

**In dem Verfahren
über
die Verfassungsbeschwerde**

des Herrn K...

- Bevollmächtigte: Rechtsanwälte Dr. Thomas M. Remé und Kollegen,
Ballindamm 26, Hamburg -

gegen den Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 5. Dezember 1996 - III B 59/96 -

hat die 3. Kammer des Zweiten Senats des Bundesverfassungsgerichts durch die

Richterin Präsidentin Limbach,
die Richter Kirchhof
und Jentsch

gemäß § 93b in Verbindung mit § 93a BVerfGG in der Fassung der Bekanntmachung vom 11. August 1993 (BGBl I S. 1473) am 22. November 1999 einstimmig beschlossen:

Die Verfassungsbeschwerde wird nicht zur Entscheidung angenommen.

Gründe:

A.

Die Verfassungsbeschwerde betrifft die Frage, ob die einkommensteuerrechtliche Behandlung zusammenveranlagter Eltern mit vier minderjährigen Kindern in den Fällen, in denen ein Elternteil wegen Krankheit des anderen Elternteils die gesamte Unterhaltslast allein tragen mußte, in dem Streitjahr 1990 verfassungswidrig war.

1

I.

1. Der Beschwerdeführer wendet sich gegen einen Beschluß des Bundesfinanzhofs, mit dem seine Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision im Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf als unbegründet zurückgewiesen worden ist.

2

Der Beschwerdeführer wurde im Streitjahr 1990 zusammen mit seiner im Mai 1991 verstorbenen Ehefrau veranlagt. Die vier gemeinsamen Kinder waren im Streitjahr zehn, sieben, fünf und ein Jahr alt. Die Ehefrau des Beschwerdeführers war im Streitjahr nach einer Operation im August 1989 für insgesamt 23 Wochen mit Unterbrechungen in verschiedenen Krankenhäusern in stationärer Behandlung. In der übrigen Zeit war sie krankheitsbedingt nicht in der Lage, ihre vier Kinder selbst zu betreuen. Der Beschwerdeführer war den ganzen Zeitraum über als Rechtsanwalt berufstätig.

3

2. Zur Betreuung der Kinder wurde fremde Hilfe in Anspruch genommen, für die im

4

Streitjahr insgesamt 37.193,67 DM aufgewandt wurden. Hiervon wurden steuerlich nur 22.200 DM berücksichtigt. Dieser Betrag ergab sich aus den pauschalen Höchstbeträgen der Vorschriften des § 33c Abs. 1 Satz 1 und Satz 2, Abs. 3 Satz 1 und Satz 2, Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 i.V.m. Abs. 5 Nr. 2 und § 10 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 8 Satz 4, § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe b EStG.

Auch nach Beschreitung des Rechtswegs blieb es mit Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 9. Januar 1996 bei der Nichtberücksichtigung der Aufwendungen des Beschwerdeführers in Höhe von 14.993,67 DM. Die Revision wurde in diesem Urteil nicht zugelassen.

5

3. Gegen die Nichtzulassung der Revision legte der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 22. Februar 1996 Beschwerde ein, die durch Beschluß des Bundesfinanzhofs vom 5. Dezember 1996 als unbegründet zurückgewiesen wurde. Der erkennende Senat habe bereits entschieden, daß § 33c EStG als spezialgesetzliche Regelung dem § 33 EStG vorgehe. § 33 EStG sei daher auf Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes auch dann nicht anwendbar, wenn die diesbezüglichen Aufwendungen des Steuerpflichtigen die Höchstbeträge des § 33c Abs. 3 EStG überschritten.

6

Zu Unrecht erhebe die Beschwerde gegen die einkommensteuerliche Behandlung der Kosten der Kinderbetreuung verfassungsrechtliche Einwände. Sie verkenne vor allem, daß sich in dem angestrebten Revisionsverfahren die Frage eines Verfassungsverstoßes des Einkommensteuergesetzes bei der Behandlung von Kosten einer Kinderbetreuung, für die Dritte herangezogen werden müssen, nur dahin stellen würde, ob der Gesetzgeber bei Steuerpflichtigen mit vier Kindern den abzugsfähigen Betrag nach §§ 33c Abs. 3, 33a Abs. 3 EStG und nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG, der einen zusätzlichen Freibetrag für ein hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis gewähre, auf insgesamt 22.200 DM beschränken dürfe. Daß der Freibetrag nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG nicht für die "Kinderbetreuung", sondern für hauswirtschaftliche Beschäftigungsverhältnisse gewährt werde, sei ohne Bedeutung; denn die Kinderbetreuung erfordere auch hauswirtschaftliche Leistungen, so daß die vorgenannten Beschäftigungsverhältnisse auch der Kinderbetreuung zugute kämen. Auch der Abzugsbetrag nach § 33a Abs. 3 EStG sei mit zu berücksichtigen. Ob dieser Betrag für sich genommen verfassungsrechtlich zu beanstanden sei, sei in einem künftigen Revisionsverfahren nicht zu prüfen und könne der Rechtssache daher keine grundsätzliche Bedeutung geben.

7

Ein Betrag in der oben genannten Höhe, den ohnehin nur der kleinere Teil der Steuerpflichtigen tatsächlich für die Kinderbetreuung durch Dritte aufbringen könne (unter Hinweis auf Arndt, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 33c Rn. D 4), sei offenkundig nicht verfassungswidrig zu niedrig angesetzt, um die besonderen (zwangsläufigen) Aufwendungen der Kinderbetreuung durch Dritte für eine Besteuerung freizustellen. Einem Steuerpflichtigen tatsächlich entstandene Kosten der Kinderbetreuung zu berücksichtigen, die nicht zwangsläufig seien, sei von Verfas-

8

sungs wegen nicht geboten (unter Hinweis auf BVerfGE 43, 108).

Im übrigen ergehe die Entscheidung nach Art. 1 Nr. 6 des Gesetzes zur Entlastung des Bundesfinanzhofs ohne Angaben von Gründen. 9

II.

Der Beschwerdeführer rügt die Verletzung von Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG. 10

Die lediglich pauschale Berücksichtigung von Kosten, die durch die notwendige Betreuung von unterhaltsbedürftigen Kindern entstünden, sei im vorliegenden Fall verfassungswidrig. Bereits für den Normalfall einer gewöhnlichen Familie gehe das Bundesverfassungsgericht davon aus, daß Unterhaltsaufwendungen für Kinder mindestens in Höhe des Existenzminimums zu berücksichtigen seien. Dieser Forderung sei nunmehr der Gesetzgeber durch die Gewährung von Kinderfreibeträgen (§ 32 EStG) und durch die Zahlung von Kindergeld (§§ 62 ff. EStG) nachgekommen. 11

Von dem dabei berücksichtigten Normalfall unterscheide sich der vorliegende Fall wesentlich, da die Ehefrau des Beschwerdeführers aufgrund ihrer Krankheit weder für den Unterhalt der Kinder durch eigene Betreuung, noch durch eigene Erwerbstätigkeit habe beitragen können. Der Beschwerdeführer habe damit die Unterhaltsleistungen insgesamt allein erbringen müssen. Dieser Sachverhalt werde durch die Regelungen der §§ 33a, 33c EStG erfaßt, aufgrund derer insgesamt 11.200 DM seiner Aufwendungen berücksichtigt worden seien. Weitere 11.000 DM seien im Rahmen von § 10 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 i.V.m. Satz 4 EStG berücksichtigt worden, wobei die Vorschrift unterschiedslos für alle Familien gelte, soweit zwei Kinder, die das 10. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, zum Haushalt gehörten. 12

Auch die weiteren, über die gesetzlichen Höchstbeträge hinausgehenden Unterhaltskosten in Höhe von 14.993,47 DM minderten jedoch die Leistungsfähigkeit der Familie des Beschwerdeführers und hätten daher auch Berücksichtigung finden müssen. Der Gleichheitssatz fordere in der Ausprägung des Leistungsfähigkeitsprinzips, daß zwangsläufig entstandene Kinderbetreuungskosten in tatsächlich entstandener Höhe steuerlich als Minderung des Einkommens berücksichtigt werden (unter Hinweis auf die Entscheidung des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Oktober 1984 - 1 BvR 527/80 -, BVerfGE 68, 143). Hiervon ausgehend seien die §§ 33 ff. EStG in der Weise verfassungskonform auszulegen, daß neben den §§ 33a Abs. 3 und 33c EStG die tatsächlichen notwendigen Kinderbetreuungskosten, die über die dortigen Höchstbeträge hinausgingen, im Rahmen des § 33 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen seien. 13

Das Erfordernis einer solchen Auslegung ergebe sich insbesondere aus der Überlegung, daß typisch für die Vorschriften über die außergewöhnlichen Belastungen gerade das Vorliegen "außergewöhnlicher" Sachverhalte sei, die ihrer Natur nach so unterschiedlich seien, daß sie einer verallgemeinernden Regelung nicht zugänglich seien und der Einzelfall deswegen im Vordergrund stehen müsse (unter Bezugnahme auf Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 18. Dezember 1986, EFG 14

1987, S. 189).

Da neben den Voraussetzungen des § 33c EStG im vorliegenden Fall die zusätzlichen Voraussetzungen des § 33 Abs. 1 EStG (Zwangsläufigkeit und Außergewöhnlichkeit) vorlägen, seien die notwendigen Kinderbetreuungskosten zusätzlich im Rahmen dieser Vorschrift zu berücksichtigen. Demgegenüber habe der Bundesfinanzhof unter Verkennung von Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG die §§ 33a und 33c EStG als abschließende spezialgesetzliche Regelungen angesehen.

15

III.

In dem Verfahren hat das Bundesministerium der Finanzen namens der Bundesregierung Stellung genommen. Nach Ansicht der Bundesregierung ist die Verfassungsbeschwerde nicht begründet, da die der Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 5. Dezember 1996 zugrundeliegenden gesetzlichen Vorschriften verfassungsgemäß seien. Die über die Höchstbeträge des § 33c Abs. 3 EStG hinausgehenden Kinderbetreuungskosten des Beschwerdeführers seien weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben abzugsfähig. Eine erweiternde Anwendung des § 33 EStG scheidet aus, weil hierdurch Präzedenzfälle geschaffen würden und eine Begrenzung auf wenige, eindeutige Fälle in der Verwaltungspraxis dann nicht mehr durchführbar sei. Nach § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG komme es auf die Notwendigkeit und Angemessenheit der Aufwendungen an. § 33c Abs. 3 EStG enthalte in typisierter Form lediglich eine gesetzliche Konkretisierung des gleichen Rechts. Die Höchstbeträge des § 33c Abs. 3 EStG seien für das Streitjahr 1990 nicht realitätsfremd. Dabei dürften nach Ansicht der Bundesregierung gerade dann, wenn künftig bei allen Steuerpflichtigen mit Kindern Betreuungskosten pauschal zu berücksichtigen seien, nicht die Kosten einer Individualbetreuung zugrunde gelegt werden, sondern nur die Aufwendungen z.B. für Kindergartenplätze oder weitere Formen gemeinschaftlicher Kinderbetreuung. Im Einklang damit habe auch das Bundesverfassungsgericht in keinem Fall die Höhe des - je nach Einkommens- und Vermögensverhältnissen unterschiedlich hohen - zivilrechtlich geschuldeten Unterhalts als notwendigen Maßstab angesehen (BVerfGE 82, 60 <91>).

16

Durch den Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 10. November 1998 - 2 BvR 1057, 1226, 980/91 - (BVerfGE 99, 216) sei für die Verwaltung, die Fachgerichte und den Gesetzgeber eine neue Situation entstanden. Das Bundesverfassungsgericht habe in dieser Entscheidung unter anderem ausgeführt, daß der Gesetzgeber der Tatsache Rechnung tragen müsse, daß der Betreuungsbedarf der Kinder unabhängig von Krankheit, Behinderung oder Erwerbstätigkeit der Eltern bestehe und auch nicht von der Art und Weise der Erbringung der Betreuungsleistung abhängige. Bei der Neuregelung der einkommensteuerlichen Verschonung des Betreuungsbedarfs werde 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.

17

Nach Auffassung der Bundesregierung werde der Gesetzgeber zu prüfen haben, ob und inwieweit bei der gesetzlichen Neuregelung in besonders gelagerten Fällen, in denen eine externe Kinderbetreuung, z.B. wegen schwerer Erkrankung eines Ehepartners, auch der Höhe nach unabweisbar zwangsläufig ist, über den vorzusehenden pauschalieren und typisierten Umfang hinaus eine steuerliche Abzugsfähigkeit etwa im Rahmen des § 33 EStG möglich sei. 18

B.

Die Verfassungsbeschwerde hat keine grundsätzliche verfassungsrechtliche Bedeutung (§ 93a Abs. 2 Buchstabe a BVerfGG) und die Annahme ist auch nicht zur Durchsetzung der gerügten Grundrechte angezeigt (§ 93a Abs. 2 Buchstabe b BVerfGG). 19

I.

Die von ihr zur steuerlichen Berücksichtigung des Kinderbetreuungs- und -erziehungsbedarfs aufgeworfenen Fragen sind durch Beschluß des Zweiten Senats vom 10. November 1998 (BVerfGE 99, 216) geklärt. Danach hat die Verfassungsbeschwerde keine hinreichende Aussicht auf Erfolg. 20

Der Senat hat in diesem Beschluß § 33c Abs. 1 bis Abs. 4 EStG für mit Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG nicht vereinbar erklärt, weil diese Regelungen die eheliche Erziehungsgemeinschaft erwerbstätiger Eltern gegenüber anderen Erziehungsgemeinschaften benachteiligen (vgl. BVerfGE 99, 216 <235 ff.>). Er hat weiter festgestellt, daß der Betreuungsbedarf eines Kindes unabhängig von Krankheit, Behinderung oder Erwerbstätigkeit der Eltern besteht und die auf diesem Bedarf beruhende Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit deswegen bei allen Eltern zu berücksichtigen ist (vgl. BVerfGE 99, 216 <240 f.>). 21

1. Der Senat hat mit Beschluß vom 10. November 1998 (BVerfGE 99, 216) auch § 32 Abs. 7 EStG mit Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG für unvereinbar erklärt, weil die Regelung die eheliche gegenüber anderen Erziehungsgemeinschaften benachteiligt (vgl. BVerfGE 99, 216 <218 ff.>). Er hat weiter entschieden, das Einkommensteuergesetz vernachlässige die Aufwendungen der Eltern, die den Kindern die persönliche Entfaltung und ihre Entwicklung zur Eigenständigkeit und Eigenverantwortlichkeit ermöglichen (Erziehungsbedarf). Für die Bemessung dieses von allen Eltern zu befriedigenden Erziehungsbedarfs ihrer Kinder gibt der bisherige Haushaltsfreibetrag eine zahlenmäßige Orientierung, die je nach Kinderzahl abzustufen ist (vgl. BVerfGE 99, 216 <241 f.>). 22

2. Auch soweit der Beschwerdeführer geltend macht, die Minderung seiner Leistungsfähigkeit aufgrund des im Streitjahr von ihm allein zu befriedigenden Betreuungsbedarfs für seine vier Kinder im Alter von einem bis zehn Jahren müsse gesondert steuerlich berücksichtigt werden, kommt der Verfassungsbeschwerde keine grundsätzliche Bedeutung zu. Die Verfassungsfrage ist vom Senat bereits entschieden: Eine weitergehende steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungsauf- 23

wendungen ist danach im Falle des Beschwerdeführers durch das Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG nicht geboten.

II.

1. Der Beschwerdeführer konnte die Betreuungskosten für seine Kinder aufgrund der Regelung des § 33c Abs. 5 EStG bis zur Höhe der in § 33c Abs. 3 EStG genannten Beträge geltend machen. Diese Beträge erfassen den allgemeinen Betreuungsbedarf in einer von Verfassungs wegen nicht zu beanstandenden Typisierung. Die steuerliche Berücksichtigung seiner hierüber hinausgehenden zusätzlichen Aufwendungen für die Betreuung seiner Kinder ist trotz der von ihm geltend gemachten besonderen familiären Situation verfassungsrechtlich nicht geboten. Der Zweite Senat hat mit seinem Beschluß vom 10. November 1998 entschieden, daß bei der steuerlichen Berücksichtigung des Betreuungsbedarfs von Kindern als notwendigen Bestandteil des familiären Existenzminimums nicht danach unterschieden werden darf, ob und in welcher Höhe den Eltern für die Betreuung der Kinder Kosten entstanden sind (vgl. BVerfGE 99, 216 <234, 241>). Danach ist auch unerheblich, ob entstandene Kinderbetreuungskosten auf eine die familiäre Lebensweise gestaltende Entscheidung der Eltern zurückzuführen oder zwangsläufig dadurch bedingt sind, daß ein Elternteil krank oder behindert und der andere erwerbstätig ist oder beide Eltern erwerbstätig sein müssen. Der Kinderbetreuungsaufwand ist für alle Eltern als Teil des familiären Existenzminimums von Verfassungs wegen in gleicher Höhe steuerlich zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob und in welcher Höhe im konkreten Fall Aufwendungen erforderlich sind (vgl. BVerfGE 99, 216 <234, 241>).

Hiervon unabhängig wurde gemäß § 33a Abs. 3 Nr. 1b EStG der besonderen Situation des Beschwerdeführers im Streitjahr Rechnung getragen und Aufwendungen durch die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt steuerlich berücksichtigt. Diese Vorschrift sieht die steuerliche Berücksichtigung solcher Aufwendungen bis zu einem Höchstbetrag von 1.200 DM vor, wenn sie wegen Krankheit des nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten des Steuerpflichtigen erforderlich sind.

2. Schließlich wurden weitere 12.000 DM aufgrund der Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG im Falle des Beschwerdeführers berücksichtigt. Dieser Betrag geht über die Höhe der verfassungsrechtlich gebotenen Berücksichtigung des Erziehungsbedarfs hinaus.

3. Da eine weitergehende Entlastung verfassungsrechtlich nicht gefordert ist, scheidet eine Annahme der Verfassungsbeschwerde insoweit mangels Erfolgsaussicht aus.

Diese Entscheidung ist unanfechtbar.

Limbach

Kirchhof

Jentsch

**Bundesverfassungsgericht, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom
22. November 1999 - 2 BvR 750/97**

Zitiervorschlag BVerfG, Beschluss der 3. Kammer des Zweiten Senats vom 22. November 1999 - 2 BvR 750/97 - Rn. (1 - 28), http://www.bverfg.de/e/rk19991122_2bvr075097.html

ECLI ECLI:DE:BVerfG:1999:rk19991122.2bvr075097