



---

## Sachstand

---

### **Mögliche weitere Berücksichtigung der Aufwendungen für Schul- und Berufsausbildung von Kindern im Einkommensteuergesetz**

---

## Mögliche weitere Berücksichtigung der Aufwendungen für Schul- und Berufsausbildung von Kindern im Einkommensteuergesetz

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 018/21

Abschluss der Arbeit: 24. Februar 2021

Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

---

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzugeben und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

**Inhaltsverzeichnis**

<b>1.</b>	<b>Fragestellung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Vorgehensweise</b>	<b>4</b>
<b>3.</b>	<b>Bestehende Regelungen zum einkommensteuerlichen Abzug von Aufwendungen für die Schul- und Berufsausbildung</b>	<b>4</b>
3.1.	Familienleistungsausgleich nach § 31 EStG	4
3.1.1.	Verfassungsrechtliche Grundlage	4
3.1.2.	Höhe der Freibeträge im Rahmen des Familienleistungsausgleichs	5
3.1.3.	Persönlicher Schulbedarf im Kinderfreibetrag	5
3.1.4.	Einheitlicher Freibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung	6
3.1.5.	Günstigerprüfung	7
3.1.6.	Aktuelle Maßnahmen des Gesetzgebers im Rahmen des Familienleistungsausgleichs	7
3.2.	Abzugsfähigkeit des Schulgelds nach § 10 EStG	8
3.3.	Abzug der Aufwendungen für Unterhalt nach § 33a Abs. 1 EStG	9
3.4.	Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG	9
<b>4.</b>	<b>Der DigitalPakt Schule - Finanzhilfen des Bundes nach Art. 104c GG</b>	<b>9</b>
<b>5.</b>	<b>Mögliche weitere Berücksichtigung von Aufwendungen für Schul- und Berufsausbildung im Einkommensteuerrecht</b>	<b>11</b>

## 1. Fragestellung

Es wird gebeten zu prüfen, ob in § 10 Abs. 1 Satz 7 Einkommensteuergesetz (EStG) ein Satz 7b mit folgendem Inhalt eingefügt werden kann: "Aufwendungen für die Schul- oder Berufsausbildung bis zu 700 Euro pro Kind im Kalenderjahr".

Hintergrund sind insbesondere die zusätzlichen Aufwendungen vieler Eltern bei der Anschaffung von sogenannten digitalen Endgeräten für das Homeschooling ihrer Kinder, das wegen der Schließung von Schulen und der Aufgabe von Präsenzunterricht als Maßnahme gegen die weitere Verbreitung des Corona-Virus erforderlich wurde. Es wird auch gebeten zu prüfen, ob die nicht abgerufenen Mittel aus dem "DigitalPakt Schule" zur Finanzierung einer Steuererleichterung für die Eltern verwendet werden können.

## 2. Vorgehensweise

Die Aufwendungen für die Schul- und Berufsausbildung der Kinder werden einkommensteuerlich durch die Freibeträge für Kinder im Rahmen des Familienleistungsausgleichs, bei den Sonderausgaben in Form der Abzugsmöglichkeit von Schulgeld und als außergewöhnliche Belastungen durch Aufwendungen für den Unterhalt sowie bei auswärtiger Unterbringung berücksichtigt. Diese Regelungen werden zunächst kurz vorgestellt.

Im zweiten Teil geht es um eine mögliche Finanzierung der weiteren Berücksichtigung von Aufwendungen durch Umwidmung der Finanzhilfen des Bundes beim sogenannten DigitalPakt Schule.

Unter Würdigung dieser beiden Komplexe folgen Betrachtungen zur möglichen weiteren Berücksichtigung von Aufwendungen für die Schul- und Berufsausbildung im Einkommensteuerrecht.

## 3. Bestehende Regelungen zum einkommensteuerlichen Abzug von Aufwendungen für die Schul- und Berufsausbildung

### 3.1. Familienleistungsausgleich nach § 31 EStG

#### 3.1.1. Verfassungsrechtliche Grundlage

Nach einem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts<sup>1</sup> muss dem Steuerpflichtigen nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen zumindest so viel verbleiben, wie er zur Besteitung seines notwendigen Lebensunterhalts und - unter Berücksichtigung von Art. 6 Abs. 1 Grundgesetz (GG) – desjenigen seiner Familie bedarf (das sogenannte Existenzminimum).

Deshalb muss bei der Einkommensbesteuerung vom Einkommen der Eltern ein Betrag in Höhe des Existenzminimums für jedes steuerlich zu berücksichtigende Kind steuerfrei bleiben. Im Rahmen des Kinderexistenzminimums wird zusätzlich zum Sachbedarf auch der Betreuungs- und

---

<sup>1</sup> BVerfG, Beschluss vom 25. September 1992, Aktenzeichen 2 BvL 5/91.

Erziehungsbedarf berücksichtigt. Dies ist nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts unabhängig von der Art der Betreuung und von konkreten Aufwendungen beziehungsweise vom Familienstand geboten.<sup>2</sup>

Diese gebotene steuerliche Freistellung des Einkommens erfolgt entweder durch die steuerlichen Freibeträge (Kinderfreibetrag, Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf) gemäß § 31 EStG (Familienleistungsausgleich) und § 32 Abs. 6 EStG oder durch das als Steuervergütung monatlich vorab gezahlte Kindergeld nach § 66ff. EStG. Aus Gründen der horizontalen Steuergerechtigkeit im Sinne von Art. 3 Abs. 1 GG ist dabei entscheidend, dass die Steuerpflichtigen im Ergebnis mindestens so gestellt sind, wie sie es wären, wenn die kindbedingte Verminderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit allein durch einen von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abzuziehenden Freibetrag Berücksichtigung fände.<sup>3</sup>

### 3.1.2. Höhe der Freibeträge im Rahmen des Familienleistungsausgleichs

Der Kinderfreibetrag beträgt für 2021 für beide Elternteile jeweils 2.730 Euro, der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf jeweils 1.464 Euro. Die Freibeträge verdoppeln sich auf 5.460 Euro beziehungsweise 2.928 Euro, wenn die Ehegatten/Lebenspartner zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden und das Kind zu beiden in einem Kinderschaftsverhältnis steht.

Über das 18. Lebensjahr des Kindes hinaus können die Freibeträge bis zum 25. Lebensjahr unter anderem weiter in Anspruch genommen werden, wenn sich das Kind noch in Schul- oder Berufsausbildung oder noch im Studium befindet.

### 3.1.3. Persönlicher Schulbedarf im Kinderfreibetrag

Als Maßgröße für das steuerlich freizustellende Existenzminimum dient dem Bundesverfassungsgericht das Sozialhilferecht, soweit der Gesetzgeber dort den Mindestbedarf bestimmt hat. Das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum darf den Betrag, den der Staat bei einem mittellosen Bürger im Rahmen sozialstaatlicher Fürsorge durch staatliche Leistungen zu decken hat, nicht unterschreiten.<sup>4</sup> Die Beträge werden regelmäßig im sogenannten Existenzminumbericht veröffentlicht.

Im Sozialhilferecht umfasst die Hilfe zum Lebensunterhalt für Kinder auch die über den Regelbedarf hinausgehende Bildungs- und Teilhabeleistungen nach § 34 Sozialhilfegesetzbuch (SGB) XII. Neben dem typischen Grundbedarf wie zum Beispiel persönlicher Schulbedarf und gesellschaftliche Teilhabe können im Sozialrecht auch Sonder- oder Mehrbedarfe eines Kindes geltend gemacht werden.

---

2 BVerfG, Beschluss vom 10. November 1998, Aktenzeichen 2 BvR 1057/91.

3 BVerfG, Beschluss vom 10. November 1998, Aktenzeichen 2 BvL 42/93.

4 BVerfG, Beschluss vom 25. September 1992, Aktenzeichen 2 BvL 5/91.

Im Einkommensteuerrecht darf hingegen der sächliche Aufwand ohne individuelle Sonder- oder Mehrbedarfe, sogar in typisierender Form, bei der Ermittlung des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums berücksichtigt werden. Diese wegen der Abwicklung im Massenverfahren notwendige Generalisierung ist verfassungsrechtlich zulässig. Die Beträge sind aber so zu bemessen, dass möglichst kein Steuerpflichtiger infolge der Besteuerung seines Einkommens darauf verwiesen wird, seinen existenznotwendigen Bedarf durch Inanspruchnahme von Staatsleistungen zu sichern.<sup>5</sup> Zudem darf der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die steuerliche Entlastung für einen Einkommensbetrag in Höhe des sächlichen Existenzminimums der Kinder für alle Altersstufen und im ganzen Bundesgebiet einheitlich festlegen<sup>6</sup>, während die sozialhilferechtlichen Regelbedarfe für Kinder altersabhängig sind.

Unter diesen Prämissen werden im Kinderfreibetrag im Jahr 2021 154,50 Euro für den persönlichen Schulbedarf berücksichtigt. Der Betrag wird entsprechend § 34 Abs. 3a SGB XII mit der für 2022 prognostizierten Veränderungsrate für den Regelbedarf von 1 Prozent fortgeschrieben, so dass sich für 2022 ein zu berücksichtigender Betrag von 156 Euro ergibt.<sup>7</sup>

### 3.1.4. Einheitlicher Freibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung

Der einheitliche Freibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung zusätzlich zum Kinderfreibetrag wird in dieser Form seit dem Veranlagungszeitraum 2002<sup>8</sup> berücksichtigt. Der zunächst überwiegende Betreuungsbedarf werde, so die Gesetzesbegründung, im Laufe der Zeit durch den Erziehungsbedarf und für ältere Kinder bis zum 25. Lebensjahrs durch den Ausbildungsbedarf überlagert beziehungsweise abgelöst. Der einheitliche Freibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung orientierte sich bei seiner Einführung an der Höhe des bis dahin höchstmöglichen steuerlichen Ausbildungsfreibetrags.

Durch die Einbeziehung des Ausbildungsbedarfs in den Familienleistungsausgleich werden alle Kinder, die die Voraussetzungen des § 32 EStG erfüllen, gleich behandelt und es kann sowohl bei minderjährigen als auch bei volljährigen Kindern das Kindergeld mit den gleichen Freibeträgen verrechnet werden (zur sogenannten Günstigerprüfung vgl. Kapitel 3.1.5).<sup>9</sup> Der Bundesfinanzhof hat sich der Ansicht angeschlossen, dass bei Kindern in Ausbildung der Freibetrag für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung der Abdeckung des allgemeinen Ausbildungsbedarfs dient.<sup>10</sup>

5 BVerfG, Beschluss vom 25. September 1992, Aktenzeichen 2 BvL 5/91.

6 BVerfG, Beschluss vom 14. Juni 1994, Aktenzeichen 1 BvR 1022/88.

7 Unterrichtung durch die Bundesregierung Bericht über die Höhe des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2022 (13. Existenzminimumbericht), Bundestags-Drucksache 19/22800.

8 Zweites Gesetz zur Familienförderung vom 16. August 2001, BGBl I, Seite 2074.

9 Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN: Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Familienförderung, Bundestags-Drucksache 14/6160.

10 BFH, Urteil vom 17. Dezember 2009, Aktenzeichen VI R 63/08.

Für den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf besteht bei minderjährigen Kindern, die nur in der Wohnung eines Elternteils gemeldet sind, eine besondere – vom Kinderfreibetrag abweichende – Übertragungsmöglichkeit. In diesen Fällen wird auf Antrag der dem anderen Elternteil zustehende Freibetrag auf den betreuenden Elternteil übertragen.

### 3.1.5. Günstigerprüfung

Im laufenden Kalenderjahr erfolgt die Steuerfreistellung des Existenzminimums eines Kindes ausschließlich über das als monatliche Steuervergütung gezahlte Kindergeld.

Das Kindergeld beträgt nach § 66 EStG im Jahr 2021 monatlich für das erste und zweite Kind jeweils 219 Euro, für das dritte Kind 225 Euro und für das vierte und jedes weitere Kind jeweils 250 Euro.

Nach Ablauf des Kalenderjahres prüft das Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung, ob das Kindergeld beim Steuerpflichtigen ausreicht, die erforderliche Steuerfreistellung in vollem Umfang zu bewirken. Bei der Vergleichsberechnung wird der Anspruch auf Kindergeld mit der sich durch den Abzug der Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG ergebenden Steuerminderung verglichen. Ist die sich durch den Abzug der Freibeträge ergebende Steuerminderung geringer als der Kindergeldanspruch, behalten die Eltern das komplette Kindergeld. Soweit es nicht für die Freistellung des Existenzminimums benötigt wird, dient es der Förderung der Familie.

Ist die sich durch die Freibeträge ergebende Steuerminderung höher ist als der Kindergeldanspruch, werden bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens die Freibeträge abgezogen. Das Kindergeld wird in diesem Fall der zu zahlenden Einkommensteuer hinzugerechnet.

### 3.1.6. Aktuelle Maßnahmen des Gesetzgebers im Rahmen des Familienleistungsausgleichs

Zum 1. Januar 2021 wurde, wie bereits im Koalitionsvertrag vorgesehen, das Kindergeld um monatlich 15 Euro je Kind erhöht.<sup>11</sup>

Die Freibeträge wurden entsprechend der Kindergelderhöhung angepasst. Um eine bessere steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen von Eltern für die Betreuung und Erziehung oder Ausbildung ihrer Kinder zu gewährleisten, wurden der Kinderfreibetrag und der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf gleichermaßen um 288 Euro erhöht.<sup>12</sup>

---

<sup>11</sup> Zweites Gesetzes zur steuerlichen Entlastung von Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Zweites Familienentlastungsgesetz – 2. FamEntlastG) vom 1. Dezember 2020, BGBl I, Seite 2616.

<sup>12</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur steuerlichen Entlastung von Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Zweites Familienentlastungsgesetz – 2. FamEntlastG), Bundestags-Drucksache 19/21988, Seite 18f.

Aufgrund des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes<sup>13</sup> wurden Familien im Laufe des Kalenderjahres 2020 durch einen Kinderbonus in Höhe von insgesamt 300 Euro pro Kind unterstützt.

Darüber hinaus sieht der in der parlamentarischen Beratung befindliche Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz) die Gewährung eines Kinderbonus von 150 Euro für jedes im Jahr 2021 kindergeldberechtigte Kind vor.

Mit beiden Kinderboni sollen zusätzliche gesamtwirtschaftliche Nachfrageimpulse insbesondere durch Familien mit geringerem bis mittlerem Einkommen und mehreren Kindern zur Stärkung der Konjunktur geschaffen werden. Eine finanzielle Unterstützung der Eltern bei der Finanzierung von digitalen Endgeräten für Kinder wird nicht ausdrücklich erwähnt. Die Bundesregierung geht in den Jahren 2020 und 2021 von Steuermindereinnahmen aufgrund dieser Maßnahmen in Höhe von 7,62 Mrd. Euro aus.<sup>14</sup>

Alle Kinderboni werden in die Günstigerprüfung einbezogen. Dadurch, dass die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG nicht erhöht werden, behalten mehr Familien als vorher das Kindergeld.

### 3.2. Abzugsfähigkeit des Schulgelds nach § 10 EStG

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG ist Schulgeld als Sonderausgabe zu berücksichtigen. Abziehbar sind 30 Prozent des Entgelts, höchstens 5 000 Euro, das der Steuerpflichtige für ein Kind, für das er Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld hat, für dessen Besuch einer Schule in freier Trägerschaft oder einer überwiegend privat finanzierten Schule entrichtet. Ausgenommen ist das Entgelt für Beherbergung, Betreuung und Verpflegung. Der Höchstbetrag wird für jedes Kind, bei dem die Voraussetzungen vorliegen, je Elternpaar nur einmal gewährt.

Dieser begrenzte Sonderausgabenabzug gilt seit dem Veranlagungszeitraum 1991.<sup>15</sup> Der Gesetzgeber wollte damit private Schulen durch eine steuerliche Begünstigung statt durch direkte Beihilfen fördern.<sup>16</sup>

---

13 Zweites Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise vom 29. Juni 2020 - Zweites Corona-Steuerhilfegesetz -, BGBl I, Seite 1512.

14 Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD: Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz), Bundestags-Drucksache 19/20058, Seiten 17, 24. Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und SPD: Entwurf eines Dritten Gesetzes zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz), Bundestags-Drucksache 19/26544, Seiten 8, 11.

15 Gesetz zur steuerlichen Förderung von Kunst, Kultur und Stiftungen sowie zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften (Kultur- und Stiftungsförderungsgesetz) vom 13. Dezember 1990, BGBl I, Seite 2775.

16 Hutter, Ulrich: EStG § 10, Randnummer 421, in Blümich: EStG, KStG, GewStG, Beck-Online Kommentar, Werkstand: November 2020.

### 3.3. Abzug der Aufwendungen für Unterhalt nach § 33a Abs. 1 EStG

§ 33a EStG berücksichtigt außergewöhnliche Belastungen in besonderen Fällen. Nach Abs. 1 werden auf Antrag bis zu 9.744 Euro im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Der Betrag kann geltend gemacht werden, wenn einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen oder seinem Ehegatten gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtigten Person erwachsen. Voraussetzung ist, dass weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld für die unterhaltene Person hat und die unterhaltene Person kein oder nur ein geringes Vermögen besitzt. Hat die unterhaltene Person eigene Einkünfte oder Bezüge, so vermindert sich der mögliche Abzug um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 624 Euro im Kalenderjahr übersteigen, sowie um die von der unterhaltenen Person als Ausbildungshilfe aus öffentlichen Mitteln oder von Förderungseinrichtungen, die hierfür öffentliche Mittel erhalten, bezogenen Zuschüsse.

Der Abzug von Unterhaltsleistungen gemäß § 33a Abs. 1 EStG orientiert sich der Höhe nach am steuerlichen Existenzminimum. Mit der Anhebung des Grundfreibetrags für den Veranlagungszeitraum 2022 wurde daher auch die Anhebung des Höchstbetrags für den Abzug von Unterhaltsleistungen für den Veranlagungszeitraum 2022 auf 9.984 Euro vorgenommen.<sup>17</sup>

### 3.4. Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG

Ebenfalls eine außergewöhnliche Belastung in besonderen Fällen ist der Sonderbedarf eines sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kindes, für das Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld besteht. Zur Abgeltung dieses Sonderbedarfs kann der Steuerpflichtige einen Freibetrag in Höhe von 924 Euro je Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Jedem Elternteil steht grundsätzlich die Hälfte des Abzugsbetrags zu. Auf gemeinsamen Antrag der Eltern ist eine andere Aufteilung möglich (§ 33a Abs. 2, 3 EStG).

## 4. Der DigitalPakt Schule - Finanzhilfen des Bundes nach Art. 104c GG

Die vom Bund und den Ländern bereitgestellten Mittel für den DigitalPakt Schule sind bisher nur zögerlich in Anspruch genommen worden. Laut Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Lage und nach Angaben der Bundesregierung zum Stichtag 30. Juni 2020 sind 242 Mio. Euro, also rund 5 Prozent der rund 5,555 Mrd. Euro an Fördermitteln bewilligt worden.<sup>18</sup> Im Folgenden soll im Vordergrund stehen, ob die nicht verwendeten Mittel für steuerliche Erleichterungen bei den Schul- und Ausbildungskosten verwendet werden können.

<sup>17</sup> Zweites Gesetzes zur steuerlichen Entlastung von Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Zweites Familienentlastungsgesetz – 2. FamEntlastG) vom 1. Dezember 2020, BGBl I, Seite 2616; Begründung vgl. Bundestags-Drucksache 19/21988, Seite 21.

<sup>18</sup> Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Lage: Jahresgutachten 2020/21 Textziffer 556.

Mit dem Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes vom 19. Juli 2017<sup>19</sup> wurde Art. 104c in das Grundgesetz eingefügt. Damit kann der Bund den Ländern Finanzhilfen für gesamtstaatlich bedeutsame Investitionen sowie besondere mit diesen unmittelbar verbundene, befristete Ausgaben der Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) zur Steigerung der Leistungsfähigkeit der kommunalen Bildungsinfrastruktur gewähren (sogenannter DigitalPakt Schule).

Angesichts der Corona-Pandemie stockte der Bund den DigitalPakt Schule im Rahmen des Konjunkturpakets um 0,5 Mrd. Euro auf, um zeitlich befristet IT-Administratorinnen und -Administratoren auszubilden. Darüber hinaus wurde noch zusätzlich 1 Mrd. Euro zugeführt, um Lehrkräfte sowie Schülerinnen und Schüler mit mobilen Endgeräten auszustatten.<sup>20</sup>

Durch die Investition in Sachanlagen wie die Anschaffung mobiler Endgeräte können Schülerinnen und Schüler am Unterricht teilnehmen, selbst wenn es wegen der Corona-Krise zu weiteren Einschränkungen des Schulbetriebes kommen sollte. Bei der Versorgung von Schülerinnen und Schülern mit digitalen Endgeräten handelt es sich um eine gesamtstaatlich bedeutsame Investition zur Steigerung der Leistungsfähigkeit der kommunalen Bildungsinfrastruktur im Sinne von Art. 104c GG.<sup>21</sup>

Solche Finanzhilfen des Bundes stellen jedoch eine Ausnahme vom Konnexitätsprinzip gemäß Art. 104a Abs. 1 GG dar. Dieses besagt, dass Bund und Länder gesondert die Ausgaben tragen, die sich aus der Wahrnehmung ihrer Aufgaben ergeben. Die Ausgabenlast folgt damit der Aufgabenwahrnehmung. Art. 30 GG statuiert den Grundsatz, dass die Ausübung der staatlichen Befugnisse und die Erfüllung der staatlichen Aufgaben eine den Ländern obliegende Angelegenheit ist, so weit das Grundgesetz keine andere Regelung trifft oder zulässt. Art. 70 ff. GG weisen dem Bund für den Bereich allgemeines Schul- und Bildungswesen keine Gesetzgebungskompetenz zu. Darauf haben die Länder für diesen Bereich die ausschließliche Gesetzgebungskompetenz.

Aus dem Begriff "Finanzhilfe" folgt, dass eine vollständige Kostenübernahme durch den Bund ausgeschlossen ist. Die Befristung der Finanzhilfen soll der Gefahr von Abhängigkeiten der Länder vom Bund in einem ihnen ausschließlich zustehenden Kompetenzbereich abwehren. Solche Abhängigkeiten sind mit dem in Art. 20 Abs. 1 GG verankerten Bundesstaatsprinzip und der Kompetenzverteilung des Grundgesetzes nicht vereinbar.

Der Bundesrechnungshof betonte in einem Bericht 2018 die Zuständigkeit der Länder im Bereich der Bildung und schlug als Alternative zu den Finanzhilfen vor, den Ländern gegebenenfalls zeit-

---

19 Gesetz zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 90, 91c, 104b, 104c, 107, 108, 109a, 114, 125c, 143d, 143e, 143f, 143g) vom 19. Juli 2017, BGBl I, Seite 2347.

20 Bundesministerium der Finanzen: Vorläufiger Abschluss des Bundeshaushalts 2020, Monatsbericht Januar 2021.

21 Vgl. im Einzelnen Wissenschaftliche Dienste Deutscher Bundestag: Gewährung von Bundesfinanzhilfen iSv Art. 104c GG für unbefristete Ausgaben der Länder, WD 4-3000-085/20, unter: <https://www.bundestag.de/resource/blob/794122/462c2ea6905ca9ece0bbc7ab345eb9ce/WD-4-085-20-pdf-data.pdf>, abgerufen am 18. Februar 2021.

lich befristet Steuereinnahmen zu überlassen. "Diese würde die Länder finanziell in die Lage versetzen, die notwendigen Investitionen zu tätigen, ohne in die austarierten Strukturen des föderativen Systems einzugreifen. Dies wäre mithin das mildere und damit angemessene Mittel zur Verfolgung des beabsichtigten Zwecks."<sup>22</sup>

Die Finanzhilfen des Bundes, die ohnehin eine Sonderform der Finanzierung darstellen, sind zweckgebunden und nicht auf andere Bedarfe übertragbar. Für das allgemeine Schul- und Bildungswesen sollen ausschließlich die Länder zuständig bleiben.

## **5. Mögliche weitere Berücksichtigung von Aufwendungen für Schul- und Berufsausbildung im Einkommensteuerrecht**

Die Aufwendungen für Kinder sind im Einkommensteuerrecht grundsätzlich durch die Gewährung der Freibeträge beziehungsweise des Kindergelds abgegolten.

Es gilt, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen (§ 12 EStG). Diese Nichtabziehbarkeit der im weitesten Sinne Lebensführungskosten ist Ausfluss des objektiven Nettoprinzips im Einkommensteuerrecht, nach dem Ausgaben, sofern sie nicht mit steuerpflichtigen Einkünften in Zusammenhang stehen, nicht abziehbar sind. Das subjektive Nettoprinzip verbietet den Abzug privater Ausgaben, soweit sie nicht für die Erhaltung der Existenz des Steuerpflichtigen und seiner Familie erforderlich sind. Der durch den Grundfreibetrag (und die Kinderfreibeträge) von der Einkommensteuer frei gestellte existenzielle Grundbedarf kann nicht ein weiteres Mal steuermindernd berücksichtigt werden.<sup>23</sup>

Ein digitales Endgerät für Kinder, das nicht im Zusammenhang mit Einkünften des Steuerpflichtigen steht und zudem auch privat genutzt werden kann, ist grundsätzlich der privaten Sphäre zuzurechnen. Wenn jedoch im sozialrechtlichen Existenzminimum für Kinder Schulkosten berücksichtigt werden, die steigen, wenn in Pandemiezeiten ein Präsenzunterricht nicht möglich ist und die Kinder auf von den Eltern angeschaffte digitale Endgeräte angewiesen sind, wäre eine Steigerung der Berücksichtigung dieser Kosten nicht sachfremd. Diese Steigerung flösse dann in ein erhöhtes steuerliches Existenzminimum ein, das das sozialrechtliche nicht unterschreiten darf. Damit alle Eltern in den Genuss der Berücksichtigung solcher Kosten kämen, müsste das Kindergeld entsprechend angehoben werden.

---

22 Bundesrechnungshof: Bericht an den Haushaltausschuss des Deutschen Bundestages nach § 88 Abs. 2 BHO zum Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Grundgesetzes (Artikel 104c, 104d, 125c, 143e) BT-Drs. 19/3440, 28 September 2018, Seite 19f., unter: <https://www.bundesrechnungshof.de/de/veroeffentlichungen/produkte/beratungsberichte/langfassungen/langfassungen-2018/2018-bericht-entwurf-eines-gesetzes-zur-aenderung-des-grundgesetzes-artikel-104c-104d-125c-143e-pdf/view>, abgerufen am 19. Februar 2021.

23 Kratzsch, Alexander: EStG § 12 Nicht abzugsfähige Ausgaben, Randziffer 15, Kommentar aus Haufe Personal Office Platin, unter: [https://www.haufe.de/personal/haufe-personal-office-platin/frotschergeruste-estg-12-nicht-abzugsfaehige-ausgaben-2113-bedeutung-des-12-nr1-s1\\_idesk\\_PI42323\\_HI1351384.html](https://www.haufe.de/personal/haufe-personal-office-platin/frotschergeruste-estg-12-nicht-abzugsfaehige-ausgaben-2113-bedeutung-des-12-nr1-s1_idesk_PI42323_HI1351384.html), abgerufen am 19. Februar 2021.

Der Nachteil einer solchen Regelung wäre die mangelnde Flexibilität. Pro Kind müsste zumindest für einige Jahre nur ein digitales Endgerät angeschafft und die Kosten damit nur einmal innerhalb einer bestimmten Frist berücksichtigt werden. Dies ließe sich aber über einen für alle Kinder gleichen und wegen der Planungssicherheit nicht jedes Jahr variablen steuerlichen Freibetrag nicht realisieren.

Eine in § 12 EStG genannte Ausnahme vom Verbot des Abzugs der Lebensführungskosten sind die Sonderausgaben nach § 10 EStG. Als Sonderausgaben sind die in § 10 EStG abschließend aufgelisteten und in der Höhe begrenzten Aufwendungen abziehbar, wenn sie weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten sind oder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten behandelt werden. Es handelt es sich also dem Grundsatz nach um Privatausgaben, die entweder zwangsläufig anfallen oder vernünftigerweise aufgewendet werden. Insoweit dient die Regelung dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der Gesetzgeber verfolgt mit der Vorschrift des § 10 EStG aber auch sozial-, wirtschafts- und bildungspolitische Ziele.<sup>24</sup>

Die Anschaffung mobiler Endgeräte für das Homeschooling sind zwangsläufig anfallende Privatausgaben, sofern die Anschaffung nicht von dritter Seite erfolgt. Zudem wurde § 10 EStG der oben genannten Verwirklichung bildungspolitischer Zwecke auch schon für den Abzug von Schulkosten (vgl. Kapitel 3.2) verwendet. Deshalb spräche auch nichts dagegen, in § 10 EStG weitere Abzüge von Aufwendungen für Schul- und Berufsausbildung vorzunehmen. Wie andere Abzüge in § 10 EStG könnten sie begrenzt oder unbegrenzt sein.

Allerdings würden bei einer solchen Regelung nicht alle Kinder gleich behandelt, denn in den Fällen, in denen die Summe der Einkünfte oder der Gesamtbetrag der Einkünfte (vgl. zum Schema zur Ermittlung des Einkommens § 2 EStG) der Eltern unter dem Grundfreibetrag liegt und sie deswegen keine Einkommensteuer zahlen müssen, wäre kein Abzug ihrer Aufwendungen möglich. Der Sonderausgabenabzug ist auch nur bis zu einem Einkommen von 0 Euro möglich, sodass gegebenenfalls nicht alle Aufwendungen abziehbar sind. Wegen der unterschiedlichen Wirkung auf die Steuerbelastung sind auch nur schwer Prognosen zum Finanzierungsbedarf solcher Maßnahmen zu treffen.

Eine weitere Ausnahme vom Grundsatz der Nichtabziehbarkeit von Lebensführungskosten sind die außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG und die außergewöhnlichen Belastungen in besonderen Fällen nach § 33a EStG.

Nach § 33 EStG wird auf Antrag die Einkommensteuer ermäßigt, wenn einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Die Ermäßigung erfolgt, indem der Teil der Aufwendungen, der die dem Steuerpflichtigen zumutbare Belastung übersteigt, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wird. Aufwen-

---

24 Hutter, Ulrich: EStG § 10, Randnummer 2, in Blümich: EStG, KStG, GewStG, Beck-Online Kommentar, Werkstand: November 2020.

---

dungen erwachsen dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihnen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann und soweit die Aufwendungen den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen.

Laut Kommentar hat § 33 EStG keinen Billigkeitscharakter, sondern ist eine verfassungsrechtlich gebotene Ergänzung des Grund- und - soweit nahe Angehörige betroffen sind - eine ebenfalls verfassungsrechtliche gebotene Ergänzung des Kinderfreibetrags.<sup>25</sup>

Allerdings zielt § 33 EStG auf eine besondere Situation des einzelnen Steuerpflichtigen. Ob davon angesichts des bundesweiten Ausfalls des Präsenzunterrichts an den Schulen und den damit verbundenen Mehrausgaben für die technische Durchführung des Homeschooling noch die Rede sein kann, erscheint fraglich. § 33 EStG ist zudem so konzipiert, dass der Steuerpflichtige einen Eigenanteil an den Kosten tragen müsste, sodass Familien mit geringem Einkommen benachteiligt sein könnten. Sie können außerdem wegen des im Zusammenhang mit den Sonderausgaben geschilderten Abzugsverfalls erst gar nicht in den Genuss der Steuerminderung kommen.

§ 33a EStG ist eine Spezialvorschrift zu § 33 EStG und berücksichtigt in typisierender und pauschalierender Weise steuermindernd die Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung gegenüber einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person. Zwar trifft die Unterhaltsverpflichtung der Eltern gegenüber ihren Kindern zu, aber der mögliche steuerliche Abzug von Unterhaltskosten beschränkt sich ausschließlich auf Personen, für die der Steuerpflichtige gerade keine Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG erhält. Auch hier wird die Systematik beibehalten, dass Schul- und Ausbildungskosten grundsätzlich im Rahmen des Familienleistungsausgleichs abgegolten sein sollen. Dass nur noch für auswärts untergebrachte volljährige Kinder in Ausbildung eine ergänzende Berücksichtigung der Mehrkosten vorgesehen ist, entspricht der Meinung des Bundesverfassungsgerichts: "Im Steuerrecht müssen Aufwendungen für die Berufsausbildung von Kindern, insbesondere für deren auswärtige Unterbringung, von Verfassungs wegen nicht genauso behandelt werden wie Aufwendungen für die Sicherung des Existenzminimums."<sup>26</sup>

Zwar werden die Aufwendungen im Sinne des § 33a EStG pauschaliert und ohne die Kürzung um eine zumutbare Belastung steuermindernd berücksichtigt, der Abzug ist aber an viele Bedingungen geknüpft. Zudem sprechen wegen der fehlenden Gleichbehandlung aller Kinder und der möglichen Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für einen Teil der Eltern wie bei den Sonderausgaben und den außergewöhnlichen Belastungen nach § 33 EStG gegen eine Verortung an dieser Stelle.

Somit bliebe die Erhöhung der Freibeträge nach § 32 EStG und des Kindergelds mit dem Nachteil der Handhabbarkeit oder ein Abzug bei den Sonderausgaben mit den genannten Nachteilen, insbesondere der Ungleichbehandlung.

---

25 Heger, Karin: EStG § 33, Randnummer 8, in Blümich: EStG, KStG, GewStG, Beck-Online Kommentar, Werkstand: November 2020.

26 BVerfG, Beschluss vom 26. Januar 1994, Aktenzeichen 1 BvL 12/86, Leitsatz.

An dieser Stelle soll aber noch einmal hervorgehoben werden, dass die Unterstützung der Kinder durch die Bereitstellung digitaler Endgeräte ein Gegenstand des DigitalPakts Schule ist. Die Vereinbarung wurde an das notwendige Homeschooling in der Corona-Pandemie angepasst und aufgestockt. Die Finanzhilfen des Bundes aus dem DigitalPakt Schule sind jedoch, wie oben erläutert, nicht übertragbar und stehen somit nicht zur Finanzierung weiterer Berücksichtigung von Schul- und Ausbildungskosten im Einkommensteuergesetz zur Verfügung, soweit sie nicht in die allgemeinen Haushaltsmittel zurückfließen. Laut Bundesregierung sollen die Länder die Berichte zur Inanspruchnahme des DigitalPakts Schule und den im Sommer 2020 getroffenen Zusatz-Vereinbarungen mit Stichtag vom 31. Dezember 2020 gemäß der Bitte des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestages zum 15. März 2021 übermitteln.<sup>27</sup> Möglich ist der Nachweis einer stärkeren Inanspruchnahme der Finanzhilfen. Es wäre jedoch nicht logisch, eine nicht ausreichende Inanspruchnahme eines Finanzierungsinstruments durch die Berücksichtigung bei der Ertragsbesteuerung zu "heilen".

\* \* \*

---

<sup>27</sup> Schriftliche Fragen mit den in der Woche vom 01. Februar 2021 eingegangenen Antworten der Bundesregierung, Bundestags-Drucksache 19/26440, Antwort zu Frage 146.