

Beschluss vom 14. April 2021, III R 30/20

Kein Abzug von Kinderbetreuungskosten in Höhe steuerfrei gezahlter Arbeitgeberzuschüsse

ECLI:DE:BFH:2021:B.140421.IIIR30.20.0

BFH III. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 5, EStG § 3 Nr 33, EStG § 9, EStG § 3c, GG Art 6, LStR R 3.33 Abs 1 S 2, LStR R 3.33 Abs 4 S 2, EStG § 10 Abs 2 S 1 Nr 1, EStG VZ 2015

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 05. Mai 2020, Az: 1 K 3359/17

Leitsätze

1. Als Sonderausgaben abziehbare Kinderbetreuungskosten sind um steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zu kürzen.
2. Der Abzug von Sonderausgaben setzt Aufwendungen voraus, durch die der Steuerpflichtige tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet wird.
3. Der Steuerpflichtige wird durch Beiträge in dem Umfang nicht belastet, die der Arbeitgeber hierfür durch einen zweckgebundenen Zuschuss gewährt.
4. Die Anrechnung der steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 33 EStG auf die Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG steht im Einklang mit dem Gesetzeszweck.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 06.05.2020 - 1 K 3359/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob als Sonderausgaben abziehbare Kinderbetreuungskosten um steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zu kürzen sind.
- 2 Die verheirateten Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden im Streitjahr 2015 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Beide hatten nichtselbständige Einkünfte und der Kläger noch selbständige Einkünfte als Dozent und gewerbliche Einkünfte aus einer Photovoltaikanlage. Die im Mai 2010 geborene Tochter der Kläger besuchte von Januar bis Juli und von September bis Dezember 2015 den Kindergarten in B. Die Aufwendungen für den Kindergarten in Höhe von 926 € (ohne Verpflegung) zahlten die Kläger von ihrem gemeinsamen Konto. Von seinem Arbeitgeber hatte der Kläger einen steuerfreien Kindergartenzuschuss von 600 € erhalten (§ 3 Nr. 33 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). In ihrer Einkommensteuererklärung machten die Kläger 926 € als Sonderausgaben für Kinderbetreuungskosten geltend.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) kürzte die abziehbaren Kinderbetreuungskosten im zuletzt am 14.12.2017 geänderten Einkommensteuerbescheid 2015 wie folgt:

Aufwendungen Kindergarten

926 €

abzüglich steuerfreier Arbeitgeberzuschuss	600 €
verbleiben	326 €
davon 2/3 abziehbar	218 €

- 4 Der Einspruch blieb erfolglos (Einspruchsentscheidung vom 19.12.2017).
- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2020, 1748 veröffentlichten Gerichtsbescheid ab und ließ die Revision zu.
- 6 Mit der Revision machen die Kläger die Verletzung von Bundesrecht geltend. Zur Begründung vertreten sie u.a. die Ansicht, dass es an einer gesetzlichen Regelung für die Kürzung der Sonderausgaben (Kinderbetreuungskosten) fehle. Bei dem vom FA vorgenommenen Kürzungsbetrag handele es sich nicht um eine Erstattung von Sonderausgaben, sondern um steuerfreien Arbeitslohn.
- 7 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 06.05.2020 - 1 K 3359/17 und die Einspruchsentscheidung vom 19.12.2017 aufzuheben sowie den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2015 vom 14.12.2017 dahingehend abzuändern, dass bei den Sonderausgaben für Kinderbetreuungskosten ein weiterer Betrag von 400 € (2/3 von 600 €) abgezogen wird.
- 8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.
- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht die Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG um die steuerfreien Arbeitgeberleistungen (§ 3 Nr. 33 EStG) gekürzt.
- 11 1. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG sind als Sonderausgaben 2/3 der Aufwendungen, höchstens 4.000 € je Kind für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes i.S. des § 32 Abs. 1 EStG, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, abziehbar.
- 12 a) Aus der Verwendung des Begriffs "Aufwendungen" und aus dem Zweck des § 10 EStG, bestimmte, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindernde Privatausgaben vom Abzugsverbot des § 12 EStG auszunehmen, folgt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass nur solche Ausgaben als Sonderausgaben berücksichtigt werden dürfen, durch die der Steuerpflichtige tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet ist (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Urteile vom 06.06.2018 - X R 41/17, BFHE 261, 524, BStBl II 2018, 648, Rz 12; vom 03.08.2016 - X R 35/15, BFH/NV 2016, 1704, Rz 14; vom 21.07.2009 - X R 32/07, BFHE 226, 67, BStBl II 2010, 38, Rz 20; vom 28.05.1998 - X R 7/96, BFHE 186, 521, BStBl II 1999, 95, unter II.3.a, m.w.N.; vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 18.02.1988 - 1 BvR 930/86, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 1989, 271, unter 1.b).
- 13 b) Im Streitfall mindern die steuerfreien Leistungen des Arbeitgebers die Aufwendungen der Kläger für die Kinderbetreuung und damit die für den Abzug als Sonderausgaben notwendige wirtschaftliche Belastung.
- 14 aa) Grundsätzlich ist es zwar ohne Bedeutung, woher der Steuerpflichtige die Beiträge für die Leistung von Sonderausgaben genommen hat, ob aus dem Stamm seines Vermögens, aus laufenden Bezügen oder aus anderen Mitteln. Das gilt aber nicht uneingeschränkt dann, wenn ihm Zuwendungen von seinem Arbeitgeber gewährt worden sind, die den gezielten Zweck haben, von dem Arbeitnehmer zur Erbringung der dem Grunde nach zu den Sonderausgaben zu rechnenden Leistungen verwendet zu werden (vgl. BFH-Urteil vom 13.08.1971 - VI R 171/68,

BFHE 103, 350, BStBl II 1972, 57, Rz 11). Es macht wirtschaftlich keinen Unterschied, ob der Arbeitgeber die Beiträge für den Arbeitnehmer beispielsweise an die Betreuungseinrichtung entrichtet, ob er ihm die Beiträge ersetzt oder ob er ihm vor der Leistung zweckgebundene steuerfreie Leistungen gewährt. In allen drei Fällen ist das wirtschaftliche Ergebnis das gleiche: Der Steuerpflichtige wird durch die Beiträge in dem Umfang nicht belastet, die der Arbeitgeber hierfür durch einen zweckgebundenen Zuschuss gewährt. Im vorliegenden Fall dienen die steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 33 EStG genau dem Zweck, die wirtschaftliche Belastung durch die Kinderbetreuungskosten zu mindern.

- 15 bb) Die Anrechnung der steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 33 EStG auf die Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG entspricht auch dem Gesetzeszweck. Vor allem der Zusammenhang zu dem in § 12 Satz 1 Halbsatz 1 EStG enthaltenen Abzugsverbot mit Ausnahmevorbehalt gebietet eine besonders eng am jeweiligen Zweck des Vergünstigungstatbestands ausgerichtete Gesetzesauslegung (vgl. BFH-Urteil vom 19.04.1989 - X R 2/84, BFHE 157, 101, BStBl II 1989, 683, Rz 13).
- 16 § 10 EStG betrifft --im Gegensatz zu § 9 EStG-- nicht die Ermittlung der durch Einsatz von Arbeit und/oder Kapital erwirtschafteten Einkünfte, sondern eröffnet ausnahmsweise den Abzug von Ausgaben, die nicht mit der Einkünfteerzielung zusammenhängen (BFH-Urteil vom 09.02.1994 - IX R 110/90, BFHE 175, 212, BStBl II 1995, 47, Rz 16). Der rechtssystematische Kern der Regelung des § 10 EStG liegt darin, dass die die private Sphäre betreffenden Aufwendungen für den Steuerpflichtigen unvermeidbar sein können und deshalb die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindern (sog. subjektives Nettoprinzip, vgl. BVerfG-Beschluss vom 19.11.2019 - 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274 bis 331, Rz 94). Die Rechtfertigung für den Abzug von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben ist in der durch eine Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit hervorgerufenen wirtschaftlichen Belastung des Steuerpflichtigen zu sehen.
- 17 Dieser Gesetzeszweck erfordert es, Aufwendungen vom Sonderausgabenabzug auszuschließen, soweit diese Aufwendungen aufgrund einer zweckgebundenen steuerfreien Leistung letztlich ersetzt werden und damit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Ergebnis nicht mindern.
- 18 cc) Darüber hinaus geht es bei den nach § 3 Nr. 33 EStG zusätzlich zum Arbeitslohn erbrachten Leistungen nicht um Leistungen, die der freien Disposition des Empfängers überlassen werden. Vielmehr handelt es sich um eine zweckgebundene steuerbare Leistung, die nur dann steuerfrei belassen wird, wenn sie für den im Gesetz benannten Zweck "Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen" verwendet wird. Soweit eine steuerfreie Leistung durch den Arbeitgeber nach § 3 Nr. 33 EStG erfolgt, stellt die Zahlung nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt eine den Sonderausgabenabzug mindernde Erstattung der nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG genannten Aufwendungen dar, weil diese nur bei tatsächlich geleisteten Kinderbetreuungskosten erfolgen kann und im Ergebnis den Aufwand des Steuerpflichtigen und damit dessen wirtschaftliche Belastung reduziert (vgl. so auch Schmidt/Levedag, EStG, 40. Aufl., § 3 Rz 114; Schmidt/Krüger, EStG, 40. Aufl., § 10 Rz 93; a.A. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 10 EStG Rz 148). Damit werden auch unberechtigte Doppelbegünstigungen ausgeschlossen (vgl. Senatsurteil vom 05.07.2012 - III R 80/09, BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816, Rz 38).
- 19 dd) Da der Sonderausgabenabzug nach § 10 EStG schon nach seinem Gesetzeswortlaut "Aufwendungen" und damit eine wirtschaftliche Belastung voraussetzt, bedarf es auch keiner besonderen Regelung, wie sie in § 3c EStG oder in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG vorgesehen ist. Der Gesetzgeber hat bewusst darauf verzichtet, dieses Abzugsverbot generell auch auf Sonderausgaben zu erstrecken, obwohl der zugrunde liegende Rechtsgedanke, nämlich einen doppelten Steuervorteil zu vermeiden, auch bei Sonderausgaben gelten sollte (BFH-Urteil vom 04.03.1977 - VI R 168/75, BFHE 122, 262, BStBl II 1977, 503, Rz 10). Er hat vielmehr über den Begriff der "Aufwendungen" und der damit verbundenen wirtschaftlichen Belastung die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs selbst geregelt, um so letztlich auch Doppelbegünstigungen zu vermeiden.
- 20 Soweit daher aus dem Fehlen vergleichbarer Vorschriften der Schluss gezogen wird, dass die Verwendung steuerfreier Einnahmen dem Sonderausgabenabzug nicht entgegensteht, gilt dies jedenfalls dann nicht, wenn die steuerfreien Einnahmen gerade für die den geltend gemachten Sonderausgaben zugrunde liegenden Ausgaben bestimmt waren (vgl. BFH-Urteile in BFHE 122, 262, BStBl II 1977, 503; vom 08.12.1978 - VI R 26/76, BFHE 126, 552, BStBl II 1979, 212; vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 28.06.1979 - X (VII) 149/75, EFG 1979, 493). Auch die Entscheidung des BFH vom 27.09.1963 - VI 123/62 U (BFHE 77, 592) steht dem vorliegenden Ergebnis nicht entgegen. Der BFH hatte dort entschieden, dass Beihilfen, die jemand von dritter Seite zu gezahlten Krankenversicherungsbeiträgen erhält, keine Erstattungen sind, die zu einer Minderung der anzuerkennenden

Sonderausgaben führen. Der der Entscheidung zugrunde liegende Fall lag so, dass von dritter Seite, nämlich von der Bundesversicherungsanstalt für Angestellte, dem Steuerpflichtigen aufgrund der Reichsversicherungsordnung neben der gezahlten Rente monatliche Beihilfen zu seinen Krankenversicherungsbeiträgen geleistet wurden. Diese Beihilfen waren jedoch Einkünfte aus Leibrenten. Auch diese Renten waren gemäß § 22 EStG mit dem Ertragsanteil als sonstige Einkünfte den anderen Einkünften hinzuzurechnen. Eine Kürzung der Sonderausgaben konnte nach den vorstehenden Ausführungen allein aus diesem Grunde nicht in Betracht kommen (BFH-Urteil in BFHE 103, 350, BStBl II 1972, 57).

- 21** ee) Entgegen der Ansicht der Kläger ergibt sich auch nicht aus der Gesetzesbegründung, dass der Gesetzgeber eine Doppelbegünstigung bei den Kinderbetreuungskosten durch steuerfreie Leistungen und den Sonderausgabenabzug beabsichtigte.
- 22** (1) § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG wurde durch das Steuervereinfachungsgesetz (StVereinfG) 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) eingeführt. Zugleich wurde die Vorgängerregelung des § 9c EStG (Geltung bis 2011) aufgehoben. Soweit nach § 9c EStG Kinderbetreuungskosten wie "Werbungskosten" (vgl. Senatsurteil vom 14.04.2016 - III R 23/14, BFHE 253, 254, BStBl II 2017, 53, Rz 13 f.) bzw. wie "Betriebsausgaben" abgezogen werden konnten, galt die Vorschrift des § 3c Abs. 1 EStG, nach der Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Zwar gilt § 3c EStG schon seinem Wortlaut nach nicht für den Bereich der Sonderausgaben (vgl. schon BFH-Urteil in BFHE 122, 262 bis 265, BStBl II 1977, 503). Die durch das StVereinfG 2011 erfolgte Neuregelung der Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben sollte aber nur der Erweiterung des Kreises der Begünstigten und der Steuervereinfachung (BTDrucks 17/5125 vom 21.03.2011, S. 20 f.) dienen. Insbesondere sollte nicht mehr zwischen erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten unterschieden werden (BTDrucks 17/5125 vom 21.03.2011, S. 37). Zu dem Verhältnis des § 3 Nr. 33 und § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG enthält die Gesetzesbegründung keine Ausführungen. Dies war nach Ansicht des Senats auch nicht erforderlich, da Kinderbetreuungskosten --wie dargestellt-- nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG nur dann berücksichtigt werden können, wenn Aufwendungen hierfür vorliegen, die den Steuerpflichtigen tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belasten. Einer § 3c EStG vergleichbaren Regelung bedurfte es nicht.
- 23** (2) Auch aus den von den Klägern angeführten Begründungen zum Entwurf des StVereinfG 2013 vom 14.12.2012 (BRDrucks 684/12), welches nicht umgesetzt wurde, lässt sich nicht im Nachhinein die Intention des Gesetzgebers herleiten, eine Doppelbegünstigung durch Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG auf der einen Seite und den steuerfreien Arbeitgeberleistungen nach § 3 Nr. 33 EStG auf der anderen Seite gewähren zu wollen.
- 24** Soweit der Bundesrat in seinem Entwurf des StVereinfG 2013 eine Ergänzung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG vorsah, nach dem ein Abzug bei den Sonderausgaben nur erfolgen sollte, "soweit für das Kind im Kalenderjahr keine nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfreien Leistungen erbracht" werden (BRDrucks 684/12), kann aus der Weglassung dieses Satzes nicht der Umkehrschluss gezogen werden, dass selbst dann eine Anrechnung nicht zu erfolgen hat, wenn die Aufwendungen teilweise zweckentsprechend steuerfrei erstattet werden. Dies würde den Zweck der Regelung, die steuerliche Förderung nur für "Aufwendungen" vorzusehen, die den Steuerpflichtigen auch belasten, außer Betracht lassen. Auch soweit die Kläger auf die Stellungnahme der Bundesregierung in der BTDrucks 18/3158 vom 12.11.2014, S. 81 hinweisen, in der ausgeführt wird, dass "die Steuerfreiheit des § 3 Nr. 33 EStG und der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nummer 5 ... nicht in einem unmittelbaren Sachzusammenhang (stehen) und ... daher nicht zwingend einer Vereinheitlichung" bedürfen, betraf dies das Anliegen der Initiative einiger Bundesländer mit dem zunächst in den Bundesrat eingebrachten Gesetzentwurf des StVereinfG 2013 die steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 33 EStG wie den Sonderausgabenabzug der Höhe (4.000 €) und dem Umfang (2/3) nach zu begrenzen (BTDrucks 18/3158 vom 12.11.2014, S. 18). Da dies zu mehr Bürokratie für den Arbeitgeber führte, lehnte die Bundesregierung diesen Vorschlag ab. Eine Aussage über die Anrechenbarkeit von steuerfreien Arbeitgeberleistungen auf die geltend gemachten Sonderausgaben ist dieser Aussage nicht zu entnehmen.
- 25** c) Entgegen der Ansicht der Kläger führt die Kürzung der Sonderausgaben um die steuerfreien Arbeitgeberleistungen auch nicht zu einer Verletzung des Art. 6 des Grundgesetzes (GG). Diese leiten die Kläger daraus ab, dass es für nicht verheiratete Eltern einfach sei, durch eine wirtschaftliche Zuordnung der geleisteten Kinderbetreuungskosten die Kürzung der Sonderausgaben zu vermeiden, da es bei den steuerfreien Zuschüssen des Arbeitgebers (§ 3 Nr. 33 EStG) nach R 3.33 Abs. 1 Satz 2 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) nicht darauf ankomme, welcher Elternteil die Kinderbetreuungskosten gezahlt habe.
- 26** Hieraus ergibt sich jedoch weder eine Ungleichbehandlung noch eine Verletzung des Art. 6 GG, da Unverheiratete

nicht bessergestellt werden als Verheiratete. Soweit in R 3.33 Abs. 1 Satz 2 LStR die Arbeitgeberleistungen nach § 3 Nr. 33 EStG auch dann als steuerfrei angesehen werden, wenn der nicht beim Arbeitgeber beschäftigte Elternteil die Aufwendungen trägt, gilt dies sowohl für verheiratete als auch für unverheiratete Elternteile. Allerdings setzt die Steuerfreiheit in beiden Konstellationen voraus, dass der Arbeitgeberzuschuss zweckentsprechend verwendet wird (so auch R 3.33 Abs. 4 Satz 2 LStR). Dies ist nur dann der Fall, wenn der Arbeitgeberzuschuss tatsächlich für die Betreuungskosten verwendet wird. Das setzt auch bei Unverheirateten voraus, dass zwischen den Elternteilen ein wie auch immer gearteter Ausgleich stattfindet, damit die zweckentsprechende Verwendung gewährleistet ist und die Steuerfreiheit in Anspruch genommen werden kann. Steht fest, dass der Arbeitgeberzuschuss für die Betreuungskosten zweckentsprechend verwendet wurde, dann schließt dies zwangsläufig "Aufwendungen" i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG des zahlenden (unverheirateten) Elternteils in Höhe des steuerfreien Zuschusses und damit den Sonderausgabenabzug aus. Eine Doppelbegünstigung wird somit sowohl bei unverheirateten als auch bei verheirateten Elternteilen ausgeschlossen.

27 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de