

---

**Datum:** 14.08.2020  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 14. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 14 K 139/20  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2020:0814.14K139.20.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, III R 54/20

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Kindergartenbeiträge, für die der Kläger von seinem Arbeitgeber steuerfreie Leistungen erhalten hat, als Sonderausgaben steuermindernd zu berücksichtigen sind. 1 2
- Die Kläger sind zusammenveranlagte Ehegatten, die beide Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erzielen. Sie haben ein am ...2016 geborenes Kind, das im Streitjahr den Kindergarten besuchte. Hierfür wandten die Kläger im Streitjahr Kindergartenbeiträge in Höhe von 4.265,14 EUR auf. In derselben Höhe zahlte der Arbeitgeber des Klägers diesem nach § 3 Nr. 33 EStG Leistungen zur Unterbringung und Betreuung des Kindes. 3
- Mit der Klage und dem vorangegangenen Veranlagungs- und Einspruchsverfahren begehren die Kläger, die Berücksichtigung von zwei Dritteln der Kindergartenbeiträge als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG, die der Beklagte mit der Begründung versagte, die Zahlungen des Arbeitgebers seien zweckgebunden und damit die Kinderbetreuungskosten zu 100 % und nicht nur zu zwei Dritteln steuerlich berücksichtigt worden. Die Kläger machen geltend, dass das BMF-Schreiben vom 14.03.2012 – IV C 4 – S 2221/07/0012:012 zu Kinderbetreuungskosten die Streitfrage nicht beantwortete. Der 4

Grundsatz der endgültigen wirtschaftlichen Belastung für Sonderausgaben könne keine Anwendung finden, da die Kläger keinen Ersatz von Aufwendungen erhielten, sondern steuerfreien Arbeitslohn. Die Beschränkung des Sonderausgabenabzugs sei in § 10 EStG abschließend geregelt. So sei in § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG festgelegt, dass Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nrn. 2, 3 und 3a EStG um damit in unmittelbarem Zusammenhang stehende steuerfreie Einnahmen, z.B. steuerfreie Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, zu kürzen seien. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG enthalte keine derartige Regelung. Das Fehlen einer solchen Kürzungsvorschrift sei nicht auf ein Versehen des Gesetzgebers zurückzuführen. Im Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2013 vom 14.12.2012 (BR-Drucks. 684/12) habe der Bundesrat vorgeschlagen, § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG um folgenden Satz zu ergänzen: „Der Abzug erfolgt nur, soweit für das Kind im Kalenderjahr keine nach § 3 Nummer 33 steuerfreien Leistungen erbracht worden sind.“ In der Begründung werde hierzu ausgeführt: „Hierdurch wird eine Doppelbegünstigung durch steuerfreie Arbeitgeberleistungen und Sonderausgabenabzug eigener Betreuungskosten der Eltern für ein und dasselbe Kind vermieden.“ Der Gesetzgeber habe also gesehen, dass hier eine Regelungslücke zugunsten des Steuerpflichtigen bestehe. Das Gesetz sei aber insoweit über das Entwurfsstadium nicht hinausgekommen. Die Änderung bzw. Einschränkung habe bis heute keine Gesetzeskraft erlangt. Der Gesetzgeber werde dafür seine Gründe gehabt haben. Folglich sei eine Doppelbegünstigung nicht ausgeschlossen, Kinderbetreuungskosten seien nicht um Kindergartenzuschüsse zu kürzen. Außerdem handele es sich bei dem Arbeitgeberzuschuss nicht um eine Erstattung von Sonderausgaben, sondern um die Zahlung von Arbeitslohn, der lediglich aufgrund der Spezialregelung in § 3 Nr. 33 EStG steuerfrei gestellt werde. Es handele sich um völlig verschiedene Vorgänge. Dies werde schon daran deutlich, dass der Kindergartenzuschuss nicht nur für Kinderbetreuungskosten gezahlt werden könne, die als Sonderausgaben abzugsfähig seien. Der Kindergartenzuschuss könne beispielsweise auch für Verpflegungskosten gezahlt werden, die aber steuerlich nicht als Sonderausgaben abzugsfähig seien.

In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger geäußert, die Höhe seines Gehalts sei nicht von den Kindergartenbeiträgen abhängig gewesen. Diese hätten lediglich dazu geführt, dass er das Gehalt in Höhe der Beiträge steuerfrei bezogen habe. 5

Die Kläger beantragen, 6

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2019 den Einkommensteuerbescheid für 2018 vom 19.02.2019 dahingehend zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen auf 70.019,00 EUR vermindert wird, 7

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 8

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, 9

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 10

Der Beklagte macht geltend, Sonderausgaben dürften nur dann bei der Ermittlung des Einkommens abgezogen werden, wenn der Steuerpflichtige tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet sei. Sonderausgaben, die der Steuerpflichtige aufwende, für die er einen nicht zu versteuernden Ersatz erhalte, belasteten ihn insoweit wirtschaftlich nicht und seien daher nicht abziehbar. Steuerfreie Zuschüsse des Arbeitgebers gemäß § 3 Nr. 33 EStG seien zweckgebunden, sie seien für die Kinderbetreuung zu verwenden. Damit seien die steuerfreien Arbeitgeberzuschüsse auf die Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG anzurechnen. Mit der Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 33 EStG habe der Gesetzgeber 11

erreichen wollen, dass insbesondere Zuschüsse des Arbeitgebers für die Betreuung von Kindern in betriebsfremden Kindergärten und der Vorteil aus der kostenlosen Betreuung in Betriebskindergärten aus Gründen der Gleichbehandlung steuerlich nicht erfasst werden. Ein Ansatz der Kindergartenbeiträge als Sonderausgabe widerspräche der Gleichbehandlung.

## **Entscheidungsgründe**

Die Klage ist unbegründet.

Der Beklagte hat zu Recht den begehrten Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten unberücksichtigt gelassen.

Nach dem Eingangssatz des § 10 Abs. 1 EStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung sind Sonderausgaben die folgenden Aufwendungen, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden. In der sodann folgenden Aufzählung wird unter § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG aufgeführt: Zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4.000 Euro je Kind, für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Abs. 1 EStG, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten. Nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 EStG ist Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen nach Satz 1, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

1. Den Klägern sind für die Betreuung ihres Kindes im Kindergarten, die – was zwischen den Beteiligten nicht streitig ist – eine Dienstleistung i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG darstellt, schon keine Aufwendungen im Sinne der Vorschrift entstanden.

a) Aufwendungen im Sinne des Sonderausgabenbegriffs werden grundsätzlich als Ausgaben verstanden und insoweit auf die tatsächliche Zahlung abgestellt. Für § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG wird dies ausdrücklich durch die Rechnungs- und Zahlungsregelung in Satz 4 festgelegt. Allerdings lässt sich aus der Zahlungsregelung nicht herleiten, dass der Aufwandsbegriff allein durch die Zahlung auf das Konto des Empfängers der Dienstleistung erfüllt wird. Vielmehr dürfen grundsätzlich nur solche Abflüsse als Sonderausgaben berücksichtigt werden, durch die der Steuerpflichtige tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet ist (BFH-Urteile vom 15.01.2019 – X R 6/17, BFHE 263, 325, BStBl II 2019, 318, Rz. 48; vom 21.07.2016 X R 43/13, BFHE 255, 27, BStBl II 2017, 256, Rz 15, vom 13.03.2018 X R 25/15, BFHE 262, 10, Rz 30, beide m.w.N.). Beispielsweise ist ein Erbe, der mit einem Vermächtnis zugunsten einer spendenempfangsberechtigten Körperschaft beschwert ist, durch die Zuwendung des vermachten Betrages an die Körperschaft nicht wirtschaftlich belastet, weil er von vornherein nur das mit der Vermächtnisforderung belastete Vermögen erworben hat (BFH-Urteil in BFHE 263, 325, BStBl II 2019, 318, Rz. 48 m.w.N.). Allerdings hat die Rechtsprechung für verschiedene Sachverhalte entschieden, dass es für den Sonderausgabenabzug auf die Herkunft der vom Steuerpflichtigen eingesetzten Mittel nicht ankomme (BFH-Urteil in BFHE 263, 325, BStBl II 2019, 318, Rz. 45 unter Hinweis auf u.a. die BFH-Urteile vom 13.08.1971 VI R 171/68, BFHE 103, 350, BStBl II 1972, 57, 15.03.1974 VI R 252/71, BFHE 112, 262, BStBl II 1974, 513).

b) Im Streitfall sind die Kläger durch die Zahlung der Kindergartenbeiträge nicht wirtschaftlich belastet. Es liegt kein Ausnahmefall i.S. der genannten Rechtsprechung vor, in dem es auf die Herkunft der Mittel für die Zahlungen für von als Sonderausgaben geltend gemachten

Leistungen nicht ankommt. Schon mit dem Urteil in BFHE 103, 350, BStBl II 1972, 57, hat der BFH (zu Krankenkassenbeiträgen) entschieden, dass die Unerheblichkeit der Mittelherkunft nicht gelte, wenn dem Steuerpflichtigen 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. Insbesondere folgte der BFH nicht der im Grunde auch von den Klägern vertretenen Ansicht, die Leistungen des Arbeitgebers (im BFH-Fall Zuschüsse zu den Beiträgen zur Krankenkasse) seien zunächst dem Steuerpflichtigen zusammen mit dem Arbeitslohn ausgezahlt worden, also in dessen Verfügungsgewalt gelangt; die gesamten vom Steuerpflichtigen entrichteten Leistungen stammten daher aus seinem Vermögen und seien folglich Aufwendungen im Sinne der bezeichneten Vorschriften über die Sonderausgaben. Es mache wirtschaftlich keinen Unterschied, ob der Arbeitgeber die Beiträge für den Arbeitnehmer entrichte, ob er ihm die Beiträge (gegebenenfalls nach Nachweis der eigenen Leistung) ersetze oder ob er ihm vor der Leistung einen Zuschuss zu der eigenen Beitragsleistung gewähre. In allen drei Fällen sei das wirtschaftliche Ergebnis das gleiche: Der Arbeitnehmer werde durch die Beiträge nicht belastet, weil ihm der Arbeitgeber diese Last abnehme. Etwas anderes gelte allerdings dann, wenn die Ersatzleistungen oder Zuschüsse des Arbeitgebers zu den als Sonderausgaben berücksichtigungsfähigen Leistungen des Arbeitnehmers zu dessen steuerpflichtigem Arbeitslohn gehörten. In diesem Fall werde es nach allgemeinen Grundsätzen so angesehen, als seien die Beträge aus eigenen Mitteln des Arbeitnehmers geleistet.

Die Kindergartenbeiträge der Kläger waren hiernach insoweit nicht deren eigene Leistung, als 19 für sie Leistungen des Arbeitgebers des Klägers erbracht wurden. Denn der Kläger hat vom Arbeitgeber in exakter Höhe der Kindergartenbeiträge Geldleistungen erhalten, die nach § 3 Nr. 33 EStG als steuerfrei behandelt worden sind. Nach dieser Bestimmung sind steuerfrei zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen. Es handelt sich um Leistungen, die zweckgebunden sind und davon abhängen, dass sie tatsächlich für den begünstigten Zweck aufgewandt werden. Dabei folgt die Zweckgebundenheit sowohl aus dem Gesetzeswortlaut „Leistungen ... zur“ als auch aus dem Wesen des Tatbestandsmerkmals „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“, das die Steuerfreiheit für ungebunden verwendbaren Arbeitslohn ausschließt (BFH, Grundsatzurteil vom 01.08.2019 – VI R 32/18 –, BFHE 265, 513, BStBl II 2020, 106; ebenso Urteil vom 01.08.2019 – VI R 40/17 –, BFH/NV 19, 1341). Dafür ist es nicht erforderlich, dass der Arbeitgeber die Zahlungen unmittelbar an den Leistungserbringer, im Streitfall Kindergarten, leistet, vielmehr genügt es, wenn er die Zahlungen an den Arbeitnehmer für den bestimmten Zweck erbringt. Dementsprechend wird auch im Schrifttum (Schmidt/Krüger, EStG 39. Aufl. 2020, § 10 Rn. 71) und von der Finanzverwaltung (FinBeh Hamburg, Fachinformation v. 18.1.2017 – S 2221 - 2016/013 – 52, DStR 2017, 1267) zutreffend vertreten, dass im Umfang steuerfrei gezahlter Leistungen des Arbeitgebers nach § 3 Nr. 33 EStG die Bemessungsgrundlage für die Begünstigung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG reduziert ist. Dabei ist es nach der Neudefinition des Tatbestandsmerkmals „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ durch die BFH-Urteile vom 01.08.2019 unerheblich, ob der Arbeitnehmer auf den „zusätzlichen“ Lohn einen Anspruch hat, wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat, oder dieser vom Arbeitgeber freiwillig zusätzlich gewährt wird. Entscheidend ist allein die Zweckbindung des entsprechenden Lohnanteils, die im Streitfall mit der Gewährung der Steuerfreiheit für Kinderbetreuungsleistungen herbeigeführt wurde.

c) Entgegen der Ansicht der Kläger lässt sich weder aus dem Umstand, dass es an einer unmittelbaren gesetzlichen Verknüpfung im Sinne von ausdrücklichen Bezugnahmen oder Verweisungen in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG einerseits und § 3 Nr. 33 EStG fehlt, noch aus der Gesetzeshistorie des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG Gegenteiliges herleiten.

aa) § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG wurde eingeführt durch Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 01.11.2011 (BGBl 2011, 2131). Zugleich wurde die Vorgängervorschrift des § 9c EStG aufgehoben, deren Vorgängerregelungen für Kinderbetreuungskosten wiederum § 9 Abs. 5 Satz 1, § 4f und § 33c EStG a.F. waren. § 9c EStG a.F. wie auch § 4f EStG a. F. sahen dabei bei Erwerbstätigen eine Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten als Quasibetriebsausgaben („wie Betriebsausgaben“) bzw. Quasiwerbungskosten („wie Werbungskosten“) vor. Über diese Verknüpfung schied die Berücksichtigung von Aufwendungen im Anwendungsbereich des § 3 Nr. 33 EStG schon nach § 3c EStG in den jeweils maßgeblichen Fassungen offenkundig aus. Die Frage der Erfassung als Sonderausgaben stellte sich schon nach dem Eingangssatz des § 10 Abs. 1 EStG nicht. Für den Anwendungsbereich des § 9c Abs. 2 EStG, welcher den Abzug von nicht erwerbsbedingten Betreuungskosten als Sonderausgaben regelte, schied eine Konkurrenz zu § 3 Nr. 33 EStG aus, weil dieser die Erwerbssphäre von Arbeitnehmern und damit die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betrifft.

Gründe für die Gesetzesänderung durch das Steuervereinfachungsgesetz und damit Verlagerung der Kinderbetreuungskosten zu den Sonderausgaben auch, soweit die Erwerbssphäre betroffen war, waren die Erweiterung des Kreises der Begünstigten und die Steuervereinfachung. Im allgemeinen Teil der Begründung des maßgeblichen Gesetzentwurfs der Bundesregierung (BT-Drucks. 17/5125 v. 21.03.2011, S. 20 f.) wird hierzu ausgeführt: „Unter Beibehaltung der bestehenden Höchstbeträge werden zukünftig Aufwendungen anerkannt, ohne dass es wie bisher auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen bei den Eltern (Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung) ankommt. Durch Verzicht auf persönliche Anspruchsvoraussetzungen können zudem mehr Eltern von dem Steuervorteil profitieren. Nachweis- und Erklärungsaufwand bei der Anlage Kind werden deutlich reduziert (Wegfall einer Seite des Erklärungsvordrucks).“ Die Einzelbegründung zum Wegfall von § 9c EStG und zu § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG (BT-Drucks. 17/5125 v. 21.03.2011, S. 37 zu Buchstabe b) ergänzt: „Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung im Zusammenhang mit der Aufhebung des § 9c EStG und der modifizierten Übernahme in den § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG.“, weiter (zu Nrn 6 und 7): „Abschnitt II und Unterabschnitt 4b und § 9c EStG entfallen, da der Regelungsinhalt des § 9c EStG modifiziert in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG übernommen wird.“ Schließlich wird fortgefahren (zu Nummer 8, zu Buchstabe a – § 10 Absatz 1 Nummer 5 – neu):

„Die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten wird vereinfacht: Nach der Neuregelung sind Kinderbetreuungskosten nur einheitlich als Sonderausgaben nicht mehr auch wie Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar.

Die mit Wirkung vom Veranlagungszeitraum 2006 eingeführten und seit 2009 in § 9c EStG (Abschnitt II Unterabschnitt 4b) zusammengeführten Regelungen zum Abzug von erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten bis zu einem Höchstbetrag von 4.000 Euro je Kind werden in den neuen § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG unter Reduzierung der Anspruchsvoraussetzungen übernommen.

Die Unterscheidung nach erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten entfällt. Auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen bei den steuerpflichtigen Fällen kommt es nicht mehr an. Aus diesem Grunde können

Betreuungskosten für Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1 EStG nunmehr ab Geburt des Kindes, jedoch wie bisher betragsmäßig eingeschränkt grundsätzlich nur bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres berücksichtigt werden.

Mit dem Wegfall der persönlichen Anspruchsvoraussetzungen wird der Nachweis- bzw. Prüfungsaufwand auf Seiten der Steuerpflichtigen und auf Seiten der Verwaltung reduziert.“ 26

bb) Zu dem Verhältnis des neuen § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu § 3 Nr. 33 und § 3c EStG äußern sich weder ausdrücklich diese Vorschriften noch die Begründung des Gesetzentwurfs zum Steuervereinfachungsgesetz 2011. Das erste und bisher einzige Mal aufgegriffen wurde dieses Verhältnis durch den von den Ländern Hessen, Bremen, Rheinland-Pfalz und Schleswig-Holstein zunächst in den Bundesrat eingebrachten Gesetzentwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2013 vom 14.12.2012 (BR-Drucks. 684/12), der dann aufgrund Beschlusses des Plenums des Bundesrats vom 14.12.2012 am 30.01.2013 in den Bundestag eingebracht wurde (BT-Drucks. 17/12197). Der Gesetzentwurf sah folgende Ergänzung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG vor: „Der Abzug erfolgt nur, soweit für das Kind im Kalenderjahr keine nach § 3 Nummer 33 steuerfreien Leistungen erbracht worden sind.“ Als Grund wurde – wie die Kläger zutreffend ausführen – die Vermeidung der Doppelbegünstigung durch § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG und § 3 Nr. 33 EStG angeführt. Der Gesetzentwurf erledigte sich ohne Entscheidung durch Ablauf der Wahlperiode und wurde in den nachfolgenden Wahlperioden nicht wieder aufgegriffen. 27

cc) Nach Ansicht des Senats kann aus dem Gesetzentwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2013 und seiner Begründung nicht hergeleitet werden, dass das Gesetz für das Verhältnis von § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu § 3 Nr. 33 EStG eine Gesetzeslücke enthält, die durch eine ausdrückliche Konkurrenzregelung, wie in dem Entwurf vorgesehen, zu schließen gewesen wäre, weil andernfalls die Möglichkeit der Doppelbegünstigung eröffnet wäre. Möglicherweise legt zwar der Gesetzentwurf eine solche Regelungslücke zugrunde, wofür die Begründung der Vermeidung der Doppelbegünstigung spricht. Tatsächlich bestand und besteht aufgrund des Aufwandsbegriffs im Sinne des § 10 Abs. 1 EStG die Gefahr der Doppelberücksichtigung bei zutreffender Gesetzesanwendung nach Maßgabe der oben – unter Ziff. 1 Buchst. a und b der Entscheidungsgründe – dargestellten BFH-Rechtsprechung jedoch nicht. 28

Auch aus dem Umstand, dass § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG keine § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG und § 10 Abs. 1 Nrn. 2, 3 und 3a EStG entsprechende Ausschlussregelung bezüglich der damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden steuerfreien Einnahmen enthält, z.B. für steuerfreie Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung, ergibt sich nicht die Öffnung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG für eine Doppelbegünstigung. Denn aus den Ausschlussregelungen lässt sich nicht im Umkehrschluss ein allgemeines Prinzip herleiten, dass der Abzug der Sonderausgaben ohne entsprechende ausdrückliche Ausschlussregelung stets die Begünstigung auch im Falle unmittelbaren Zusammenhangs mit nach § 3 EStG steuerfreien Leistungen eröffnet. Ein solches Prinzip besteht nämlich, wie aus dem Aufwandsbegriff i.S. des § 10 Abs. 1 EStG folgt, nicht. Auch aus der Vereinfachungsintention lässt sich nicht ableiten, dass der Gesetzgeber den Aufwandsbegriff aufgeben und eine Doppelberücksichtigung eröffnen wollte; dafür geben die Gesetzesmotive keine Anhaltspunkte. 29

2. Dem Begehren auf Berücksichtigung der Kindergartenbeiträge steht auch entgegen, dass die Kindergartenbeiträge im Streitfall als Werbungskosten zu qualifizieren sind. Nach dem Eingangssatz des § 10 Abs. 1 EStG scheidet damit die Qualifizierung als Sonderausgaben aus. 30

- Dabei kann dahingestellt bleiben, ob Kinderbetreuungskosten als solche Werbungskosten sein können, wenn sie aufgebracht werden, um die Einkunftserzielung durch eine nichtselbständige Berufstätigkeit zu ermöglichen (vgl. dazu zur früheren Rechtslage BFH-Urteil vom 14.04.2016 III R 23/14, BStBl II 2017, 53, Rz. 17 ff.). Dagegen spricht grundsätzlich, dass der Gesetzgeber die Aufwendungen mit der Einführung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG und der gleichzeitigen Aufhebung des § 9c EStG dem Sonderausgabenabzug zugeordnet hat. Dies bedarf jedoch keiner Entscheidung, weil – entgegen der insoweit nicht entscheidungserheblichen – Ausführungen in den BFH-Urteilen vom 14.04.2016 III R 23/14, BStBl II 2017, 53, Rz. 16; vom 05.07.2012 III R 80/09, BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816, diese Zuordnung nicht „ausschließlich“ ist. Sie gilt nicht für die Leistungen, die nach der die steuerliche Förderung lediglich ergänzenden (s. BFH-Urteil in BStBl II 2012, 816, Rz. 36) Steuerbefreiungsnorm des § 3 Nr. 33 EStG begünstigt sind. Diese sind der Einnahmeerzielung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet und als solche steuerfrei gestellt. Im Hinblick auf die Zweckbindung der Norm (s.o. Ziff. 1 Buchst. b der Entscheidungsgründe) erfüllen die Leistungen, im Streitfall Kindergartenbeiträge, den (kausalen) Werbungskostenbegriff. Denn sie sind ursächliche Voraussetzung dafür, dass die Arbeitgeberleistungen erbracht werden. Als Werbungskosten unterliegen sie dem Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 Satz 1 EStG. 31
3. Schließlich spricht gegen die Doppelberücksichtigung das Gebot der steuerlichen Gleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte. Der Gesetzgeber wollte die Fälle der Unterhaltung eines Betriebskindergartens oder der sonstigen unmittelbaren Erbringung von Kinderbetreuungsleistungen durch den Arbeitgeber und den – im Streitfall gegebenen – Fall der Leistung von Geldzahlungen an den Arbeitnehmer für von diesem selbst geschuldete Kinderbetreuungskosten gleichstellen (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2012, 816, Rz. 36 f.). Dem liefe eine zusätzliche Begünstigung der letzteren Fälle, die Folge des von den Klägern erstrebten Sonderausgabenabzugs wäre, zuwider. Dies widerspräche nicht nur der Gesetzesintention der Gleichstellung, sondern wäre auch als Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich nicht vertretbar. Da für einen Anspruch auf Doppelbegünstigung verfassungsrechtlich kein Raum ist, kann die gebotene Gleichbehandlung nur erreicht werden, indem auch für den Fall der Selbstzahlung der Kinderbetreuungskosten durch den Arbeitnehmer die Doppelbegünstigung ausgeschlossen wird. 32
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 33
5. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der der Rechtssache nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 34