

3531
Frau Engel

über 353

**Elternbeiträge nach dem KitaG
Ermittlung des zu berücksichtigenden Einkommens
unter Anrechnung von Werbungskosten i.S.d. EStG**

Ihre Anfrage vom 14.11. 2008

I. Gemäß des durch Gesetz vom 26.04.2006 neu in das Einkommensteuergesetz (EStG) eingefügten § 4 f können Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Abs.1 EStG, die wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen anfallen, bei Kindern, die das 14.Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 27.Lebensjahres (ab Veranlagungszeitraum 2007: 25. Lebensjahres) eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4000 Euro je Kind, bei der Ermittlung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit wie Betriebsausgaben abgezogen werden. Im Falle des Zusammenlebens der Elternteile gilt Satz 1 nur, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind.

Diese Vorschrift war gem. § 52 Abs.12c EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2006 anzuwenden.

Sie gilt gem. § 9 Abs.5 EStG für Werbungskosten nach § 9 EStG entsprechend.

Nach der Einfügung des § 4 f in das EStG wird teilweise die Auffassung vertreten, dass nunmehr auch die Träger der Kindertagesstätten, die insbesondere im Hinblick auf die kommunale Kitafinanzierung ihre Elternbeitragsordnung an die Elternbeitragsordnung der Landeshauptstadt Potsdam (EBO) vom 14.04.2003 angelehnt haben, verpflichtet seien, die Regelung des § 4 f EStG bei der für die Ermittlung der Beiträge vorzunehmenden Einkommensberechnung anzuwenden.

Dies ergebe sich aus dem in § 7 Abs.1 der EBO enthaltenen Verweis auf § 2 Abs.1 und 2 des Einkommensteuergesetzes.

Zu der o.g. Problematik hatten wir bereits mit Schreiben vom 18.12.2007 kurz dahingehend Stellung genommen, dass eine Berücksichtigung von Kosten der Kinderbetreuung als Werbungskosten nach unserer Elternbeitragsordnung, die den Trägern als Empfehlung „an die Hand“ gegeben wird, nicht vorgesehen ist.

Bei der Erarbeitung der ersten, allerdings auch seinerzeit als noch nicht abschließend eingeschätzten Stellungnahme vom 18.12.2007 war auf die Regelung des § 4 f EStG sowie auf den Verweis in § 9 Abs.5 EStG nicht eingegangen worden.

Die Einbeziehung dieser Vorschriften in die rechtliche Prüfung führt jedoch nicht zu dem Ergebnis, dass diese Kosten als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben im Sinne des § 7 der EBO von den Einkünften abzuziehen wären.

II. Begründung

1. In der Elternbeitragsordnung vom 14.05.2003 heißt es in § 7 unter der Überschrift „Einkommen“:

„Einkommen im Sinne der Satzung ist die Summe der positiven Einkünfte (abzüglich Werbungskosten und Betriebsausgaben) der Elternbeitragspflichtigen laut § 2 Abs.1 und 2 des Einkommensteuergesetzes.“

Damit werden von den berücksichtigungsfähigen Gesamteinnahmen der Eltern zur Ermittlung des für die Berechnung der Elternbeiträge maßgeblichen Einkommens grundsätzlich nur die Werbungskosten im Sinne des § 9 EStG bei Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit und die Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs.4 EStG abgezogen.

Für die Ermittlung des maßgeblichen Einkommens ist vorrangig die Elternbeitragsordnung als Spezialvorschrift und darüber hinaus nur ergänzend im Rahmen der Verweisung des Einkommensteuergesetz maßgeblich.

§ 7 Abs.1 Satz 1 EBO verweist zwar grundsätzlich auf die Summe der positiven Einkünfte laut § 2 Abs.1 und 2 EStG.

Angesichts dessen, dass die nachfolgenden Sätze 3 und 4 sowie die Absätze 2 und 3 des § 7 EBO eine detaillierte und zum Teil vom EStG abweichende Auflistung der zu berücksichtigenden Einkünfte sowie der nicht zu berücksichtigenden Einkünfte (Kindergeld, Erziehungsgeld) beinhalten, ist ein Rückgriff auf das nur nachrangig (hilfsweise) anwendbare EStG weder erforderlich noch möglich.

Im Gegensatz zum EStG regelt die Elternbeitragsordnung nicht die Besteuerung von Einkünften, sondern die gesetzlich geforderte sozialverträgliche Staffelung von Elternbeiträgen.

Zudem werden die Kosten der Kinderbetreuung selbst im EStG nicht wie z.B. Zuwendungen an Pensionskassen oder Unterstützungskassen (§§ 4 c, 4 d EStG) als Betriebsausgaben (oder als Werbungskosten) bezeichnet, sondern ausdrücklich nur wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt.

Der finanziellen Mehrbelastung von Familien mit Kindern wird innerhalb der EBO bereits dadurch Rechnung getragen, dass sich die Beiträge noch einmal pro unterhaltsberechtigtem Kind ermäßigen (§ 5 Abs.2 EBO).

Die Steuerbehörde wiederum berücksichtigt die Belastung in Höhe der sich insofern ergebenden Elternbeiträge.

Die Notwendigkeit, die Belastung durch die Elternbeiträge wiederum bei der Folgeermittlung des für die Elternbeiträge maßgeblichen Einkommens zu berücksichtigen, ergibt sich weder aus der Elternbeitragsordnung noch aus höherrangigem Recht.

2. Bei der Auslegung des § 7 Abs.1 EBO ist neben dem Wortlaut und dem Sinn und Zweck der Regelung zu berücksichtigen, wie und zu welchem Zeitpunkt die Regelung entstanden ist.

Zum Zeitpunkt des Entstehens der EBO in ihrer derzeit noch gültigen Fassung existierte die Regelung des § 4 f EStG noch nicht, so dass sie ohnehin nicht vom Willen des „Satzungsgebers“ umfasst sein konnte.

Hintergrund für die Definition des Einkommens in § 7 Abs. 1 EBO war eine Entscheidung des Obergerverwaltungsgerichts Brandenburg vom 04.08.1998, Az.: 2 D 36/97.NE, in einem Normenkontrollverfahren. Gegenstand war die Elternbeitragssatzung einer brandenburgischen Gemeinde. In dieser Satzung wurde das maßgebliche Einkommen unter dem Begriff „Familieneinkommen“ wie folgt definiert:

„Das monatliche Familieneinkommen der Eltern und der unterhaltsberechtigten Kinder berechnet sich wie folgt:

- 6.1 Bruttoeinkommen aus nichtselbständiger Arbeit abzüglich Lohnsteuer und Arbeitnehmeranteile der Sozialversicherungen
- 6.2 Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit abzüglich Betriebsausgaben (nach Selbsteinschätzung und Einkommensteuerbescheid)
- 6.3 Unterhaltsleistungen für Eltern und Kinder
- 6.4 Einnahmen aus Mieten und Pachten
- 6.5 Einnahmen aus Kapitalvermögen“

Nach Auffassung des OVG verstießen die Satzungsvorschriften zur Einkommensberechnung gegen Art. 3 Abs.1 GG und Art.12 Abs.1 BbgVerf.

Gem. § 17 Abs.2 KitaG (*in der 1998 geltenden Fassung*) seien die Beiträge der Eltern sozialverträglich zu gestalten und nach dem Elterneinkommen, dem Alter und der Zahl der unterhaltsberechtigten Kinder zu staffeln.

(Anmerkung: § 17 Abs.2 KitaG in der aktuellen Fassung lautet: „Die Elternbeiträge sind sozialverträglich zu gestalten und nach dem Elterneinkommen, der Zahl ihrer unterhaltsberechtigten Kinder sowie dem vereinbarten Betreuungsumfang zu staffeln.“ Eine Staffelung nach dem Alter der Kinder sieht das Gesetz also nicht mehr vor.)

Besondere Bedeutung für die Beitragsgestaltung komme dem Gebot des § 17 Abs.2 KitaG zu, die Beiträge sozialverträglich zu gestalten.

Mit der Sozialverträglichkeit solle der Spielraum des Satzungsgebers bei der Gestaltung der Beiträge nach diesen Kriterien konkretisiert und eingengt werden. Durch die von ihm gewählte Staffelung nach dem Elterneinkommen und der Zahl der unterhaltsberechtigten Kinder müsse sichergestellt sein, dass Plätze in Kindertageseinrichtungen für jedermann bezahlbar seien und keinem Kind aus finanziellen Gründen die Möglichkeit genommen werde, eine solche Einrichtung zu besuchen.

Zwar sei nach dem Sinn und Zweck der Elternbeiträge, wie er sich aus § 90 SGB VIII ableiten lasse, aus bundesrechtlicher Sicht auch bei untersten Einkommensgrenzen ein Anknüpfen an das steuerliche Existenzminimum wegen der Regelungen des Absatzes 3 von § 90 SGB VIII nicht erforderlich. Das vorliegende Landesrecht sei aber enger. Danach solle bereits bei der Beitragsgestaltung und nicht erst dadurch, dass unzumutbar belastende ganz oder teilweise gem. § 90 Abs.3 SGB VIII erlassen oder übernommen werden, möglichst dem Sozialstaatsgebot des Art. 20 Abs.1 GG und Art. 2 Abs.1 der Verfassung des Landes Brandenburg (BbgVerf) Rechnung getragen werden. Der Satzungsgeber müsse daher bei der Beitragsgestaltung für die unteren Einkommensgruppen insbesondere eine Einkommensermittlung vorsehen, die möglichst weitgehend die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt.

Zugleich bedeute Sozialverträglichkeit, dass die institutionelle Förderung (Subventionierung) der Kindertagesstätten in den unteren Einkommensbereichen bei gleich hohem Einkommen möglichst gleichmäßig an alle diese Einkommensbezieher weitergegeben wird, unabhängig davon, aus welchen Quellen sie ihr Einkommen beziehen bzw. welcher Einkunftsart es steuerrechtlich zuzuordnen ist.

Unabhängig von Art. 3 Abs.1 GG und Art. 12 Abs.1 BbgVerf fordere das Landesrecht mit dem Erfordernis der Sozialverträglichkeit für die Bezieher gleich hoher Einkommen, die mehr

oder weniger auf die institutionelle Förderung angewiesen sind, auch eine sozialgerechte Unterstützung durch gleich hohe Teilhabe an der Förderung.

Danach sei der Satzungsgeber zwar nicht an einen bestimmten Einkommensbegriff gebunden, insbesondere nicht an den des Bundessozialhilfegesetzes. Ungenauigkeiten und Typisierungen mit nachteiligen Auswirkungen zu Lasten der unteren Einkommensgruppen oder bestimmter Einkommensbezieher dieser Gruppen könnten aber selbst durch sachliche Gründe, insbesondere auch aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung, nur begrenzt gerechtfertigt werden.

Nach Auffassung des OVG entsprach die seinerzeit überprüfte Satzung den Anforderungen an eine sozialverträgliche Ausgestaltung der Einkommensermittlung insbesondere deswegen nicht hinreichend, weil die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in ungerechtfertigter Weise unterschiedlich behandelt würden.

Bei den Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit ergebe sich dies aus der satzungsgemäß generell fehlenden Abzugsfähigkeit der Einkommensteuer und der Vorsorgeaufwendungen, bei denen aus nichtselbständiger Tätigkeit daraus, dass generell Werbungskosten nicht abgezogen werden.

Es könne offen bleiben, ob die genannten Abzugspositionen bei einer sozialverträglichen Einkommensermittlung stets zu berücksichtigen seien oder ob Einkommensberechnungen und Beitragsbemessungen denkbar seien, bei denen im Sinne von § 17 Abs.2 KitaG auf solche Abzüge generell verzichtet werden könnte. Ferner könne offen bleiben, ob nach den hier gewählten Berechnungsansätzen die Gesamtbeträge dieser den verfügbaren Finanzrahmen mindernden Positionen unter dem Gesichtspunkt der zu beachtenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Beitragspflichtigen insgesamt abzuziehen wären. Jedenfalls hätten diese Belastungspositionen auf der Grundlage der vorliegenden Regelungen zur Einkommensermittlung auch unter Berücksichtigung der Beitragsbemessung nach der zur Satzung gehörenden „Gebührenordnung“ unter dem Gesichtspunkt der Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Beitragspflichtigen nicht vollständig vernachlässigt werden dürfen.

Auch bei Personen, die Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit beziehen, dürfe der Satzungsgeber nicht typisierend davon ausgehen, dass dieser Personenkreis nicht zu den Beziehern unterer Einkommen gehöre und damit der Beitrag hier auch ohne Abzug von Einkommensteuer und Vorsorgeaufwendungen ohne weiteres sozialverträglich sei.

Andererseits dürften die Werbungskosten als Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs.1 Satz 1 EStG) für die unteren Einkommensgruppen bei nichtselbständiger Arbeit (ebenfalls) nicht außer Betracht bleiben, weil es sich hierbei um Aufwendungen handele, die zwar nicht stets, aber doch in vielen Fällen anfallen, etwa als Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und jedenfalls bei beschränktem Einkommen nicht nur in Ausnahmefällen geeignet seien, das Maß der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beachtlich zu beeinflussen.

Sie dürften deshalb für diesen Personenkreis jedenfalls nicht vollständig vernachlässigt werden, wobei nach der vorliegenden Beitragsbemessung offen bleiben könne, in welchem Umfang sie bei jeweiliger Einkommenshöhe notwendig zu berücksichtigen wären. Soweit es zulässig sein könnte, Gesichtspunkte der Verwaltungsvereinfachung zu berücksichtigen, könnte der Satzungsgeber dem dadurch Rechnung tragen, dass er - etwa in Anlehnung an die Pauschalierung der Werbungskosten nach § 9 a EStG - Pauschbeträge vorsieht. Je nach deren Ausgestaltung könnte sich dann eine weitere Berücksichtigung bei der Einkommensberechnung erübrigen und die die Pauschbeträge übersteigenden Werbungskosten könnten unter den Voraussetzungen der Vorschriften des § 90 Abs.3 SGB VIII durch eine Beitragsübernahme oder einen Beitragserlass abgefangen werden oder es würde sich jedenfalls der Verwaltungsaufwand dadurch vermindern, dass bei der Einführung

von Pauschbeträgen die Verwaltung nur noch die Fälle näher prüfen müsste, in denen (wesentlich) höhere Werbungskosten geltend gemacht und belegt würden.

Die unterschiedliche Satzungsregelung zur Berücksichtigung von Abzügen bei der Ermittlung des beitragsrelevanten Einkommens verstoße nach den dargestellten Grundsätzen gegen das Gebot einer sozialverträglichen Beitragsstaffelung nach dem Einkommen auch insoweit, als die Satzungsregelungen nicht gewährleisten, dass bei gleich hohem Einkommen auch bei Unterschiedlichkeit der Einkunftsart in den niedrigeren Einkommensbereichen jedenfalls in etwa eine gleich hohe Teilhabe an der institutionellen Förderung der Kindertagesstätte erfolge. Aus den schon dargelegten Gründen können Gesichtspunkte der Verwaltungsvereinfachung auch im vorliegenden Zusammenhang die unterschiedliche Handhabung von Abzügen beim Einkommen nicht rechtfertigen.

Daher entspreche auch die der Satzung zugrundeliegende Empfehlung der Minsiterin für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Frauen für Elternbeiträge gem. § 17 KitaG vom 15.09.1992 (Amtsblatt S. 1918) zur Ermittlung des „Nettoeinkommens“ (für Arbeitnehmer) und der „Einkünfte“ aus selbständiger Tätigkeit insoweit nicht der Gesetzeslage.

Bei Einnahmen aus Mieten und Pachten sowie aus Kapitalvermögen dürften Werbungskosten bei unteren Einkommensgruppen im dargelegten Umfang ebenfalls nicht (generell) außer Betracht bleiben, insoweit gelte nichts anderes als für das Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit.

Unter dem Eindruck der oben dargelegten Entscheidung des OVG Brandenburg und in Abstimmung mit dem zuständigen Ministerium des Landes Brandenburg änderte die Landeshauptstadt Potsdam im Jahr 2000 ihre damalige Gebührensatzung vom 06.12.1996, da man sich auch dort hinsichtlich der Definition des maßgeblichen Einkommens an die Empfehlung des MASGF aus dem Jahr 1992 gehalten hatte. Erstmals in der Satzung vom 07.11.2000 wurde der in der Elterbeitragsordnung vom 2003 beibehaltene Einkommensbegriff benutzt. Auf die als Anlage beigefügte Begründung der Beschlussvorlage für die Stadtverordnetenversammlung wird Bezug genommen.

Dort heißt es unter 1.: „Das Einkommen einer Familie wurde begrifflich neu bestimmt. Die Definition des Begriffs „Einkommen“ in der derzeitigen Satzung stützt sich auf die Definition des „Nettoeinkommens“ gemäß Empfehlung des Ministeriums für Arbeit, Soziales, Gesundheit und Frauen vom 15.09.1992. Gemäß o.g. Urteil (*Anmerkung: Entscheidung des OVG s. Ausführungen zu I.*) ist diese Definition fehlerhaft und nicht gesetzeskonform.

Die Verwaltung schlägt vor, in der novellierten Gebührensatzung vom Einkommensbegriff gemäß § 2 Abs.1 bis 2 des Einkommensteuergesetzes auszugehen. Damit ist die Grundlage bei der Ermittlung der Benutzergebühren für einen Kita-Platz nicht mehr das Netto- sondern das Bruttoeinkommen abzüglich Werbungskosten und Betriebsausgaben.“

In der Kommentierung zum KitaG des Landes Brandenburg (Diskowski/Wilms, Kindertagesstätten in Brandenburg), § 17 Anm. 3.7, heißt es zu dieser Problematik:

„Das Kita-Gesetz legt nicht fest, was unter dem **Einkommen** zu verstehen ist. Auch § 90 Abs.1 SGB VIII gibt dem Landesgesetzgeber keinen bestimmten Einkommensbegriff als Anknüpfungspunkt vor. Die Träger der Kindertagesstätten sind damit weitgehend frei in ihrer Entscheidung, welchen Einkommensbegriff sie ihrer Staffelung zugrunde legen wollen.

In Anknüpfung an das Einkommensteuergesetz (EStG) ist beispielsweise ein Bruttobezug denkbar, bei dem von den Einkünften nur Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden. Möglich ist ebenso ein Nettobezug unter Berücksichtigung bestimmter pauschaler Freibeträge, der Lohn- und Kirchensteuer oder weiterer Abzüge; dieses Verfahren ist jedoch aufwändiger. Auch kann zwischen der Berücksichtigung oder Vernachlässigung negativer Einkünfte entschieden werden. Der gewählte Einkommensbegriff muss jedoch die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Grundsatz

berücksichtigen und auch bei Einkünften verschiedener Art (z.B. bei Selbständigen, Angestellten, Beamten etc.) möglichst weitgehend dem Grundsatz der Gleichbehandlung folgen.“

Diese Vorgaben wurden mit der in § 7 Abs.1 EBO vom 14.05.2003 getroffenen Regelung berücksichtigt. Eine Gleichbehandlung von Einkünften verschiedener Art ist weitestgehend gewährleistet.

Das Gebot der Sozialverträglichkeit wurde insgesamt in ausreichendem Maß berücksichtigt.

Buck