesenen Betreuungskosten bis zu einem Höchstbetrag von 4000 Euro jährlich je Kind bei der Ermittlung der Höhe der Einkünfte wie Betriebsausgaben absetzbar. Voraussetzung ist die Erwerbstätigkeit beider Elternteile (bzw. des alleinerziehenden Elternteils).<sup>26</sup>

Grundsätzlich wurde oben hergeleitet, dass eine anteilige Berücksichtigung der Betreuungskosten sinnvoll ist. Die konkrete Ausgestaltung der existierenden Regelung ist jedoch aus verschiedenen Gründen wenig überzeugend.

Inwiefern ein Zusammenhang zwischen Kinderbetreuungskosten und Erwerbstätigkeit besteht, hängt von der Arbeitszeit ab. Als Werbungskosten absetzbar sein sollte nur ein an den Arbeitsstunden orientierter Betrag, ergänzt um Zeit für die Anfahrtswege. Er ist zu reduzieren um den zeitlichen Umfang, der bereits durch den Betreuungsfrei-

<sup>26</sup> Bis zum 1.1.2012 galt die Regelung auch für abhängig Beschäftigte. Seitdem sind die genannten Kostenanteile jedoch unabhängig von der Erwerbstätigkeit der Eltern als Sonderausgaben absetzbar. Daher ist die Absetzbarkeit als Betriebsausgaben derzeit nur noch für die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit relevant. Die Einstufung als Sonderausgaben ist jedoch nicht sachgemäß. Eine Rückkehr zur Berücksichtigung als Werbungskosten erscheint geboten. Würde die Berücksichtigung als Sonderausgaben wegfallen, wären die nachfolgend hergeleiteten Ausgestaltungsmerkmale wieder auf alle erwerbstätigen Eltern anzuwenden.

betrag abgegolten ist. Im Status quo hingegen können die nachgewiesenen Betreuungskosten zusätzlich zum Betreuungsfreibetrag geltend gemacht werden. Dadurch werden sie doppelt berücksichtigt.<sup>27</sup> Außerdem ist der pauschale Betrag unabhängig vom zeitlichen Erwerbs- und Betreuungsumfang absetzbar. Der pro Stunde anzusetzende Betrag müsste sich an den durchschnittlich pro Stunde anfallenden Kosten orientieren, die auch der Berechnung des Betreuungsfreibetrags zu Grunde gelegt werden müssen. Die entstandenen Kosten müssten nachgewiesen und dabei auf die in Anspruch genommene Betreuungszeit bezogen werden.

Zur Vereinfachung und zur Reduktion des Aufwands der Finanzverwaltung kann auch hier eine Typisierung sinnvoll sein: Etwa pauschal eine Betreuungsstunde pro Tag für die Anfahrtsweg und die Differenzierung des absetzbaren Betrages nach Halbtags- oder Vollzeitbeschäftigung statt nach konkreter arbeitsvertraglicher Stundenzahl.<sup>28</sup> Eine Typisierung mittels eines pauschalen Anteils eines einheitlichen Betrags wie im Status quo hingegen provoziert die oben skizzierten Fehlanreize und unsystematischen Verteilungswirkungen. Denn im Fall von Erwerbstätigkeit ist stets der gleiche Anteil und Höchstbetrag absetzbar, obwohl die erwerbsbedingten Kostenanteile je nach Arbeitszeit sehr unterschiedlich ausfallen dürften. Wer lediglich wenige Stunden erwerbstätig ist, kann die gleichen Kosten absetzen wie jemand, der Vollzeit arbeitet. Dadurch kann er die Kosten für die Betreuung seiner Kinder in einer überdurchschnittlich teuren Betreuung oder in einem zeitlichen Umfang absetzen, der deutlich über die Erwerbszeit hinausgeht. Beide Varianten laufen einer Orientierung an den privaten und erwerbsbedingten Nutzenanteilen zuwider. Die Wahl einer teureren Betreuungsvariante oder eines über die Arbeitszeit hinausgehenden zeitlichen Betreuungsumfangs ist nicht der Erwerbssphäre zuzuordnen. Zugleich ist nicht sichergestellt, dass bei Vollzeiterwerbstätigkeit sämtliche erwerbsbedingten Betreuungskosten (anteilig) steuerlich berücksichtigt werden.

Eine Typisierung mittels der pauschalen Absetzbarkeit eines Anteils von zwei Dritteln der tatsächlichen Kosten schwächt die Kritik mangelnder Orientierung am Erwerbsumfang nicht ab. Grundsätzlich kann eine anteilige Berück-

sichtigung die Absetzbarkeit auf den erwerbsbedingten Nutzenanteil beschränken. Im Status quo können jedoch sowohl von den Betreuungskosten zwei Drittel geltend gemacht werden, die der obigen Definition nach zur Erwerbstätigkeit erforderlich sind, als auch von den Kosten darüber hinaus. Die Beschränkung der Absetzbarkeit auf einen Anteil der tatsächlichen Kosten kann die Orientierung am Erwerbsumfang nicht ersetzen. Beides ist notwendig: Der absetzbare Betrag muss sich an der typisierten anteiligen Höhe des erwerbsbedingten Nutzens und am zeitlichen Umfang der Beschäftigung orientieren. Für die erste Anforderung kann die Zwei-Drittel-Regelung geeignet sein. Einer Annäherung an die zweite Anforderung dient sie nicht. Sind beide Anforderungen erfüllt, ist die Deckelung durch einen Höchstbetrag verzichtbar. Letztlich ergibt sich ein Höchstbetrag durch die Festlegung der pro Betreuungsstunde anzusetzenden Kosten und der maximalen wöchentlichen Arbeitszeit.

Die existierende Deckelung könnte als Versuch der Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung der Betreuungskosten bei der Definition der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer gewertet werden. Zur Erreichung dieses Ziels ist sie jedoch ebenso wenig geeignet, wie als Ersatz für eine Orientierung der Absetzbarkeit am Erwerbsumfang. Zwar deckt der Betreuungsfreibetrag unabhängig von nachgewiesenen Kosten für alle Steuerpflichtigen bereits einen Teil der Betreuungskosten ab. Diese Kosten dürfen nicht gegen Kostennachweis noch einmal absetzbar sein. Der bereits abgedeckte Anteil ist jedoch je nach Erwerbsumfang unterschiedlich hoch und daher nicht durch eine einheitliche Deckelung abzubilden. Die Beschränkung der Absetzbarkeit auf einen pauschal absetzbaren Betrag oder Kostenanteil verspricht keine Korrektur der Absetzbarkeit um die bereits berücksichtigten Kosten: Die über den pauschalen Maximalbetrag hinaus anfallenden Kosten stehen in keinem Zusammenhang zum Betreuungsfreibetrag und darüber bereits abgegoltenen Kosten. Sie können die bereits abgegoltenen Kosten daher nicht kompensieren. Welche Kosten über den Maximalbetrag hinaus anfallen und im Status quo daher nicht geltend gemacht werden können, hängt vielmehr vom zeitlichen Umfang der Erwerbstätigkeit ab. Bei einem geringen zeitlichen Beschäftigungsumfang sind sie tendenziell geringer, als der bereits über den Betreuungsfreibetrag abgeglichene Betrag. Bei Vollzeitbeschäftigung dürften sie darüber liegen. Zur Vermeidung einer doppelten Berücksichtigung ist daher stattdessen eine Korrektur der (typisierten) erwerbsbedingten Betreuungszeit um die bereits einheitlich abgegoltenen Stunden erforderlich.

### Die Steuerfreiheit von Betreuungsleistungen der Arbeitgeber

<sup>27</sup> Vgl. auch L. Schmidt, W. Dreneck: Einkommensteuergesetz [Kommentar], München 2010, S. 855.

<sup>28</sup> Abzuwägen gegen den Vorteil des geringeren bürokratischen Aufwands in Folge einer solchen Typisierung ist allerdings die Gefahr, das an der Schwelle Sprungstellen mit unerwünschten Anreizwirkungen entstehen. Wenn die geringe Ausweitung der Erwerbstätigkeit über 50% hinaus zu einer Berücksichtigung des Vollzeit-Umfangs führen würde, könnte der Anreiz entstehen, diese Variante nur zur Steueroptimierung zu wählen. Zugleich könnte eine Reduktion der Erwerbstätigkeit von knapp über 50% auf 50% zu Einbußen führen, die die Entscheidung zu Lasten einer solchen Reduktion verzerren.

Tabelle 1

## Instrumente zur steuerlichen Berücksichtigung von Betreuungskosten und Reformbedarf

Instrument	Ziel	Ausgestaltung im Status quo	Reformbedarf
Kinderfreibetrag	Steuerliche Freistellung des soziokulturellen Existenzminimums der Kinder; Vermeidung der Besteuerung von Eltern oberhalb ihrer Leistungsfähigkeit/der Benachteiligung gegenüber Kinderlosen; keine Förderleistung!	Abzug von der Bemessungsgrundlage, 4368 Euro/Jahr bei gemeinsamer Veranlagung der Eltern (sonst 2x die Hälfte)	Aktuelle Ausgestaltung grundsätzlich sachgemäß; Verrechnung mit dem Kindergeld (Optionsmodell) aufgeben
Betreuungsfreibetrag	s.o.	s.o., Höhe: 2640 Euro/Jahr bei gemeinsamer Veranlagung der Eltern	s.o.
Abzug von Betreuungskosten als Werbungskosten	Abzug erwerbsbedingter Kosten, objektives Nettoprinzip; keine Förderleistung!	Seit 1.1.2012 nur noch für Selbstständige; Abzug von 2/3 der nachgewiesenen Betreuungskosten bis max. 4000 Euro/Jahr je Kind, Abzug wie Betriebsausgaben	Auch für abhängig Beschäftigte wieder einführen; Abzug erst oberhalb des durch den Betreuungsfreibetrag abgedeckten Niveaus; Orientierung am Erwerbsumfang; anteilige Berücksichtigung sachgemäß; Deckelung durch Maximalbetrag pro Betreuungsstunde, nicht der Gesamtsumme
Steuerfreiheit von Betreuungsleistungen der Arbeitgeber	s.o.; als Lohnbestandteil zu werten	Leistungen sind steuerfrei	Anteilige Berücksichtigung oberhalb des Grundniveaus (Betreuungsfreibetrag), Orientierung am Erwerbsumfang (s.o.); was darüber hinausgeht, ist von den Eltern zu versteuern
Abzug von Betreuungskosten als Sonderausgaben	Berücksichtigung der besonderen Belastung durch Betreuungskosten, unabhängig von den Gründen der Betreuung/unabhängig von einer Erwerbstätigkeit	Abzug von 2/3 der nachgewiesenen Betreuungskosten bis max. 4000 Euro/Jahr je Kind bis 14 Jahre	Betreuungskosten über das Existenzminimum (Betreuungsfreibetrag) hinaus als Werbungskosten berücksichtigen, also nur bei Erwerbstätigkeit; Sonderausgabenabzug auf Sonderfälle beschränken (Anordnung besonderer Förderung durch die Jugendhilfe)

Quelle: eigene Darstellung.

§ 3 Abs. 33 EStG stellt außerdem „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten“ steuerfrei. Soweit Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten klassifiziert werden, erscheint dies sachgemäß: In diesem Fall sind sie auch dann nicht der Einkommensteuer der Eltern zu unterwerfen, wenn der Arbeitgeber sie als Lohnbestandteil übernimmt.<sup>29</sup> Soweit Betreuungskosten hingegen nicht als Werbungskosten anerkannt werden, ist auch eine Steuerfreiheit vom Arbeitgeber finanziert Leistungen nicht zu rechtfertigen. So wäre eine Korrektur um die bereits durch den Betreuungsfreibetrag abgegoltene Berücksichtigung und einen unterstellten privaten Nutzenanteil für diese Leistungen analog vorzunehmen. Steuerpflichtige Eltern müssten auf den Gegenwert dieser Leistung (gegebenenfalls anteilig) Steuern zahlen. Es ist unerheblich, ob die Kosten vom Arbeitnehmer an den Betreuungsdienstleister abgeführt werden, oder vom Arbeitgeber. Sie sind Lohnbestandteil.

### Berücksichtigung von Betreuungskosten als Sonderausgaben

<sup>29</sup> Ähnlich argumentiert J. Lang: Referat zum 60. Deutschen Juristentag, a.a.O., S. 82.

Im Unterschied zu Werbungskosten, für deren Absetzbarkeit die Erwerbstätigkeit beider Eltern die Voraussetzung ist, können Sonderausgaben unabhängig von der Erwerbstätigkeit geltend gemacht werden. Sie werden nicht durch einen erwerbsbedingten Nutzenanteil der Kinderbetreuung zu rechtfertigen versucht. Dahinter steht vielmehr das Argument, dass alle, die nachweisbare Kosten für eine Betreuung ihrer Kinder durch Dritte tragen, mit einer besonderen Belastung konfrontiert sind, und zwar unabhängig von den Gründen, aus denen sie diese Betreuungsform wählen.

Im Status quo sind Betreuungskosten für Kinder bis zum Alter von 14 Jahren unabhängig von einer Erwerbstätigkeit der Eltern als Sonderausgaben absetzbar (§ 10 EStG).<sup>30</sup> Als indisponibles Einkommen sind sie jedoch nur für das Grundniveau zur Sicherung des soziokulturellen Existenzminimums der Kinder zu werten. Dieses ist über den Betreuungsfreibetrag abgegolten. Nur in Sonderfällen ist unabhängig von erwerbsbedingten Kosten eine Korrektur der Bemessungsgrundlage darüber hinaus zu rechtfertigen.

<sup>30</sup> Daher gilt die oben dargestellte Form der Berücksichtigung seit 2012 nur für die Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit. Zuvor waren nur die Ausgaben für Kinder im Alter von drei bis sechs Jahren unabhängig von der Erwerbstätigkeit als Sonderausgaben absetzbar.



Etwa wenn Vertreter der Jugendhilfe eine Betreuung angeordnet haben, die über den zeitlichen Mindestumfang hinausgeht oder besonders hochwertige Förderung bietet und daher überdurchschnittlich teuer ist. Im Umfang dieser Verpflichtung können die Eltern nicht frei über ihr erwirtschaftetes Einkommen verfügen.

Eine bildungspolitisch motivierte Berücksichtigung mit dem Ziel einer Förderung von Fremdbetreuung und einer Lenkung der elterlichen Betreuungsentscheidung ist hingegen nicht zu rechtfertigen. Erstens ist eine entsprechende Lenkung entwicklungspsychologisch kaum zu begründen. Zweitens hat die Verortung einer solchen Maßnahme im Steuersystem fragwürdige Verteilungswirkungen. Auch Sonderausgaben werden vom Gesamtbetrag der Einkünfte der Eltern abgezogen, so dass sich die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer reduziert. Zur Korrektur des Einkommens um nicht disponible Einkommensbestandteile ist das sachgemäß, nicht jedoch zur Verfolgung von Förderzielen. Die Förderwirkung wäre progressionsbedingt positiv abhängig vom Einkommen der Eltern. Familien ohne zu versteuerndes Einkommen wären von der Förderung ausgenommen. Darüber hinaus wäre der Förderbetrag intransparent.

Die Absetzbarkeit der Betreuungskosten als Sonderausgaben unabhängig von einer Erwerbstätigkeit der Eltern ist nicht zu rechtfertigen. Diese kürzlich vorgenommene Änderung des Steuerrechts ist rückgängig zu machen. Betreuungskosten über den als Existenzminimum definierten Umfang hinaus sind als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Sonderausgabenabzug ist auf Sonderfälle zu beschränken.

### Kompensation für Verzerrungen durch den Steuer- und Abgabenkeil?

Als Argument für eine steuerliche Berücksichtigung von Betreuungskosten wird gelegentlich die Verzerrung der Betreuungsentscheidung durch den Steuer- und Abgabenkeil hervorgebracht: Er verzerrt die Entscheidung zwischen einer Selbstbetreuung durch die Eltern und einer Fremdbetreuung durch Dritte. Die Selbstbetreuung unterliegt keiner Abgabenbelastung, die Kosten einer Betreuung gegen Ent-

gelt hingegen würden durch Steuern und Abgaben in die Höhe getrieben. Dieses Ungleichgewicht gelte es durch die Absetzbarkeit der Betreuungskosten auszugleichen. Dann müssten Eltern, die ein Erwerbseinkommen erzielen, die Fremdbetreuung nicht durch bereits versteuertes Einkommen finanzieren. Anderenfalls verzerrt das Steuersystem die Betreuungsentscheidung zu Gunsten der Selbstbetreuung und zu Lasten der Erzielung eigenen Einkommens und Fremdbetreuung.<sup>31</sup>

Dahinter steckt die Kritik daran, dass in der Privatsphäre erbrachte Wertschöpfung einkommensteuerrechtlich nicht erfasst wird – die Wertschöpfung im Haushalt ebenso wenig wie etwa handwerkliche Eigenleistungen. Sie ist kaum konsequent zu erfassen, geschweige denn sinnvoll zu quantifizieren. Wird die Nichtbesteuerung dieser Wertschöpfung als Argument dafür angeführt, die entsprechenden marktlich erbrachten Tätigkeiten von der Steuerpflicht zu befreien oder ihre Kosten steuerlich absetzbar zu machen, müsste dies für sämtliche haushaltsnahe Dienstleistungen gelten. Auch Kochen, Waschen und Bügeln, die Pflege von Angehörigen, Nachbarn und Freunden oder die Pflege privater Gärten können in Eigenarbeit oder als Dienstleistung gegen Entgelt erledigt werden; sicher sind zahlreiche weitere Tätigkeiten denkbar. Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer würde erheblich sinken. Dies müsste durch höhere Steuern und Abgaben auf die verbleibenden Wertschöpfungsbereiche kompensiert werden, was die Verzerrungen dort erhöht.

Steuermindernd zu berücksichtigen sind daher nur der allgemeine Betreuungs-Grundbedarf aller Kinder als Freibetrag, erwerbsbedingte Betreuungskosten als Werbungskosten und besonderer Bedarf in Sonderfällen als Sonderausgaben.

<sup>31</sup> So etwa impliziert bei G. Färber: Die Finanzierung frühkindlicher Bildung und Betreuung – staatlich versus privat?, in: T. Apolte, A. Funcke (Hrsg.): Frühkindliche Bildung und Betreuung. Reformen aus ökonomischer, pädagogischer und psychologischer Perspektive, Baden-Baden 2008; sowie in R. Fenge, W. Ochel: Die Vereinbarkeit von Familie und Beruf, in: ifo Schnelldienst, 54. Jg. (2001), H. 12.

#### Title: *Reforming the Income Tax Deduction of Childcare Costs*

**Abstract:** *In Germany, parents' taxable income base is reduced by the costs of childcare. The way this is done at the moment is not suitable: for some parents, the income tax deduction is too high, while for others it is too low. The actual tax regulations concerning childcare costs do not support the ability-to-pay principle. This paper discusses how the costs of children and childcare should be treated for tax purposes and which reforms would improve the fairness of the tax treatment of taxpayers with children compared to the tax treatment of taxpayers without children.*

**JEL Classification:** H20, H52, I22