

## Schwerpunkte

**Dr. Otto-Ferdinand Graf Kerssenbrock**  
**Rangrücktrittsvereinbarungen**  
**des Gesellschafters in Handels-,**  
**Insolvenz- und Steuerrecht** S. 296

**Univ.-Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer**  
**und Frank Hechtner**  
**Die einkommensteuerliche Neurege-**  
**lung der Kinderbetreuungskosten**  
S. 308

**BFH: GewStG / EStG**  
**Erstreckung der Gewerbesteuerbefrei-**  
**ung der Betriebskapitalgesellschaft**  
**auf das Besitz(personen-)Unterneh-**  
**men – Änderung der Rechtsprechung**  
S. R-441

## ZSteu-Beiträge

Anstand ?  
**Faber ...** S. 295

Gerhard Bruschke  
**Die (ungewollte) Mitunternehmerschaft**  
**in der Land- und Forstwirtschaft** S. 315

Univ.-Prof. Dr. Hartmut Bieg  
**Investitionsprogrammentscheidungen**  
**auf der Grundlage simultaner Planung** S. 317

## ZSteu-Verwaltungsanweisungen

**BMF: EStG**  
Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen  
nach § 4 Abs. 4a EStG S. 282

## ZSteu-Rechtsprechung

**BFH: GG / BSHG / BGB / AO / FGO / KO / VerglO**  
**Fiskalerbschaft – Konfusion – Aufteilungsbescheid**  
**– Vollstreckungsbeschränkung** S. R-428

**BFH: EStG**  
Wiederkehrende Leistungen eines Erben an einen  
nicht zum Generationennachfolge-Verbund gehö-  
renden Dritten S. R-432

**BFH: ErbStG / BewG / EG Art. 73b/ EGV Art. 56**  
**Vereinbarkeit des § 31 BewG sowie des § 13a**  
**ErbStG mit der Kapitalverkehrsfreiheit**  
**Vorlagebeschluss an EuGH** S. R-446

**BFH: GrEStG**  
Zeitpunkt der Verwirklichung des Steuertat-  
bestandes des § 9 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG S. R-449

**BFH: EStG**  
Betriebsunterbrechung bei dem vormaligen Besitz-  
unternehmen S. R-452

**BVerfG: EStG**  
**Häusliches Arbeitszimmer: vorab entstandene**  
**Werbungskosten** S. R-458

Reschke-Verlag  
Harrlachweg 4, 68163 Mannheim  
Tel: 06221/758240  
Fax: 06224/926472  
E-Mail: reschke-verlag@zsteu.de  
und redaktion@zsteu.de  
Internet: www.zsteu.de

ISSN 1614-7936

Dipl.-Ök. Frank Hechtner und Univ.-Prof. Dr. Jochen Hundsdoerfer, Freie Universität Berlin

# Die einkommensteuerliche Neuregelung der Kinderbetreuungskosten: Darstellung, Verteilungsfolgen, Gestaltungen

## I. Einführung

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung hat der Gesetzgeber abermals eine steuerliche Neuregelung der Kinderbetreuungskosten verabschiedet.<sup>1</sup> Wichtigste Neuregelung ist dabei die Möglichkeit, erwerbsbedingte Betreuungskosten ab dem Veranlagungszeitraum 2006 steuerlich geltend zu machen.<sup>2</sup> Dadurch sollen Kinderbetreuung und Erwerbstätigkeit besser vereinbar und Beschäftigungsverhältnisse aus der Schattenwirtschaft in die Legalität bewegt werden.<sup>3</sup>

Der nachfolgende Beitrag stellt einführend die Gesetzesänderungen dar und beleuchtet offene Fragen. Im Anschluss daran werden die Neuregelungen einer ökonomischen Analyse unterzogen. Dabei wird auch auf Möglichkeiten zur Steuergestaltung eingegangen.

## II. Darstellung der Neuregelungen

Bisher waren die Bestimmungen zu den Betreuungskosten in § 33c EStG a.F. gebündelt. Hingegen sind die Neuregelungen nun über das EStG verstreut (§§ 4f, 9 Abs. 5, 10 Abs. 1 Nr. 5, 8); § 33c a.F. EStG wurde aufgehoben. Dieses Vorgehen wurde im Gesetzgebungsprozess als der Steuervereinfachung nicht dienlich kritisiert.<sup>4</sup>

### 1. Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten

Der neue § 4f EStG definiert die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten und regelt ihre

steuerliche Abzugsfähigkeit. Derartige Aufwendungen für Dienstleistungen für die Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes können nach Satz 1 bei der jeweiligen Gewinneinkunftsart „wie“ (nicht „als“) Betriebsausgaben in Abzug gebracht werden. Sachliche Voraussetzung ist, dass das Kind noch nicht das 14. Lebensjahr (bzw. bei



Jochen Hundsdoerfer

Vorliegen einer körperlichen, seelischen oder geistigen Behinderung, so dass sich das Kind nicht selbst unterhalten kann, das 27. Lebensjahr<sup>5</sup>) vollendet hat. Die Formulierung ist identisch mit jener aus § 33c Abs. 1 S. 1 EStG a.F.

Begünstigt werden erwerbstätige Eltern, also allein erziehende erwerbstätige Elternteile und Doppelverdiener-Familien. Ist nur ein Elternteil erwerbstätig (sog. Einverdiener-Familien), so können Aufwendungen für Kinderbetreuung nicht nach § 4f EStG, sondern höchstens im Rahmen der Sonderausgaben geltend gemacht werden.

In Abzug gebracht werden können nun bereits Aufwendungen ab dem ersten Euro, während die bisherige Regelung einen Eigenanteil von 774 € bzw. 1548 € vorsah. Wegen der gemischten Veranlassung der Aufwendungen sind nur 2/3 der angefallenen Aufwendungen steuerlich abziehbar.<sup>6</sup> Damit nimmt der Gesetzgeber eine pauschale Aufteilung in privat und beruflich veranlasste Aufwendungen vor.<sup>7</sup> Der abziehbare Betrag ist auf 4 000 € gedeckelt,<sup>8</sup>



Frank Hechtner

so dass maximal 6 000 € Betreuungsaufwand begünstigt sind. Aus der alten Rechtslage wurde der Passus übernommen, dass Aufwendungen „für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbetätigungen“ nicht unter Betreuungskosten zu subsumieren sind.

Durch § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG wird die Anwendung des § 4f EStG auf die Werbungskosten bei den Überschusseinkunftsarten ausgedehnt. Diese Werbungskosten können neben dem Pauschbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 1a EStG geltend gemacht werden.

Wie auch schon in § 33c Abs. 3 S. 1 EStG a.F. sind die begünstigten Betreuungskosten für Kinder, die nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. Da eine Intention der Neuregelung ist, Beschäftigungsverhältnisse zu fördern, muss der Steuerpflichtige die Aufwendungen durch Vorlage einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung nachweisen (§ 4f S. 5 EStG). Obwohl nicht ausdrücklich im Gesetz niedergeschrieben, sollen Doppelverdiener-Familien den Gesamtbetrag der Kinderbetreuungskosten einem bestimmten Ehepartner zurechnen dürfen, sofern beide Elternteile Aufwendungen getragen haben.<sup>9</sup> Steuerliche Auswirkungen hat dies bei getrennter Veranlagung nach § 26 EStG.

### 2. Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben

Sofern die Kinderbetreuungskosten nicht gemäß § 4f EStG erwerbsbedingt sind, bleibt zu prüfen, ob sie als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 8 oder gemäß Nr. 5 EStG geltend gemacht werden können.<sup>10</sup> Die Regelung in § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG folgt § 4f EStG bei den Altersgrenzen des Kindes, der Höhe der abziehbaren Aufwendungen, des Abzugsverbots für bestimmte Aufwendungen (Unterricht, Vermittlung bestimmter Fähigkeiten, allgemeine Freizeitgestaltung), der Behandlung nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtiger Kinder und der restriktiven Nachweispflichten bezüglich der Ent-

1 Vgl. BT-Drucks. 16/643 bzw. BT-Drucks. 16/753. Die Gesetzesänderung wurde von Bundestag und Bundesrat inzwischen angenommen, vgl. Beschluss des Bundestages, Plenarprotokoll 16/26, 2063 sowie Beschluss des Bundesrates, BR-Drucks. 198/06.

2 Vgl. BT-Drucks. 16/643, 1.

3 Vgl. BT-Drucks. 16/643, 7.

4 Vgl. Wortprotokoll des Finanzausschusses der 9. Sitzung, 16/9, 13 sowie Plenarprotokoll 16/26, 2050.

5 Im Rahmen der Absenkung der Altersgrenze für die Gewährung von Kindergeld (Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2007) ist beabsichtigt, diese auf das 25. Lebensjahr zu senken.

6 Vgl. Antwort auf die Kleine Anfrage der FDP, BT-Drucks. 16/733, 2.

7 Nach Auffassung des BFH sind Kinderbetreuungskosten, auch wenn sie beruflich mitveranlasst sind, „Kosten der allgemeinen Lebensführung“ und damit gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbar. Vgl. BFH, 02.12.1998 – X R 9/96, BFH/NV 1999, 1213; BFH, 05.12.1997 – VI R 94/96, BStBl. II 1998, 211, BB 1998, 6.

8 Nach Begründung des Gesetzgebers entspricht der Betrag von 4 000 € einer „realitätsgerechten Höhe“, vgl. Antwort auf die Kleine Anfrage der FDP, BT-Drucks. 16/733, 1.

9 Während diese Vorgehensweise für Betreuungskosten als Sonderausgaben noch explizit im Gesetz zu finden ist, soll nach der Gesetzesbegründung dieses „Wahlrecht“ auch für Aufwendungen im Sinne des § 4f EStG gelten, vgl. BT-Drucks. 16/643, 11.

10 § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG geht Nr. 5 vor (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG).