

Leitsätze

zum Beschluß des Zweiten Senats vom 10. November 1998

- 2 BvR 1057/91 -

- 2 BvR 1226/91 -

- 2 BvR 980/91 -

- 1. Art. 6 Abs. 1 GG enthält einen besonderen Gleichheitssatz. Er verbietet, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen. Dieses Benachteiligungsverbot steht jeder belastenden Differenzierung entgegen, die an die Existenz einer Ehe (Art. 6 Abs. 1 GG) oder die Wahrnehmung des Elternrechts in ehelicher Erziehungsgemeinschaft (Art. 6 Abs. 1 und 2 GG) anknüpft.**
- 2. Die Leistungsfähigkeit von Eltern wird, über den existentiellen Sachbedarf und den erwerbsbedingten Betreuungsbedarf des Kindes hinaus, generell durch den Betreuungsbedarf gemindert. Der Betreuungsbedarf muß als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums (vgl. BVerfGE 82, 60 <85>; 87, 153 <169 ff.>) einkommensteuerlich unbelastet bleiben, ohne daß danach unterschieden werden dürfte, in welcher Weise dieser Bedarf gedeckt wird.**
- 3. a) Der Gesetzgeber muß bei der gebotenen Neugestaltung des Kinderleistungsausgleichs auch den Erziehungsbedarf des Kindes unabhängig vom Familienstand bei allen Eltern, die einen Kinderfreibetrag oder ein Kindergeld erhalten, berücksichtigen.
b) Soweit das Familienexistenzminimum sich nach personenbezogenen Daten wie Familienstand, Anzahl der Kinder und Alter bestimmt, muß - nach dem rechtsstaatlichen Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit - dieser Tatbestand so gefaßt werden, daß die bloße Angabe dieser Daten die Anwendung des Gesetzes möglich macht.**

Bundesverfassungsgericht

- 2 BVR 1057/91 -

- 2 BVR 1226/91 -

- 2 BVR 980/91 -



Im Namen des Volkes

**In den Verfahren
über die
Verfassungsbeschwerden**

1. der Frau B...,

- Bevollmächtigter: Rechtsanwalt Dr. Gerhard Knaus,
Bahnhofstraße 57, Kempten -

gegen a) das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. März 1991 - III R 97/89 -,

b) das Urteil des Finanzgerichts München vom 18. September 1989 - 13 K
13158/85 -,

c) den Bescheid des Finanzamts Augsburg-Land vom 4. Juni 1985,

mittelbar gegen § 33c EStG i.V.m. § 53b Abs. 1 und § 32 Abs. 3 und 4 EStG i.d.F.
der Bekanntmachung vom 12. Juni 1985 (BGBl I S. 977)

- 2 BVR 1057/91 -,

2. a) der Frau L...,

b) des Herrn B... - L...,

- Bevollmächtigte zu 2. a): Rechtsanwälte Michael Böhlk-Lankes und Kollegen,
Elsenheimer Straße 43, München -

gegen a) den Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 14. Mai 1991 - III B 88/89 -,

b) das Urteil des Finanzgerichts München vom 15. Juni 1989 - X 188/87 E,
X 209/87 E, 10 K 2652/88, 10 K 2651/88, 10 K 3078/88, 10 K 3353/88,
10 K 844/88 und 10 K 845/88 -,

mittelbar gegen § 33c EStG i.V.m. § 52 Abs. 23b und § 32 Abs. 3 und 4 EStG i.d.F.
der Bekanntmachung vom 12. Juni 1985 (BGBl I S. 977) sowie § 33c und § 32 Abs.
7 EStG i.d.F. der Bekanntmachung vom 15. April 1986 (BGBl I S. 441)

- 2 BVR 1226/91 - UND

3. a) der Frau Dr. U...,
b) des Herrn Dr. U...

- Bevollmächtigte: Rechtsanwälte Bernd Meisterernst und Kollegen,
Geiststraße 2, Münster -

gegen a) den Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 22. März 1991 - III B 517/90 -,

b) das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 30. Mai 1990 - II 5109/88 E -,

mittelbar gegen § 33c und § 32 Abs. 7 EStG i.d.F. der Bekanntmachung vom 15.
April 1986 (BGBl I S. 441)

- 2 BVR 980/91 -

hat das Bundesverfassungsgericht - Zweiter Senat - unter Mitwirkung der Richterinnen und Richter

Präsidentin Limbach,
Kirchhof,
Winter,
Sommer,
Jentsch,
Hassemer,
Broß,
Osterloh

am 10. November 1998 beschlossen:

1. § 33c Absätze 1 bis 4 des Einkommensteuergesetzes ist seit seiner Einführung durch Artikel 3 Nummer 19 des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 vom 14. Dezember 1984 (Bundesgesetzbl. I Seite 1493) einschließlich aller nachfolgenden Fassungen mit Artikel 6 Absatz 1 und Absatz 2 des Grundgesetzes unvereinbar, soweit er die in ehelicher Gemeinschaft lebenden, unbeschränkt steuerpflichtigen Eltern vom Abzug der Kinderbetreuungskosten wegen Erwerbstätigkeit ausschließt.

2. § 32 Absatz 3 und Absatz 4 des Einkommensteuergesetzes seit der Fassung der Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 24. Januar 1984 (Bundesgesetzbl. I Seite 113) bis zur Änderung durch Artikel 1 Nummer 8 des Gesetzes zur leistungsfördernden Steuersenkung und zur Entlastung der Familie (Steuersenkungsgesetz 1986/1988) vom 26. Juni 1985 (Bundesgesetzbl. I Seite 1153) sowie § 32 Absatz 7 des Einkommensteuergesetzes seit der Fassung der Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 15. April 1986 (Bundesgesetzbl. I Seite 441), einschließlich aller nachfolgenden Fassungen, sind mit Artikel 6 Absatz 1 und Absatz 2 des Grundgesetzes unvereinbar, soweit sie die in ehelicher Gemeinschaft lebenden, unbeschränkt steuerpflichtigen Eltern von der Gewährung des Haushaltsfreibetrags ausschließen.
3. Die Urteile des Finanzgerichts München vom 18. September 1989 - 13 K 13158/85 -, vom 15. Juni 1989 - X 188/87 E, X 209/87 E, 10 K 2652/88, 10 K 2651/88, 10 K 3078/88, 10 K 3353/88, 10 K 844/88 und 10 K 845/88 - und das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 30. Mai 1990 - II 5109/88 E - sowie das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. März 1991 - III R 97/89 - und die Beschlüsse des Bundesfinanzhofs vom 14. Mai 1991 - III B 88/89 - und vom 22. März 1991 - III B 517/90 - verletzen die Beschwerdeführer in ihrem Grundrecht aus Artikel 6 Absatz 1 und Absatz 2 des Grundgesetzes, soweit sie die Beschwerdeführer von der Anwendung der unter 1. und 2. mit dem Grundgesetz für unvereinbar erklärten Vorschriften ausschließen. Die Entscheidungen des Bundesfinanzhofs werden aufgehoben und die Verfahren an den Bundesfinanzhof zurückverwiesen.
4. Die Verfassungsbeschwerden zu 2. und 3. werden im übrigen nicht zur Entscheidung angenommen.
5. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 2000 eine Neuregelung hinsichtlich der unter 1. und spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 2002 hinsichtlich der unter 2. für verfassungswidrig erklärten Vorschriften zu treffen. Bis zu diesem Zeitpunkt bleiben die bisherigen Regelungen weiter anwendbar.
6. Die Bundesrepublik Deutschland hat den Beschwerdeführern die notwendigen Auslagen der Verfassungsbeschwerdeverfahren zu erstatten.

Gründe:

A.

Die Verfassungsbeschwerden betreffen die Frage, ob es mit dem Grundgesetz vereinbar ist, daß in ehelicher Gemeinschaft lebende Eltern von dem Recht, Kinderbetreuungskosten wegen Erwerbstätigkeit als außergewöhnliche Belastungen von der

einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage abzuziehen, sowie von der Gewährung eines Haushaltsfreibetrags ausgeschlossen werden.

I.

1. Über den Begriff und die Voraussetzungen der steuerlichen Abzugsmöglichkeit von Kinderbetreuungskosten trifft § 33c EStG in den hier maßgeblichen Fassungen folgende Regelung:

Kinderbetreuungskosten Alleinstehender

(1) Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt eines Alleinstehenden gehörenden Kindes (§ 32 Abs. 4 Satz 1), das unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und zu Beginn des Kalenderjahrs das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, gelten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33, soweit die Aufwendungen wegen Erwerbstätigkeit erwachsen. Die Aufwendungen können nur berücksichtigt werden, soweit sie den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbetätigungen werden nicht berücksichtigt.

(2) Alleinstehend sind Unverheiratete sowie Verheiratete, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben. Als alleinstehend gelten auch Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist.

(3) Der nach Absatz 1 abzuziehende Betrag darf bei Alleinstehenden mit einem Kind (Absatz 1 Satz 1) 4 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr nicht übersteigen. Dieser Betrag erhöht sich für jedes weitere Kind um 2 000 Deutsche Mark. Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht vorgelegen haben, ermäßigt sich der für das Kind in Betracht kommende Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag um ein Zwölftel. Gehörte das Kind gleichzeitig zum Haushalt von zwei Alleinstehenden, so steht jedem von ihnen der maßgebende Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag zur Hälfte zu.

(4) Für Aufwendungen im Sinne des Absatzes 1 wird bei Alleinstehenden mit einem Kind (Absatz 1 Satz 1) mindestens ein Pauschbetrag von 480 Deutsche Mark im Kalenderjahr abgezogen. Der Pauschbetrag erhöht sich für jedes weitere Kind um 480 Deutsche Mark. Absatz 3 Sätze 3 und 4 gilt entsprechend.

Diese aufgrund des Art. 3 Nr. 19 des Steuerbereinigungsgesetzes 1985 vom 14. Dezember 1984 (BGBl I S. 1493) eingeführte Vorschrift wurde durch Art. 1 Nr. 13 des Steuersenkungsgesetzes 1986/1988 vom 26. Juni 1985 (BGBl I S. 1153) erweitert und lautete nun:

(1) Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt eines Alleinstehenden gehörenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Kindes, das nach § 32 Abs. 1 bis 3 zu berücksichtigen ist, gelten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 33, soweit die Aufwendungen wegen

- 1. Erwerbstätigkeit oder 10
- 2. körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung oder 11
- 3. Krankheit 12

des Steuerpflichtigen erwachsen. Im Fall der Nummer 3 muß die Krankheit innerhalb eines zusammenhängenden Zeitraums von mindestens drei Monaten bestanden haben. Satz 2 gilt nicht, wenn der Krankheitsfall unmittelbar im Anschluß an eine Erwerbstätigkeit eintritt. Die Aufwendungen können nur berücksichtigt werden, soweit sie den Umständen nach notwendig sind und einen angemessenen Betrag nicht übersteigen. Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten, sportliche und andere Freizeitbetätigungen werden nicht berücksichtigt. 13

(2) Alleinstehend sind Unverheiratete sowie Verheiratete, die von ihrem Ehegatten dauernd getrennt leben. Als alleinstehend gelten auch Verheiratete, deren Ehegatte nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. 14

(3) Der nach Absatz 1 abzuziehende Betrag darf bei Alleinstehenden mit einem Kind (Absatz 1 Satz 1) 4 000 Deutsche Mark im Kalenderjahr nicht übersteigen. Dieser Betrag erhöht sich für jedes weitere Kind um 2 000 Deutsche Mark. Für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen des Absatzes 1 nicht vorgelegen haben, ermäßigt sich der für das Kind in Betracht kommende Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag um ein Zwölftel. Gehörte das Kind gleichzeitig zum Haushalt von zwei Alleinstehenden, so ist bei jedem von ihnen der maßgebende Höchstbetrag oder Erhöhungsbetrag zur Hälfte anzusetzen. 15

(4) Für Aufwendungen im Sinne des Absatzes 1 wird bei Alleinstehenden mit einem Kind (Absatz 1 Satz 1) mindestens ein Pauschbetrag von 480 Deutsche Mark im Kalenderjahr abgezogen. Der Pauschbetrag erhöht sich für jedes weitere Kind um 480 Deutsche Mark. Absatz 3 Sätze 3 und 4 gilt entsprechend. 16

(5) Bei Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und nicht dauernd getrennt leben, gelten Absatz 1, Absatz 3 Sätze 1 bis 3 und Absatz 4 entsprechend, soweit die Aufwendungen wegen 17

1. körperlicher, geistiger oder seelischer Behinderung oder 18

2. Krankheit 19

eines Ehegatten erwachsen, wenn der andere Ehegatte erwerbstätig oder ebenfalls krank oder behindert ist. 20

Die Bundesregierung hatte bei den Vorarbeiten zu § 33c EStG 1985 zunächst erwogen, Ehepaare in die für die Alleinstehenden vorgesehene Abzugsmöglichkeit einzubeziehen. Dies sollte jedoch im Zusammenhang mit der beabsichtigten Verbesserung der Familienbesteuerung geprüft und verwirklicht werden (vgl. BTDrucks 10/1636, S. 55 ff.). 21

Im Rahmen späterer Änderungen war von der Bundesregierung erneut erwogen worden, die steuerliche Entlastung der Kinderbetreuungskosten wegen Erwerbstätigkeit generell auf verheiratete Eltern zu erweitern. Nach Auffassung der Bundesregierung erschien dies jedoch verfassungsrechtlich nicht geboten. Die Zwangsläufigkeit des Betreuungsaufwandes sei bei Alleinerziehenden evidenter als bei Ehepaaren, die Kinder zu betreuen hätten. Außerdem seien Eheleute im Regelfall jedenfalls durch das Splitting so gestellt, daß typischerweise zusätzlicher Betreuungsaufwand entweder nicht anfallt oder leichter getragen werden könne als bei Alleinerziehenden (vgl. BTDrucks 10/2884, S. 96 f.).

Auch die Änderungen durch Art. 1 Nr. 31 des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl I S. 1093) und durch Art. 1 Nr. 5 des Steueränderungsgesetzes 1991 vom 24. Juni 1991 (BGBl I S. 1322) haben verheiratete Eltern nicht generell in die steuerliche Entlastung einbezogen.

2. Zum Ausgleich der Nachteile alleinstehender Steuerpflichtiger mit Kindern sieht das Einkommensteuergesetz weiterhin einen besonderen Freibetrag wegen erhöhter Aufwendungen für Wohnung und Haushalt vor.

Für die Veranlagungsjahre 1983 und 1984 galt die Regelung des § 32 Abs. 3 und Abs. 4 EStG i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 24. Januar 1984 (BGBl I S. 113):

Abs. 3:

Einem Steuerpflichtigen, für den die Voraussetzungen des § 32a Abs. 5 oder 6 nicht erfüllt sind und der nicht nach den §§ 26, 26a getrennt zur Einkommensteuer zu veranlagten ist, wird ein Haushaltsfreibetrag von 4 212 Deutsche Mark gewährt, wenn er im Veranlagungszeitraum mindestens ein Kind hat.

Abs. 4:

Kinder im Sinne des Absatzes 3 sind:

1. Kinder, die im ersten Grad mit dem Steuerpflichtigen verwandt sind,

2. Pflegekinder,

3. Stiefkinder, die der Steuerpflichtige in seinen Haushalt aufgenommen hat, solange die Ehe besteht, durch die das Stiefkindschaftsverhältnis begründet worden ist.

Ein Kind eines unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaares, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, wird dem Elternteil zugeordnet, in dessen Wohnung es erstmals im Kalenderjahr mit Hauptwohnung gemeldet war. War das Kind nicht in einer Wohnung eines Elternteils oder war es in einer gemeinsamen Wohnung der Eltern mit Hauptwohnung gemeldet, so wird es der Mutter zugeordnet; es wird dem Vater zugeordnet, wenn dieser durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde nachweist, daß es zu seinem Haushalt gehört hat.

In den Veranlagungsjahren 1986 und 1987 galt § 32 Abs. 7 EStG i.d.F. der Bekanntmachung der Neufassung des Einkommensteuergesetzes vom 15. April 1986 (BGBl I S. 441): 34

Ein Haushaltsfreibetrag von 4 536 Deutsche Mark wird bei einem Steuerpflichtigen, für den die Voraussetzungen des § 32a Abs. 5 oder 6 nicht erfüllt sind und der nicht nach den §§ 26, 26a getrennt zur Einkommensteuer zu veranlagten ist, vom Einkommen abgezogen, wenn er einen Kinderfreibetrag erhält. Ist auch der andere Elternteil unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, so erhält der Steuerpflichtige den Haushaltsfreibetrag nur, wenn das Kind, für das ein Kinderfreibetrag abgezogen wird, ihm zuzuordnen ist. Ein Kind eines unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Elternpaares, bei dem die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht vorliegen, ist dem Elternteil zuzuordnen, in dessen Wohnung es erstmals im Kalenderjahr mit Hauptwohnung gemeldet war. War das Kind nicht in einer Wohnung eines Elternteils oder war es in einer gemeinsamen Wohnung der Eltern mit Hauptwohnung gemeldet, so ist es der Mutter zuzuordnen; es wird statt der Mutter dem Vater zugeordnet, wenn dieser durch eine Bescheinigung der zuständigen Behörde nachweist, daß das Kind zu seinem Haushalt gehört hat. 35

II.

1. In den streitigen Veranlagungsjahren 1983, 1984, 1986 und 1987 lebten die Beschwerdeführer in einer ehelichen Familiengemeinschaft mit ihren Kindern unter 16 Jahren. In dieser Zeit waren jeweils beide Elternteile zumindest vorübergehend erwerbstätig und wurden steuerlich zusammenveranlagt. Die Beschwerdeführer beantragten, die Aufwendungen, die in diesen Zeiträumen für die Betreuung ihrer Kinder entstanden waren, gemäß § 33c EStG in der jeweils geltenden Fassung zu berücksichtigen. Diese Anträge wurden von den zuständigen Finanzämtern abgelehnt. Die dagegen erhobenen Klagen hatten keinen Erfolg. Die Finanzgerichte sahen sich gehindert, die Beschwerdeführer in die Regelung über den Abzug von Kinderbetreuungskosten gemäß § 33c EStG und in die Regelung des Haushaltsfreibetrags einzu beziehen, weil diese Bestimmungen jeweils ausschließlich alleinstehende Eltern mit Kindern berechtigten. Dadurch würden verheiratete und berufstätige Eltern auch nicht verfassungswidrig benachteiligt, weil das Splittingverfahren diesen die Betreuung ihrer Kinder und auch die finanzielle Belastung durch Betreuungsaufwendungen in besonderem Maße erleichtere. 36

2. Die hiergegen zusammen mit ihrem inzwischen verstorbenen Ehemann erhobene Revision der Beschwerdeführerin zu 1. wurde durch Urteil des Bundesfinanzhofs vom 15. März 1991 als unbegründet zurückgewiesen: Ungeachtet der Frage, ob § 33c EStG verfassungswidrig sei, käme ein Abzug der Kinderbetreuungskosten für die Kläger auch dann nicht in Frage, wenn § 33c EStG auf beiderseits erwerbstätige Ehegatten Anwendung fände. Denn die Kinderbetreuungskosten i.S. des § 33c EStG seien um die zumutbare Belastung gemäß § 33 Abs. 3 EStG zu kürzen, so daß in den Streitjahren die Kläger schon aus diesem Grund einen Abzug nicht hätten geltend 37

machen können.

Der Gesetzgeber sei auch nicht verpflichtet gewesen, Kinderbetreuungskosten allgemein zum Abzug zuzulassen. Das Bundesverfassungsgericht habe zwar in seinem Beschluß vom 11. Oktober 1977 (BVerfGE 47, 1) ausdrücklich offengelassen, ob der Gesetzgeber Betreuungskosten berufstätiger Eltern berücksichtigen müsse. Später aber habe das Bundesverfassungsgericht (BVerfGE 61, 319) ausgeführt, daß es einer solchen Regelung für verheiratete Eltern nicht bedürfe, weil derartige Aufwendungen nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs durch Kinderfreibetrag und Kindergeld abgegolten seien und Ehepaaren zusätzlich der Splittingtarif zugute komme. An dieser Auffassung werde nach erneuter Prüfung festgehalten. 38

Eine Benachteiligung beiderseits erwerbstätiger Ehegatten mit Kindern könne sich zwar insoweit ergeben, als Alleinstehenden und damit auch Partnern einer eheähnlichen Gemeinschaft mit Kindern die Pauschbeträge gemäß § 33c Abs. 4 EStG zu gewähren seien und diese Pauschbeträge die Auswirkungen des Ehegattensplittings überstiegen. Dies gelte auch für den Fall, daß die Aufwendungen im Rahmen der Höchstbeträge des § 33c Abs. 3 EStG ohne Ansatz einer zumutbaren Belastung zu berücksichtigen seien, weil - mit einem Teil des Schrifttums - im Wege verfassungskonformer Auslegung § 33 Abs. 1 und Abs. 3 EStG nicht zur Anwendung komme. Damit wäre zwar der in der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 61, 319) erhobene Forderung, die Neuregelung des § 33c EStG dürfe Alleinstehende mit Kindern steuerlich nicht besser stellen als Ehepaare mit Kindern, nicht Genüge getan; eine etwaige Gleichheitswidrigkeit sei jedoch nicht entscheidungserheblich, weil die Einbeziehung der Kläger in den nach der streitigen Vorschrift begünstigten Personenkreis schlechthin ausgeschlossen sei (unter Hinweis auf BVerfGE 65, 160 <169>; 74, 182). Die lediglich entfernte Möglichkeit einer Begünstigung der Kläger durch eine rückwirkende Neuregelung könne die Entscheidungserheblichkeit einer Vorlagefrage nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht begründen (BSt-BI II 1989 S. 836). 39

Bei einer Neuregelung könne sich der Gesetzgeber auf die Abgeltungswirkung der Kinderfreibeträge berufen, die bei ihrer Wiedereinführung 1983 auch die Abschaffung des Kinderbetreuungsbetrags und des Höchstbetrags für die kinderbedingte Beschäftigung einer Haushaltshilfe (§ 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG 1980 bis 1982, § 33a Abs. 3 Nr. 2 EStG 1979) rechtfertigen sollten (unter Hinweis auf BTDrucks 9/2140, S. 67). 40

3. Die in den Verfahren der Beschwerdeführer zu 2. und 3. eingelegten Nichtzulassungsbeschwerden wurden als unbegründet zurückgewiesen. Der Bundesfinanzhof nahm zur Begründung auf sein Urteil vom 15. März 1991 (vgl. soeben A.II.2.) Bezug und sah von einer weiteren Begründung ab. 41

III.

Mit ihren Verfassungsbeschwerden wenden sich die Beschwerdeführer gegen die 42

finanzgerichtlichen Urteile sowie gegen das Urteil und die Beschlüsse des Bundesfinanzhofs. Die Beschwerdeführerin zu 1. greift auch den Ausgangsbescheid des Finanzamts an. Mittelbar wenden sich alle Beschwerden gegen § 33c EStG in den jeweils geltenden Fassungen.

1. Die Beschwerdeführer rügen die Verletzung ihrer Grundrechte aus Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG durch die jeweils angegriffenen Entscheidungen. Die Beschwerdeführer zu 3. machen außerdem eine Verletzung ihrer Grundrechte aus Art. 3 Abs. 2, Art. 6 Abs. 2 und 4, aus Art. 2 Abs. 1 GG und sinngemäß aus Art. 12 Abs. 1 GG geltend. Der Gesetzgeber dürfe bei der steuerlichen Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen keine realitätsfremden Grenzen ziehen (unter Hinweis auf BVerfGE 68, 143 <153>). Weiterhin dürfe er bei der steuerlichen Berücksichtigung zwangsläufiger Kinderbetreuungsaufwendungen Alleinstehende nicht gegenüber den in ehelicher Gemeinschaft lebenden Eltern bevorzugen (unter Hinweis auf BVerfGE 61, 319). 43

Aus diesen verfassungsrechtlichen Vorgaben folge, daß § 33c EStG gegen Art. 3 Abs. 1 GG verstoße, wenn er verheiratete und alleinstehende Eltern beim Abzug von Kinderbetreuungskosten ohne sachlichen Grund ungleich behandle. Die Nichtberücksichtigung von Kinderbetreuungskosten bei Verheirateten verstoße gleichzeitig gegen Art. 3 Abs. 1 GG und gegen Art. 6 Abs. 1 GG. Diese Ungleichbehandlung könne auch nicht mit dem Hinweis auf das Ehegattensplitting verfassungsrechtlich gerechtfertigt werden, weil das Ehegattensplitting die eheliche Gemeinschaft nicht gegenüber Alleinerziehenden besserstelle. Diesen komme zunächst ebenfalls ein weiterer Grundfreibetrag in Form des Haushaltsfreibetrags zugute. Die Kappung der Progression wirke sich dagegen nur bei einem deutlichen Auseinanderklaffen von Ehegatteneinkünften vorteilhaft aus. Schließlich decke eine etwaige Entlastungswirkung des Splittings nicht den gesteigerten Betreuungsbedarf für Kinder. Das Splittingverfahren stelle nur die am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierte Besteuerung der ehelichen Einkommens- und Wirtschaftsgemeinschaft sicher, berücksichtige aber nicht deren Bedarf bei der Kinderbetreuung. 44

Auch die Gewährung des Haushaltsfreibetrags nur für nicht verheiratete Eltern sei eine verfassungswidrige Benachteiligung von Ehegatten mit Kindern gegenüber sonstigen Eltern. 45

2. Die Beschwerdeführer zu 3. halten das nur für Ehen, nicht für Familien gewährte Splittingverfahren für verfassungswidrig, weil es Ehen mit Kindern und Ehen ohne Kinder völlig gleichbehandele. Die Kinderfreibeträge seien zudem in keiner Weise ausreichend. Ihre weitergehenden Rügen begründen sie vor allem mit Überlegungen zur Gleichberechtigung von Mann und Frau: 46

Die Annahme, Kinderbetreuungskosten seien bei einer ehelichen Gemeinschaft nicht zwangsläufig, wenn ein Ehepartner bereits genügend Einkommen erziele, verstoße sowohl gegen Art. 2 als auch gegen Art. 3 und gegen Art. 6 GG. Zur freien Entfaltung der Persönlichkeit von Mann und Frau gehöre auch eine Berufstätigkeit, die, 47

soweit kleine Kinder vorhanden seien, deren Betreuung voraussetze, so daß entsprechende Aufwendungen zwangsläufig anfielen. Der Einwand, diese Aufwendungen seien vermeidbar, weil einer der Ehegatten auf die Berufstätigkeit verzichten könne, verstoße gegen den Grundsatz der Gleichberechtigung von Mann und Frau. In 99 % aller Fälle sei die Frau diejenige, die dann zu Hause bleibe. Schließlich würden die Kinderbetreuungskosten regelmäßig mit dem Erwerbseinkommen der Mutter verrechnet, so daß die fehlende Abzugsmöglichkeit von Kinderbetreuungsaufwendungen einer der Gründe sei, weswegen ihre Erwerbstätigkeit wirtschaftlich sinnlos werde.

Da Kindererziehung und Kinderbetreuung eine gesellschaftliche Aufgabe von allerhöchstem Rang seien, sei der Gesetzgeber aufgrund von Art. 6 Abs. 2 und Abs. 4 GG aufgefordert, bei der Einkommenbesteuerung auch die wirtschaftliche Belastung von Eltern durch Unterhaltsverpflichtungen gegenüber den Kindern zu berücksichtigen. 48

3. Darüber hinaus machen die Beschwerdeführer zu 2. eine Verletzung ihrer Grundrechte durch § 10 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3 Nr. 2 EStG sowie durch die Rückforderung der Arbeitnehmersparzulage geltend. Die Beschwerdeführer zu 3. rügen weiterhin eine Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG durch den angegriffenen Beschluß des Bundesfinanzhofs. 49

IV.

In den Verfahren hat der Präsident des Bundesfinanzhofs Stellungnahmen zweier Senate vorgelegt. Für die Bundesregierung hat sich der Bundesminister der Finanzen geäußert. 50

1. a) Der III. Senat des Bundesfinanzhofs verweist auf seine Urteile vom 15. März 1991 (BFHE 164, 65 - die angegriffene Entscheidung im Verfahren 2 BvR 1057/91 -), vom 10. April 1992 (BFHE 167, 436) und vom 8. März 1996 (BFHE 179, 422). 51

Zwar könne in Einzelfällen die steuerliche Entlastung durch die Abzugsbeträge nach § 33c Abs. 3 und 4 EStG zusammen mit dem Haushaltsfreibetrag die Splittingentlastung übersteigen. Dies führe jedoch nicht zur Verfassungswidrigkeit der Regelung. Die Festlegung der Höchstbeträge trage typisierend auch dem Anliegen Rechnung, daß alleinstehende Eltern nicht besser zu stellen seien als Ehegatten mit Kindern. Weiterhin seien die Betreuungslasten der Ehegatten in der Regel durch das Splittingverfahren hinreichend berücksichtigt. Außer in den Fällen beiderseitiger zwangsläufiger Erwerbstätigkeit ermögliche dieses Verfahren den Eheleuten, ihre Lebensführung so einzurichten, daß zusätzlicher Betreuungsaufwand für die Kinder nicht entstehe. 52

Ein Fall zwangsläufiger Erwerbstätigkeit beider Ehegatten liege bei den Beschwerdeführern nicht vor. In den übrigen Fällen sei es Ehegatten auch im Hinblick auf ihre gegenseitige Absicherung durch die Ehe eher möglich, zeitweise ihre Erwerbstätigkeit zugunsten der Kinderbetreuung einzuschränken. 53

Zudem könnten Alleinstehende weitere, neben dem Splittingverfahren bestehende Vorteile der Zusammenveranlagung nicht in Anspruch nehmen, insbesondere nicht die Verdoppelung bestimmter Abzugsbeträge, die Abziehbarkeit von Ausgaben ohne Rücksicht auf die Person des Leistenden und eine geringere Bemessung der zumutbaren Belastung. Auch gebe es keine Abzugsmöglichkeit von Unterhaltsleistungen an den Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft als außergewöhnliche Belastung. Die Abzugsbeträge nach §§ 32 Abs. 7, 33c EStG schließlich dienten der Förderung Alleinerziehender, die nicht typischerweise in eheähnlicher Gemeinschaft lebten. Soweit es hierdurch in untypischen Fällen zu einer Benachteiligung der ehelichen Gemeinschaft mit Kindern komme, führe diese - auch im Hinblick auf ihre geringe Intensität - nicht zur Gleichheitswidrigkeit der entsprechenden Besteuerung.

54

b) Der IX. Senat des Bundesfinanzhofs geht - in Anlehnung an den III. Senat und die dort zitierten Entscheidungen - davon aus, daß der Abzug von Kinderbetreuungskosten nach § 33c EStG nicht um die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 1 und 3 EStG) zu kürzen sei. Im übrigen ist er aber der Ansicht, daß die Abzugsmöglichkeit von Kinderbetreuungskosten auch auf beiderseits berufstätige Eheleute erweitert werden müsse, wenn diese zur beiderseitigen Berufstätigkeit wirtschaftlich gezwungen seien oder sich der Splittingtarif in ihrem Falle nicht oder nur ganz geringfügig auswirke. Das geltende Recht benachteilige beiderseits erwerbstätige, in ehelicher Gemeinschaft lebende Eltern und sei mit Art. 3 Abs. 1 und 2 i.V.m. Art. 6 GG nicht vereinbar. Dies zeige sich deutlich, wenn man zwei Alleinerziehende betrachte, denen jeweils ein Kind zugerechnet werde und die in einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft zusammenlebten. In diesem Fall könne jeder Elternteil einen Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 EStG) und außerdem für jedes Kind die Betreuungskosten nach § 33c EStG geltend machen. Wenn diese Alleinerziehenden heirateten, fielen diese Abzugsmöglichkeiten weg, ohne daß das Splittingverfahren ihnen für die beiderseitige Erwerbstätigkeit annähernd gleiche Vorteile brächte.

55

Zudem sei zweifelhaft, ob berufstätigen Ehefrauen nach Einführung des Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG auch heute noch entgegengehalten werden dürfe, sie könnten ihre Ehe arbeitsteilig so gestalten, daß Betreuungsaufwand für die Kinder nicht entstehe (unter Hinweis auf BVerfGE 61, 319 <350 f.>). Auch im Hinblick auf die durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützte Entscheidungsfreiheit der Ehegatten dürfe kein wirtschaftlicher Druck zur Verhinderung der Erwerbstätigkeit der Frau ausgeübt werden (unter Hinweis auf BVerfGE 6, 55 <79 ff.>). Dies geschehe jedoch faktisch, wenn bei der Besteuerung der Einkünfte der verheirateten Mutter die notwendigerweise zur Erzielung dieser Einkünfte eingesetzten Kinderbetreuungsaufwendungen von einem Abzug ausgeschlossen würden.

56

2. Der Bundesminister der Finanzen hält es von Verfassungs wegen nicht für geboten, in den zu entscheidenden Fällen Aufwendungen für die Kinderbetreuung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, als außergewöhnliche Belastung oder in sonstiger Weise steuerlich zum Abzug zuzulassen. Der Schutzbereich des Art. 6 Abs. 4 GG sei nicht berührt. Dagegen müsse berücksichtigt bleiben, daß nach Art. 6 Abs.

57

2 GG Pflege und Erziehung der Kinder die zuvörderst den Eltern obliegende Pflicht sei.

Es stelle auch keine verfassungswidrige Benachteiligung der Beschwerdeführer dar, wenn § 33c EStG eine Abzugsmöglichkeit für Fremdbetreuungskosten nur für Alleinerziehende vorsehe. Für diese Gruppe müßten wegen der typischerweise vorliegenden Besonderheiten andere Maßstäbe gelten. Dies ergebe sich vor allem aus der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Besteuerung Alleinerziehender (BVerfGE 61, 319), die zur Einführung dieser Vorschrift geführt habe. Die gegen diese Entscheidung in der Literatur vorgebrachte Kritik könne nicht überzeugen. Sie beachte insbesondere nicht das geringe Gewicht einer möglichen Besserstellung von unverheiratet zusammenlebenden Eltern gegenüber Ehepaaren mit Kindern. Auch fehle eine Auseinandersetzung mit der Frage, in welcher Weise bei mehr als 30 Millionen Lohn- und Einkommensteuerpflichtigen (Stand: 1992) überprüft werden solle, ob und inwieweit Personen in einer eheähnlichen Gemeinschaft zusammenlebten.

58

Eine gleichzeitige Inanspruchnahme der §§ 33a Abs. 1 und 33c Abs. 1 EStG durch alleinstehende Elternteile sei aus tatsächlichen Gründen auszuschließen. Bei beiderseitiger Erwerbstätigkeit fehle es regelmäßig an einer gemeinschaftsbedingten Bedürftigkeit, die eine steuerliche Anerkennung der Unterhaltsleistungen des Partners ermögliche.

59

B.

Die - zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen - Verfassungsbeschwerden sind, soweit sie sich gegen den Ausschluß der Beschwerdeführer vom Abzug der Kinderbetreuungskosten und eines Haushaltsfreibetrags wenden, zulässig und begründet. In diesem Umfang sind die angegriffenen Gerichtsentscheidungen und die ihnen insoweit zugrundeliegenden gesetzlichen Bestimmungen mit Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG unvereinbar.

60

Im übrigen werden die Verfassungsbeschwerden nicht zur Entscheidung angenommen (§§ 93a Abs. 2, 93b Satz 2, 93d Abs. 1 Satz 3 BVerfGG).

61

I.

1. a) Die Pflege und Erziehung der Kinder sind das natürliche Recht der Eltern und die zuvörderst ihnen obliegende Pflicht (Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG). Die Eltern erfüllen diese Pflicht in der Familie, die vor allem Erziehungsgemeinschaft (vgl. BVerfGE 80, 81 <90 ff.>), aber auch Wirtschaftsgemeinschaft ist (vgl. BVerfGE 80, 81 <90>; 82, 60 <87>). Die Eltern schulden den Kindern Sachleistungen, die den wirtschaftlichen Bedarf der Kinder decken, ebenso aber Betreuungs- und Erziehungsleistungen, die dem kindlichen Bedürfnis nach Unterstützung, Anleitung sowie Vermittlung praktischer und kultureller Erfahrungen genügen. Art. 6 GG begründet eine umfassende Elternverantwortlichkeit für die Entwicklung des Kindes, die es zu einem verantwortlichen Leben in dieser Gesellschaft befähigt (vgl. BVerfGE 57, 170 <178>; 80, 81 <91>).

62

b) Die Erziehungspflicht (Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG) trifft die Eltern als höchstpersönliche Verantwortung, die von ihnen jedoch nicht ausschließlich in eigener Person wahrgenommen werden muß. Art. 6 Abs. 1 GG garantiert als Abwehrrecht die Freiheit, über die Art und Weise der Gestaltung des ehelichen und familiären Zusammenlebens selbst zu entscheiden (vgl. BVerfGE 61, 319 <347> m.w.N.). Deshalb hat der Staat die Familiengemeinschaft sowohl im immateriell-persönlichen als auch im materiell-wirtschaftlichen Bereich in ihrer jeweiligen eigenständigen und selbstverantwortlichen Ausgestaltung zu respektieren (BVerfGE 61, 319 <347> m.w.N.). Demgemäß dürfen die Eltern ihr familiäres Leben nach ihren Vorstellungen planen und verwirklichen und insbesondere in ihrer Erziehungsverantwortung entscheiden, ob und in welchem Entwicklungsstadium das Kind überwiegend von einem Elternteil allein, von beiden Eltern in wechselseitiger Ergänzung oder von einem Dritten betreut werden soll. Die Eltern bestimmen, vorbehaltlich des Art. 7 GG, in eigener Verantwortung insbesondere, ob und inwieweit sie andere zur Erfüllung ihres Erziehungsauftrags heranziehen wollen (vgl. BVerfGE 47, 46 <70>).

63

c) Nach Art. 6 Abs. 1 GG steht die Familie unter dem besonderen Schutze der staatlichen Ordnung. Das Wächteramt des Staates (Art. 6 Abs. 2 Satz 2 GG) berechtigt den Staat aber nicht, die Eltern zu einer bestimmten Art und Weise der Erziehung ihrer Kinder zu drängen. Das Grundgesetz überläßt die Entscheidung über das Leitbild der Erziehung den Eltern (vgl. BVerfGE 24, 119 <143>; 47, 46 <69 f.>), die über die Art und Weise der Betreuung des Kindes, seine Begegnungs- und Erlebensmöglichkeiten sowie den Inhalt seiner Ausbildung bestimmen. Diese primäre Entscheidungsverantwortlichkeit der Eltern beruht auf der Erwägung, daß die Interessen des Kindes in aller Regel am besten von den Eltern wahrgenommen werden (vgl. BVerfGE 72, 122 <139 f.>).

64

2. a) Art. 6 Abs. 1 GG enthält auch einen besonderen Gleichheitssatz. Er verbietet, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen (Diskriminierungsverbot, vgl. BVerfGE 76, 1 <72>). Art. 6 Abs. 1 GG untersagt eine Benachteiligung von Ehegatten gegenüber Ledigen (vgl. BVerfGE 28, 324 <347>; 69, 188 <205 f.>), von Eltern gegenüber Kinderlosen (vgl. BVerfGE 82, 60 <80>; 87, 1 <37>) sowie von ehelichen gegenüber anderen Erziehungsgemeinschaften (vgl. BVerfGE 61, 319 <355>). Dieses Benachteiligungsverbot steht jeder belastenden Differenzierung entgegen, die an die Existenz einer Ehe (Art. 6 Abs. 1 GG) oder die Wahrnehmung des Elternrechts in ehelicher Erziehungsgemeinschaft (Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG) anknüpft.

65

b) Eine Benachteiligung liegt auch vor, wenn Ehepartner oder Eltern wegen ihrer Ehe oder Familie und deren Gestaltung von Steuerentlastungen ausgeschlossen werden (vgl. BVerfGE 12, 151 <167>). Das Gebot der Steuergleichheit fordert zumindest für die direkten Steuern eine Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit (vgl. BVerfGE 43, 1 <8 ff.>; 61, 319 <343>; 66, 214 <222>; 82, 60 <86>; 89, 346 <352>). Das Bundesverfassungsgericht verdeutlicht das verfassungsrechtliche Prinzip der Einkommenbesteuerung nach Leistungsfähigkeit in der Pflicht des Steuerge-

66

setzgebers, das zur Bestreitung des familiären Existenzminimums benötigte, nicht disponible Einkommen von der Besteuerung auszunehmen.

3. a) Aus Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsgrundsatz des Art. 20 Abs. 1 GG folgt das verfassungsrechtliche Gebot, daß der Staat das Einkommen dem Steuerpflichtigen insoweit steuerfrei belassen muß, als es Mindestvoraussetzung eines menschenwürdigen Daseins ist - "Existenzminimum" - (vgl. BVerfGE 82, 60 <85>). Bei der Besteuerung einer Familie gilt dies - unter zusätzlicher Berücksichtigung von Art. 6 Abs. 1 GG - für das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder (vgl. BVerfGE 82, 60 <85>; 87, 153 <169>). Bei der Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit muß der Staat daher den Unterhaltsaufwand für Kinder des Steuerpflichtigen in dem Umfang als besteuerebares Einkommen außer Betracht lassen, in dem dieses zur Gewährleistung des Existenzminimums der Kinder erforderlich ist (vgl. BVerfGE 82, 60 <87>). Dieses Existenzminimum wird nach dem Bedarf, nicht nach einem tatsächlichen Aufwand bemessen (vgl. BVerfGE 82, 60 <91>; 87, 153 <170>). Darüber hinausgreifend betont das Gericht, daß der Kindesunterhalt nicht mit der privaten Bedürfnisbefriedigung rechtlich gleichgestellt werden, der Steuergesetzgeber deshalb auf die Mittel, die zur Pflege und Erziehung der Kinder unerlässlich sind, nicht in der Weise zugreifen dürfe wie auf finanzielle Mittel, die zur Befriedigung beliebiger Bedürfnisse eingesetzt werden (vgl. BVerfGE 82, 60 <87>; 84, 348 <359 f.>; 87, 1 <38>; 87, 153 <170>).

67

Die Leistungsfähigkeit von Eltern wird demnach, über den existentiellen Sachbedarf und den erwerbsbedingten Betreuungsbedarf des Kindes hinaus, generell durch den Betreuungsbedarf gemindert. Dieser Betreuungsbedarf ist als Bestandteil des kindbedingten Existenzminimums steuerlich zu verschonen. Steuerpflichtige mit Kindern sind wegen ihrer Betreuungspflichten, die ihre Arbeitskraft oder ihre Zahlungsfähigkeit beanspruchen, im Vergleich zu Steuerpflichtigen ohne Kinder steuerlich weniger leistungsfähig. Würde dieser auf der elterlichen Pflicht zur Erziehung und Betreuung ihrer Kinder beruhende Bedarf bei der Bemessung der Einkommensteuer außer Betracht gelassen, wären die Eltern gegenüber kinderlosen Steuerpflichtigen benachteiligt, deren Leistungsfähigkeit nicht durch die Erfüllung elterlicher Pflichten gemindert wird. Das Gebot der horizontalen Gleichheit (vgl. BVerfGE 82, 60 <89 f.>) wäre verletzt.

68

b) Der Betreuungsbedarf muß als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums (vgl. BVerfGE 82, 60 <85>; 87, 153 <169 ff.>) einkommensteuerlich unbelastet bleiben, ohne daß danach unterschieden werden dürfte, in welcher Weise dieser Bedarf gedeckt wird. Das Einkommensteuergesetz hat den Betreuungsbedarf eines Kindes stets zu verschonen, mögen die Eltern das Kind persönlich betreuen, mögen sie eine zeitweilige Fremdbetreuung des Kindes, z.B. im Kindergarten, pädagogisch für richtig halten oder mögen sich beide Eltern für eine Erwerbstätigkeit entscheiden und deshalb eine Fremdbetreuung in Anspruch nehmen.

69

4. Neben der Pflicht, die von den Eltern im Dienst des Kindeswohls getroffenen Ent-

70

scheidungen anzuerkennen und daran keine benachteiligenden Rechtsfolgen zu knüpfen, ergibt sich aus der Schutzpflicht des Art. 6 Abs. 1 GG auch die Aufgabe des Staates, die Kinderbetreuung in der jeweils von den Eltern gewählten Form in ihren tatsächlichen Voraussetzungen zu ermöglichen und zu fördern. Die Kinderbetreuung ist eine Leistung, die auch im Interesse der Gemeinschaft liegt und deren Anerkennung verlangt (vgl. BVerfGE 87, 1 <38 f.>; 88, 203 <258 f.>). Der Staat hat dementsprechend dafür Sorge zu tragen, daß es Eltern gleichermaßen möglich ist, teilweise und zeitweise auf eine eigene Erwerbstätigkeit zugunsten der persönlichen Betreuung ihrer Kinder zu verzichten wie auch Familientätigkeit und Erwerbstätigkeit miteinander zu verbinden. Der Staat muß auch Voraussetzungen schaffen, daß die Wahrnehmung der familiären Erziehungsaufgabe nicht zu beruflichen Nachteilen führt, daß eine Rückkehr in eine Berufstätigkeit ebenso wie ein Nebeneinander von Erziehung und Erwerbstätigkeit für beide Elternteile einschließlich eines beruflichen Aufstiegs während und nach Zeiten der Kindererziehung ermöglicht und daß die Angebote der institutionellen Kinderbetreuung verbessert werden (vgl. BVerfGE 88, 203 <260>).

II.

1. a) Nach diesem Maßstab verletzen die Regelungen des § 33c Abs. 1 bis 4 EStG über die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten wegen Erwerbstätigkeit die Beschwerdeführer in ihrem Recht aus Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG. Sie benachteiligen die eheliche Erziehungsgemeinschaft erwerbstätiger Eltern gegenüber anderen Erziehungsgemeinschaften und widersprechen damit dem Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG.

71

§ 33c EStG läßt für "alleinstehende" Steuerpflichtige (§ 33c Abs. 2 EStG) den Abzug von Kinderbetreuungskosten wegen Erwerbstätigkeit zu. Dabei definiert § 33c Abs. 2 EStG als alleinstehend die Unverheirateten, die verheirateten, aber dauernd getrenntlebenden Ehegatten sowie die Verheirateten, deren Ehegatte nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Unverheiratete sind auch dann "alleinstehend", wenn sie innichtehelicher Lebensgemeinschaft leben. Die Unterscheidung des § 33c Abs. 2 EStG zwischen abzugsberechtigten "Alleinstehenden" und nichtabzugsberechtigten Verheirateten läßt sich damit nicht auf eine unterschiedliche steuerliche Leistungsfähigkeit beider Gruppen zurückführen. Die Bestimmung des Abzugsberechtigten greift über die Gruppe der ausschließlich auf sich selbst angewiesenen Alleinerziehenden hinaus und bezieht auch zusammenlebende und einander Unterhalt zahlende unverheiratete Eltern in die Steuerentlastung ein. Lediglich unbeschränkt steuerpflichtige, in ehelicher Gemeinschaft lebende Eltern werden - abgesehen von Fällen des § 33c Abs. 5 EStG - mit ihren Betreuungskosten der Einkommensteuer unterworfen.

72

Damit ist zunächst festgestellt, daß der Ausschluß der ehelichen Erziehungsgemeinschaft von der Pauschbetragsregelung des § 33c Abs. 4 EStG, die nicht auf notwendige Aufwendungen begrenzt ist (vgl. Borggreve in: Littmann/Bitz/Hellwig, Das

73

Einkommensteuerrecht, Bd. 3, Losebl., Stand: März 1997, § 33c Rn. 51), zu einer mit Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG nicht zu vereinbarenden Benachteiligung führt.

b) Im übrigen können Betreuungskosten - über den Pauschbetrag hinaus - nach § 33c Abs. 1 Satz 2 (später: § 33c Abs. 1 Satz 4) EStG nur geltend gemacht werden, soweit sie den Umständen nach notwendig sind. An diesem Tatbestandsmerkmal soll es fehlen, wenn der Steuerpflichtige mit dem anderen Elternteil des Kindes zusammenlebt und dieser nicht erwerbstätig ist (vgl. Bundesminister der Finanzen, Erlaß vom 10. Mai 1985, BStBl I S. 189 <190 Rn. 8>; Scheurmann-Kettner/Lantau, Einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender nach § 33c des Einkommensteuergesetzes, BB 1985, S. 915 <917>). Zudem wird eine Notwendigkeit der Betreuungskosten verneint, wenn und soweit dem betreuten Kind oder dem Alleinstehenden Bezüge zufließen, mit denen Kinderbetreuungskosten bestritten werden sollen (vgl. Dankmeyer/Klößner, DB 1985, S. 68; Glanegger in: Schmidt, EStG, 17. Aufl., 1998, § 33c Anm. 16). Auch bei dieser Auslegung dürfen alleinstehende Steuerpflichtige i.S. des § 33c Abs. 2 EStG aber Kinderbetreuungskosten von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage auch dann abziehen, wenn sie nicht zur Erwerbstätigkeit gezwungen sind, weil sie für ihren eigenen Unterhalt Leistungen von dem anderen Elternteil in ausreichender Höhe erhalten. Die Kinderbetreuungskosten solcher "Alleinstehender" sind jedoch nicht mehr oder weniger zwangsläufig als diejenigen der in ehelicher Gemeinschaft lebenden Eltern.

74

Vielmehr ist nach dem Schutzbereich des Art. 6 Abs. 2 GG verfassungsrechtlich geboten, den Betreuungsaufwand für Kinder bei allen Eltern steuerrechtlich zu berücksichtigen. Er entsteht unabhängig davon, ob und wenn ja, in welchem zeitlichen Rahmen die Kinderbetreuung durch Dritte wahrgenommen wird. Dies findet seinen Ausdruck schon in den gesetzlichen Regelungen zum Kindererziehungsgeld, zum Erziehungsurlaub und zur rentenrechtlichen Berücksichtigung von Kindererziehungszeiten. Der Betreuungsaufwand ist - ebenso wie der Versorgungsaufwand - in das Existenzminimum des Kindes einzurechnen. Dieser Gedanke liegt auch den Regelungen der §§ 1570, 1615I BGB zugrunde. Sie gewähren dem betreuenden Elternteil Unterhalt, auf den dieser nicht verzichten können (vgl. F.W. Bosch, Unterhaltsverzichtsvereinbarungen, in: Festschrift für Walther J. Habscheid 1989, S. 23 <29 ff.>).

75

Die Beschränkung der Abziehbarkeit der Kinderbetreuungskosten (§ 33c Abs. 1 EStG) und der Pauschalierung dieser Kosten (§ 33c Abs. 4 EStG) auf Alleinstehende i.S. des § 33c Abs. 2 EStG verletzt somit die - unbeschränkt steuerpflichtige - eheliche Erziehungsgemeinschaft in ihrem Gleichbehandlungsanspruch aus Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG. Das Gesetz versagt den Abzug allein wegen des Tatbestandes der Ehe und verstößt insoweit gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG.

76

c) Die Verletzung des Benachteiligungsverbots des Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG trifft auch die Beschwerdeführerin zu 1. sowie die Beschwerdeführer zu 2. in den Veranlagungsjahren 1986 und 1987. Zwar überschreiten die insoweit geltend gemachten Be-

77

treuungsaufwendungen nicht die Grenze der "zumutbaren Belastung" i.S. des § 33 Abs. 1 und Abs. 3 EStG. Kinderbetreuungskosten sind aber nicht um eine solche zumutbare Belastung zu kürzen. Die Kinderbetreuungskosten mindern regelmäßig - als stetige Wahrnehmung der elterlichen Erziehungsverantwortung durch Drittbetreuung - die steuerliche Leistungsfähigkeit in einem existenznotwendigen Bedarf und stehen deshalb für eine Einkommenbesteuerung nicht zur Verfügung (vgl. BVerfGE 61, 319 <343 f.>; 66, 214 <222>; 82, 60 <86>). Dementsprechend kam - anders als bei außergewöhnlichen Aufwendungen im Einzelfall - der Abzug einer zumutbaren Belastung hier nicht in Betracht. Die in § 33c EStG enthaltene pauschale Verweisung auf § 33 EStG rechtfertigte keine Anrechnung der zumutbaren Belastung, da diese zur Verfassungswidrigkeit der Regelung geführt hätte. Die Betreuungskosten Alleinerziehender waren grundsätzlich in der notwendigen Höhe als Minderung des Einkommens zu berücksichtigen. Die Anrechnung der zumutbaren Belastung hätte dagegen zur Folge gehabt, daß schon bei sogenannten Durchschnittsverdienern ein großer Teil der nachgewiesenen Aufwendungen nicht abziehbar gewesen wäre (vgl. BFHE 167, 436, bestätigt in BFHE 179, 422; 181, 25).

Bei den hier maßgeblichen Fassungen des § 33c Abs. 1 EStG vor der Änderung durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I S. 2049) war insoweit allerdings eine verfassungskonforme Auslegung möglich. Diese Möglichkeit ist erst mit dem Jahressteuergesetz 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I S. 2049) entfallen. § 33c Abs. 1 Satz 1 EStG bestimmt nunmehr ausdrücklich, daß Kinderbetreuungskosten nur so weit zu berücksichtigen sind, als "sie die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 übersteigen". Die Vereinbarkeit dieser Regelungen mit dem Grundgesetz ist freilich nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.

78

d) An der Verfassungswidrigkeit der beanstandeten Rechtslage hat sich auch durch die Einführung des Abzugsbetrags nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG nichts geändert. Nach dieser Vorschrift konnte die eheliche Erziehungsgemeinschaft Aufwendungen bis zu 12.000 DM im Kalenderjahr für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse als Sonderausgaben geltend machen, wenn sie zwei Kinder hatte, die zum Beginn des Kalenderjahres das 10. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten. Alleinstehende i.S. des § 33c Abs. 2 EStG konnten von dieser Abzugsmöglichkeit bereits dann Gebrauch machen, wenn sie nur ein Kind unter 10 Jahren hatten. Damit hat auch diese Regelung die eheliche Erziehungsgemeinschaft mit einem Kind gegenüber anderen Erziehungsgemeinschaften mit einem Kind benachteiligt.

79

In der seit dem 28. Dezember 1996 geltenden Fassung des § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG ist diese Differenzierung zwar weggefallen. Dafür steht diese Abzugsmöglichkeit steuerpflichtigen Eltern und kinderlosen Steuerpflichtigen nun in gleicher Weise offen. Sie ist bereits aus diesem Grund kein Ausgleich für Kinderbetreuungskosten.

80

2. Auch die Regelung des § 32 Abs. 3 und Abs. 4 EStG 1984 (später: § 32 Abs. 7 EStG) über den Abzug eines Haushaltsfreibetrags verstößt gegen Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG, weil sie die eheliche gegenüber anderen Erziehungsgemeinschaften be-

81

nachteiligt. Der Gesetzgeber gewährt den nichtehelichen Erziehungsgemeinschaften einen Haushaltsfreibetrag auch dann, wenn jedem Elternteil ein Grundfreibetrag zusteht, während der Haushaltsfreibetrag den Ehegatten grundsätzlich vorenthalten wird.

Der Haushaltsfreibetrag soll die erhöhten Aufwendungen alleinstehender Steuerpflichtiger ausgleichen, die wegen ihrer Kinder zur Erweiterung von Wohnung und Haushalt gezwungen sind. Alleinstehende Personen mit Kindern sollen einen zusätzlichen Freibetrag ähnlich einem weiteren Grundfreibetrag erhalten und damit im Proportionalbereich der Einkommensteuer ebenso besteuert werden wie zusammen veranlagte Ehegatten (vgl. BTDrucks 7/1470, S. 283 zu § 79 und § 80 des Entwurfs, sowie S. 222). Der Haushaltsfreibetrag knüpft allein an den Haushalt des alleinstehenden Steuerpflichtigen an, erhöht sich aber nicht mit der Anzahl der Kinder.

82

Dieser zweite Grundfreibetrag für unverheiratete Eltern ist mit Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG nicht vereinbar, weil er der ehelichen Erziehungsgemeinschaft vorenthalten, unverheirateten Eltern dagegen auch dann gewährt wird, wenn sie eine Erziehungsgemeinschaft bilden und beide steuerpflichtig sind. In diesem Fall wird das jeweilige Einkommen steuerlich bereits in Höhe des Grundfreibetrags verschont (vgl. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG). Durch den Haushaltsfreibetrag als "drittem Grundfreibetrag" werden damit solche Erziehungsgemeinschaften der ehelichen Erziehungsgemeinschaft gegenüber bevorzugt.

83

Diese unterschiedliche Behandlung läßt sich in diesem Fall auch nicht auf eine größere kindbedingte Verteuerung der Haushaltsführung der abzugsberechtigten nichtehelichen Erziehungsgemeinschaft gegenüber einer ehelichen Erziehungsgemeinschaft zurückführen. Grundsätzlich erhöht das Hinzutreten eines Kindes den Haushaltsführungsaufwand der Eltern. Dieser ist für jeden gemeinsamen Haushalt der Eltern gleich. Mag der Aufwand zur Gründung eines Hausstandes auch bei verheirateten Eltern ehebedingt, bei Alleinerziehenden hingegen zumindest teilweise kindbedingt entstanden sein, so ist dieser einmalige Bedarf weder Gegenstand noch Anlaß der Regelung des § 32 Abs. 7 (früher: § 32 Abs. 3 und Abs. 4) EStG. Der in jedem Veranlagungsjahr wiederkehrende steuererhebliche allgemeine Haushaltsmehrbedarf hingegen, der hier zum Abzug zugelassen wird, ist bei verheirateten wie bei unverheirateten Eltern gleich, so daß eine unterschiedliche steuerliche Berücksichtigung nicht gerechtfertigt ist.

84

Lebt ein Kind nicht bei den Eltern, sondern an einem dritten Ort, so ist ebenfalls nicht ersichtlich, warum dennoch entstehende kindbedingte Mehraufwendungen nicht in gleicher Weise in der ehelichen Erziehungsgemeinschaft anfallen. Der Einwand, die Unterbringung eines Kindes in einem Internat, in medizinischen oder sonstigen Betreuungseinrichtungen sei im Falle der ehelichen Gemeinschaft der Eltern vermeidbar, ist mit dem sich aus Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG ergebenden Recht der Eltern auf die freie Gestaltung des familiären Zusammenlebens nicht vereinbar.

85

3. Auch die Möglichkeit der Zusammenveranlagung (§§ 26, 26b EStG), die den in

86

ehelicher Gemeinschaft lebenden Eltern zur Verfügung steht, mindert deren Benachteiligung durch die angegriffenen Regelungen nicht. Die Zusammenveranlagung kann von allen Ehegatten in Anspruch genommen werden, unabhängig davon, ob sie unterhaltsberechtignte Kinder haben oder nicht; die Zusammenveranlagung setzt eine Ehe, nicht einen kindbedingten Bedarf voraus. Eine Berücksichtigung der Rechtsfolgen der §§ 26, 26b EStG zur Kompensation der steuerlichen Schlechterstellung kommt somit schon deshalb nicht in Betracht, weil sie verheiratete Eltern gegenüber Ehegatten ohne unterhaltsberechtignte Kinder benachteiligen würde. Im übrigen hängt die Entlastungswirkung der Zusammenveranlagung von der Höhe der jeweiligen Einkünfte beider Ehegatten und vom Progressionssatz ab. Die Zusammenveranlagung wirkt sich kaum aus, wenn beide Ehegatten erwerbstätig sind und Einkünfte in ähnlicher Höhe erzielen.

C.

Neben diesen mit Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG nicht zu vereinbarenden Benachteiligungen der ehelichen gegenüber anderen Erziehungsgemeinschaften bleibt die steuerliche Berücksichtigung verminderter Leistungsfähigkeit von Eltern insgesamt hinter dem verfassungsrechtlich nach Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG Gebotenen zurück und benachteiligt Eltern, die nicht die steuerlichen Entlastungen der § 33c, § 32 Abs. 7 EStG in Anspruch nehmen können, auch gegenüber kinderlosen Steuerpflichtigen.

87

I.

Kinderfreibeträge und Kindergeld decken im wesentlichen nur das sächliche Existenzminimum des Kindes. Der Betreuungsbedarf jedes Kindes wird bisher - gleichheitswidrig (vgl. oben B.II.1.) - lediglich berücksichtigt, wenn er bei Alleinstehenden i.S. des § 33c Abs. 2 EStG im Zusammenhang mit der Erwerbstätigkeit, mit Krankheit oder Behinderung entstanden ist oder wenn ein in ehelicher Gemeinschaft lebender Elternteil krank oder behindert und der andere entweder erwerbstätig oder ebenfalls krank oder behindert ist (§ 33c Abs. 1 bis Abs. 3 und Abs. 5 EStG). Diese Regelungen genügen nicht der Tatsache, daß der Betreuungsbedarf des Kindes unabhängig von Krankheit, Behinderung oder Erwerbstätigkeit der Eltern besteht und auch nicht von der Art und Weise der Erbringung der Betreuungsleistungen abhängt.

88

Bei der Neuregelung der einkommensteuerlichen Verschonung des Betreuungsbedarfs wird der Gesetzgeber daher eine gleiche betreuungsbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit bei allen Eltern - unabhängig von der Art der Betreuung und von konkreten Aufwendungen - zu berücksichtigen und dementsprechend den Kinderfreibetrag oder das Kindergeld zu erhöhen haben.

89

II.

Das Einkommensteuergesetz vernachlässigt neben dem Betreuungsbedarf (§ 33c EStG) auch die Aufwendungen der Eltern, die dem Kind die persönliche Entfaltung, seine Entwicklung zur Eigenständigkeit und Eigenverantwortlichkeit ermöglichen (Er-

90

ziehungsbedarf). Es berücksichtigt zwar im "Haushaltsfreibetrag" - unter unzutreffender Bezeichnung und gleichheitswidriger Beschränkung (vgl. oben B.II.2.) - einen kindbedingten Zusatzbedarf, der diesen Bedarf des Kindes im rechnerischen Ergebnis abdeckt. Dabei bleibt aber außer Betracht, daß alle Eltern diesen Mehrbedarf des Kindes zu befriedigen haben. Der Gesetzgeber muß deshalb bei der gebotenen Neugestaltung des Kinderleistungsausgleichs (vgl. Beschluß des Zweiten Senats vom 10. November 1998 - 2 BvL 42/93 - <Kinderleistungsausgleich>) diesen Erziehungsbedarf des Kindes unabhängig vom Familienstand bei allen Eltern, die einen Kinderfreibetrag oder ein Kindergeld erhalten, berücksichtigen.

Auch dieser Erziehungsbedarf wird durch Kinderfreibetrag und Kindergeld nicht ausreichend befriedigt. Zwar umfaßt der für die Gewährung von Sozialhilfe und damit für die Festlegung des allgemeinen steuerlichen Existenzminimums maßgebliche notwendige Lebensunterhalt neben Ernährung, Unterkunft, Kleidung, Körperpflege, Hausrat und Heizung auch persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens (§ 12 Abs. 1 Satz 1, § 22 Abs. 1 BSHG i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 der Verordnung zur Durchführung des § 22 des Bundessozialhilfegesetzes <Regelsatzverordnung> vom 20. Juli 1962 <BGBl I S. 515>, zuletzt geändert durch Art. 11 des Gesetzes zur Reform des Sozialhilferechts vom 23. Juli 1996 <BGBl I S. 1088>). Zu diesem Minimum gehören in vertretbarem Umfange auch Beziehungen zur Umwelt und eine Teilnahme am kulturellen Leben (vgl. § 12 Abs. 1 Satz 2 BSHG). Für Kinder und Jugendliche umfaßt der notwendige Lebensunterhalt auch den besonderen, vor allem den durch ihre Entwicklung und ihr Heranwachsen bedingten Bedarf (vgl. § 12 Abs. 2 BSHG i.d.F. des Gesetzes zur Reform des Sozialhilferechts vom 23. Juli 1996 <BGBl I S. 1088> sowie hierzu die Begründung des Gesetzentwurfs <BTDrucks 13/3904, S. 44>).

91

Bei der Quantifizierung dieses Bedarfs sind jedoch die allgemeinen Kosten noch nicht hinreichend berücksichtigt, die Eltern aufzubringen haben, um dem Kind eine Entwicklung zu ermöglichen, die es zu einem verantwortlichen Leben in dieser Gesellschaft befähigt (vgl. BVerfGE 57, 170 <178>; 80, 81 <91>). Hierzu gehört gegenwärtig z.B. - entgegen § 33c Abs. 1 Satz 5 EStG - die Mitgliedschaft in Vereinen sowie sonstige Formen der Begegnung mit anderen Kindern oder Jugendlichen außerhalb des häuslichen Bereichs, das Erlernen und Erproben moderner Kommunikationstechniken, der Zugang zu Kultur- und Sprachfertigkeit, die verantwortliche Nutzung der Freizeit und die Gestaltung der Ferien.

92

Für die Bemessung dieses von allen Eltern zu befriedigenden Erziehungsbedarfs von Kindern gibt der bisherige Haushaltsfreibetrag eine zahlenmäßige Orientierung, die allerdings je nach Kinderzahl abzustufen ist.

93

III.

Es wird Aufgabe des Gesetzgebers sein, die kindbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit steuerpflichtiger Eltern im Vergleich zu kinderlosen Steuerpflichtigen in jedem weiteren Reformschritt zu berücksichtigen. Das rechtsstaatliche Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten und die Besteuerungs-

94

gleichheit fordern eine Einfachheit und Klarheit der gesetzlichen Regelungen, die dem nicht steuerrechtskundigen Pflichtigen erlauben, seinen - strafbewehrten (§ 370 AO) - Erklärungspflichten sachgerecht zu genügen. Soweit ein Steuertatbestand sich nach personenbezogenen Daten wie Familienstand, Anzahl der Kinder und Alter bestimmt, kann der steuererhebliche Tatbestand so definiert werden, daß die bloße Angabe dieser Daten die Anwendung des Gesetzes möglich macht. Da die kindbedingte Minderung der einkommensteuerlichen Leistungsfähigkeit zudem von konkreten Aufwendungen unabhängig ist, sie auch unabhängig von Anträgen und sonstigen formalen Voraussetzungen gewährt werden kann, ist es möglich, die gesamte kindbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit in einem Grundtatbestand zu erfassen, der alle kinderbezogenen Entlastungen umfaßt und dessen Voraussetzungen allein durch die Angabe familienbezogener Daten dargelegt werden können. Der Steuerpflichtige würde dadurch in die Lage versetzt, die ihm abverlangten Erklärungen aufgrund eigenen Wissens verlässlich abzugeben. Außerdem kann ein vereinheitlichter Entlastungstatbestand des Betreuungs- und Erziehungsbedarfs dazu dienen, komplizierte Lebenssachverhalte übersichtlicher und verständlicher zu machen, um so den steuerlichen Belastungsgrund zu verdeutlichen und in das Bewußtsein zu rücken (vgl. auch BVerfGE 96, 1 <6 f.>).

D. - I.

Die Verfassungswidrigkeit der den angegriffenen gerichtlichen Entscheidungen zugrundeliegenden Regelungen des Abzugs von Kinderbetreuungskosten wegen Erwerbstätigkeit (§ 33c Abs. 1 bis 4 EStG) und des Haushaltsfreibetrags (§ 32 Abs. 3 und Abs. 4 EStG 1984; später: § 32 Abs. 7 EStG) erfaßt diese Vorschriften in den jeweils geltenden Fassungen. 95

Die verfassungswidrigen Vorschriften, auf denen die mit den Verfassungsbeschwerden angegriffenen Entscheidungen beruhen, sind nur für mit dem Grundgesetz unvereinbar zu erklären (vgl. § 95 Abs. 3 Sätze 2 und 3, § 79 BVerfGG). Eine Nichtigerklärung ließe die verfassungsrechtlich gebotene Berücksichtigung des Betreuungsaufwandes und eines Haushaltsfreibetrags gänzlich entfallen und würde damit eine Rechtslage schaffen, die mit Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG noch weniger vereinbar wäre als die Regelungen des § 33c Abs. 1 bis Abs. 4 und des § 32 Abs. 3 und Abs. 4 EStG 1984 (später: § 32 Abs. 7 EStG). Die verfassungswidrigen Normen bleiben deshalb vorübergehend weiterhin anwendbar. 96

1. Die für verfassungswidrig erkannten Regelungen des § 33c EStG sind bis zum 31. Dezember 1999 weiterhin anzuwenden. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der Gesetzgeber in einem ersten Reformschritt die Besteuerung der Familie in der Weise neu zu regeln, daß der Betreuungsbedarf jedes Kindes als verminderte Leistungsfähigkeit seiner Eltern berücksichtigt wird. Dieser erste Schritt wird aufgrund der in dieser Entscheidung festgestellten Diskriminierung der ehelichen Erziehungsgemeinschaft erforderlich. Im Rahmen dieser Neuregelung hat der Gesetzgeber die Berücksichtigung dieses Betreuungsbedarfs auf alle Eltern auszudehnen, unabhängig davon, in wel- 97

cher Weise sie diesen Bedarf ihrer Kinder decken.

2. Die Regelung über den Haushaltsfreibetrag bleibt bis zum 31. Dezember 2001 weiterhin anwendbar. Bis zu diesem Zeitpunkt hat der Gesetzgeber die Diskriminierung der ehelichen Erziehungsgemeinschaft durch den Ausschluß vom Abzug eines Haushaltsfreibetrags zu korrigieren. Dieser zweite notwendige Reformschritt gibt Anlaß für eine Neuregelung des Kinderleistungsausgleichs, in der die verminderte steuerliche Leistungsfähigkeit von Eltern durch den Erziehungsbedarf ihrer Kinder berücksichtigt wird. 98

II.

Sollte der Gesetzgeber mit Wirkung bis zum 1. Januar 2000 noch keine Neuregelung der Kinderbetreuungskosten in Kraft gesetzt haben, sind ab diesem Zeitpunkt von Verfassungen wegen 4.000 DM im Jahr bei der Feststellung des zu versteuernden Einkommens - als Erhöhung des Kinderfreibetrags - vom Einkommen i.S. des § 2 Abs. 4 EStG abzuziehen, wenn der Steuerpflichtige für ein Kind einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält. Der Betrag erhöht sich pro Veranlagungsjahr um 2.000 DM für jedes weitere Kind, für das der Steuerpflichtige einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhält. Entsprechendes gilt im Rahmen des staatlichen Förderungsauftrags gemäß Art. 6 Abs. 1 GG (vgl. BVerfGE 82, 60 <81>; 87, 1 <35>) für Leistungsansprüche nach §§ 62 ff. EStG. 99

Sollte die Neuregelung für die unter Nr. 2 des Tenors bezeichneten Vorschriften nicht spätestens mit Wirkung zum 1. Januar 2002 in Kraft getreten sein, so fehlt aufgrund der festgestellten Unvereinbarkeit der Regelung über den Haushaltsfreibetrag mit dem Grundgesetz für die Besteuerung des Einkommens der Eltern, denen ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld für ein oder mehrere Kinder zusteht, in Höhe von 5.616 DM (vgl. C.II.) die gesetzliche Grundlage. 100

III.

Die Ausgangsverfahren der Verfassungsbeschwerden waren an den Bundesfinanzhof zurückzuverweisen. In den Beschwerdeverfahren gegen die Nichtzulassung der Revision der Beschwerdeführer zu 2. und 3. ist zwar mit dieser Entscheidung die von ihnen ursprünglich geltend gemachte grundsätzliche Bedeutung als Zulassungsgrund entfallen; der Zugang zur Revision ist aber aufgrund der nun vorliegenden Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts auch für diese Beschwerdeführer eröffnet, weil die angegriffenen Entscheidungen der Finanzgerichte von dieser Entscheidung abweichen (nachträgliche Divergenz, vgl. § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 101

Im Blick auf die verfassungsrechtlich gebotene stufenweise Angleichung des geltenden Rechts haben die Beschwerdeführer in den Verfahren 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91 und 2 BvR 980/91 einen Anspruch darauf, daß der Erfolg ihrer Verfassungsbeschwerden sich für sie auch für die jeweils anhängigen Veranlagungszeiträume in einer den verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechenden einkommensteuerlichen Entlastung auswirkt. Der Bundesfinanzhof, an den die Verfahren zurückverwie- 102

sen werden, hat deshalb zu prüfen, ob durch eine erweiternde Anwendung der beanstandeten Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder durch entsprechende Anwendung des Rechtsgedankens der §§ 163, 227 AO (vgl. dazu BVerfG, Beschluß des Zweiten Senats vom 10. November 1998 - 2 BvL 42/93 - <Kinderleistungsausgleich>) sichergestellt werden kann, daß die in § 33c, § 32 Abs. 3 und Abs. 4 EStG 1984 und § 32 Abs. 7 EStG 1986 vorgesehenen Entlastungen in den konkreten Fällen den Beschwerdeführern zugute kommen. Anderenfalls müßte der Gesetzgeber insoweit eine rückwirkende Regelung treffen.

E.

Die Entscheidung über die Erstattung der notwendigen Auslagen beruht auf § 34a Abs. 2 BVerfGG. 103

F.

Diese Entscheidung ist zu Nr. 5 der Entscheidungsformel mit 7:1 Stimmen, im übrigen im Ergebnis einstimmig ergangen. 104

Limbach	Kirchhof	Winter
Sommer	Jentsch	Hassemer
Broß		Osterloh

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss des Zweiten Senats vom 10. November 1998
- 2 BvR 1057/91**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss des Zweiten Senats vom 10. November 1998 -
2 BvR 1057/91 - Rn. (1 - 104), [http://www.bverfg.de/e/
rs19981110_2bvr105791.html](http://www.bverfg.de/e/rs19981110_2bvr105791.html)

ECLI ECLI:DE:BVerfG:1998:rs19981110.2bvr105791