

Beschluss

BVerfG, § 33 c EStG (1997), Art. 3 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1 GG

Begrenzung der steuerlichen Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten Alleinerziehender verfassungswidrig

Das Gebot horizontaler Steuergleichheit gemäß Art. 3 Abs. 1 GG und das aus Art. 6 Abs. 1 GG folgende Verbot der Benachteiligung von Eltern gegenüber Kinderlosen verbieten es, die einkommensteuerliche Freistellung der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten alleinerziehender Elternteile um eine zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) zu kürzen.

Beschluss des BVerfG v. 16.3.2005 – 2 BvL 7/00

Aus den Gründen:

A.

Das Verfahren betrifft die Frage, ob § 33c Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz EStG in den ab 1. Januar 1997 bis zum 31. Dezember 1999 geltenden Fassungen verfassungswidrig und daher nichtig ist, soweit dort bestimmt wird, dass Kinderbetreuungskosten nur insoweit berücksichtigt werden, als sie die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG übersteigen.

I.

§ 33c EStG wurde durch das Steuerbereinigungsgesetz vom 14. Dezember 1984 (BGBl I S. 1493, 1496) eingeführt. Diese Fassung – wie auch zehn folgende Fassungen des § 33c EStG mit Geltung für die Veranlagungszeiträume bis zum 31. Dezember 1996 – sah vor, dass Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt eines Alleinstehenden gehörenden Kindes als „außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 EStG (gelten)“. § 33 EStG begrenzt die Abzugsfähigkeit von außergewöhnlichen Belastungen um eine zumutbare Belastung. [...]

Der allgemeine Verweis auf § 33 EStG und die Fiktion, nach der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung gelten, führten – entsprechend der ausdrücklich in der Regierungsbegründung erklärten Absicht (BTDrucks 10/1636, S. 59) – zunächst dazu, Kinderbetreuungskosten wie andere außergewöhnliche Belastungen erst nach Abzug der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) steuerlich zu berücksichtigen [...].

Dagegen legte der Bundesfinanzhof den Verweis in einer Grundsatzentscheidung vom 10. April 1992 (BFHE 167, 436) verfassungskonform dahingehend aus, dass § 33 EStG ohne Anrechnung der zumutbaren Belastung anzuwenden sei. [...]

Der Gesetzgeber reagierte, indem er mit dem Jahressteuergesetz 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I S. 2049, 2067) § 33c Abs. 1 Satz 1 EStG änderte. Durch einen neu eingefügten Halbsatz sollte ausdrücklich sichergestellt werden, dass die Kinderbetreuungskosten nur oberhalb der Grenze zumutbarer Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG abzugsfähig sind (vgl. BTDrucks 13/5952, S. 47): [...]

II.

Die Klägerin im Ausgangsverfahren ist geschieden und hat eine am 24. Oktober 1989 geborene Tochter. Im Streitjahr 1997 erzielte sie unter anderem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ihre Tochter lebte in ihrem Haushalt und war unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Für deren Betreuung wandte die Klägerin im Streitjahr 1997 1.820 DM auf und machte diesen Betrag in ihrer Steuererklärung geltend. Mit Bescheid vom 6. Oktober 1998 berücksichtigte das beklagte Finanzamt nur 904 DM der Kinderbetreuungskosten, da es die entstandenen Aufwendungen um eine zumutbare Belastung (§ 33c Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz i.V.m. § 33 Abs. 3 EStG 1997) in Höhe von 916 DM kürzte. [...]

C.

§ 33c Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz EStG in der ab 1. Januar 1997 geltenden Fassung verstößt gegen das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) abgeleitete Gebot der horizontalen Steuer-

gleichheit sowie gegen das spezielle Verbot der Benachteiligung von Eltern und alleinerziehenden Elternteilen gegenüber Kinderlosen aus Art. 6 Abs. 1 GG, soweit danach Kinderbetreuungskosten nur nach Abzug einer zumutbaren Belastung gemäß § 33 Abs. 3 EStG berücksichtigt werden.

I.

1. Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln (BVerfGE 98, 365 [385]; stRspr). Art. 6 Abs. 1 GG enthält einen besonderen Gleichheitssatz, der untersagt, Eltern oder alleinerziehende Elternteile gegenüber Kinderlosen schlechter zu stellen (vgl. BVerfGE 99, 216 [232]). [...]

2. Im Bereich des Steuerrechts, insbesondere des Einkommensteuerrechts, wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit begrenzt. [...] Der Gleichheitssatz gebietet es daher auch, Beziehern höherer Einkommen im Vergleich zu Beziehern gleich hoher Einkommen gleich zu besteuern; eine verminderte Leistungsfähigkeit durch eine Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem Kind muss auch in diesem Vergleich sachgerecht berücksichtigt werden (BVerfGE 99, 246 [260]).

a) Für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit kommt es nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem oder privatem Veranlassungsgrund für Aufwendungen an, sondern jedenfalls auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits (BVerfGE 107, 27 [49]). Die Berücksichtigung privat veranlassenen Aufwands – auch jenseits der Grenze des zu verschonenden Existenzminimums – steht nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers (BVerfGE 107, 27 [49]). Dieser hat die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, auch dann im Lichte betroffener Grundrechte differenzierend zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen sind (BVerfGE 107, 27 [49]). Der Staat darf folglich auf die Mittel, die für den Unterhalt von Kindern unerlässlich sind, bei der Besteuerung nicht in gleicher Weise zugreifen wie auf Mittel, die der Bürger zur Befriedigung beliebiger anderer Bedürfnisse einsetzen kann (BVerfGE 107, 27 [49]; vgl. BVerfGE 82, 60 [86 f.]; 89, 346 [353], 99, 216 [233] m.w.N.). [...]

3. Das Grundgesetz gebietet, das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie steuerlich zu verschonen (BVerfGE 82, 60 [85 f.]; 82, 198 [206 f.]; 87, 153 [169 f.];

99, 216 [232 ff.]; 99, 246 [259 ff.]). Der existenznotwendige Bedarf bildet so die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer und ist in angemessener und realitätsgerechter Höhe von der Einkommensteuer freizustellen (vgl. BVerfGE 66, 214 [223]; 68, 143 [153]; 82, 60 [88]; 99, 246 [259 f.]; stRspr).

II.

Nach diesen Maßstäben verstößt § 33c Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz EStG 1997 gegen das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) abgeleitete Gebot der horizontalen Steuergleichheit sowie gegen das spezielle Verbot der Benachteiligung allein stehender Elternteile gegenüber Kinderlosen (Art. 6 Abs. 1 GG).

1. Kinderbetreuungskosten, die wegen der Erwerbstätigkeit eines alleinstehenden Elternteils zwangsläufig erwachsen, mindern dessen finanzielle Leistungsfähigkeit. Kinderlose mit gleichem Einkommen haben eine solche Einbuße an finanzieller Leistungsfähigkeit nicht. Das Gebot der horizontalen Steuergleichheit sowie das Benachteiligungsverbot aus Art. 6 Abs. 1 GG gebieten daher zumindest, die durch erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten entstandene tatsächliche Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen.

Bei der Umsetzung dieser Mindestanforderung steht es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei, ob er solche Aufwendungen wegen ihrer Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit den Werbungskosten und Be-

triebsausgaben zuordnet oder durch eine spezielle Norm wie § 33c EStG 1997 als „außergewöhnliche Belastungen“ fingiert und damit die private (Mit-)Veranlassung – die elterliche Entscheidung für Kinder, die eine Betreuung erst erforderlich macht – systematisch in den Vordergrund stellt. Wählt der Gesetzgeber den letzteren Weg, entbindet die einfachgesetzliche Systematik freilich nicht von einer folgerichtigen Umsetzung der verfassungsrechtlichen Vorgaben. Der Gesetzgeber hat in jedem Fall zu beachten, dass Art. 6 Abs. 1 GG die elterliche Entscheidung für Kinder unter besonderen Schutz stellt und verbietet, erwerbstätigen Eltern bei der Einkommensbesteuerung die –Vermeidbarkeit – ihrer Kinder entgegenzuhalten. Erwerbsbedingt notwendige Kinderbetreuungskosten müssen daher zumindest als zwangsläufige Aufwendungen der grundrechtlich geschützten privaten Lebensführung grundsätzlich in realitätsgerechter Höhe abziehbar sein.

2. Die Abzugsbeschränkung bei Kinderbetreuungskosten durch Anrechnung einer zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) lässt sich nicht unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Typisierungsbefugnis rechtfertigen. Mit Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG wäre allein eine typisierende Beschränkung vereinbar, die das Ziel verfolgt, zwar tatsächlich entstandene, aber über das notwendig zu berücksichtigende Maß hinaus gehende Kinderbetreuungskosten vom Abzug auszuschließen. Insoweit ist der Gesetzgeber berechtigt, mit einer sachgerechten Pauschalierung eine Obergrenze festzulegen und damit zu bestimmen, wieweit die dem Grunde nach zwangsläufigen Kinderbetreuungskosten im typischen Fall auch der Höhe nach zwangsläufig sind.

Dem wird die Anrechnung einer zumutbaren Belastung gemäß § 33c Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz EStG 1997 nicht gerecht. Diese Anrechnung führt zwar, wie die Bundesregierung im Einzelnen dargelegt hat, im Zusammenwirken mit der Höchstbetragsregelung des § 33c Abs. 3 EStG 1997 nicht zu einer „Verdoppelung“ von Beschränkungen. Sie wirkt sich jedoch in allen Fällen als Kürzung der Höchstbeträge aus, in denen der Aufwand für die Kinderbetreuung die Höhe des jährlich ohne weiteres abzugsfähigen Pauschbetrags von 480 DM (§ 33c Abs. 4 EStG 1997) übersteigt, aber auf Grund der zumutbaren Belastung unterhalb des Abzugs des Höchstbetrags liegt. Wenn eine Mehrheit der Regelungsadressaten, wie die Bundesregierung andeutet, von dieser Kürzung nicht betroffen ist, weil diese entweder nur den Pauschbetrag in Anspruch nehmen oder so hohe Aufwendungen haben, dass sich im Ergebnis nur die Höchstbetragsgrenze auswirkt, so hat dieser Befund mit einer realitätsgerechten Typisierung nichts zu tun. Auch wenn auf Grund des begrenzten Anwen-

dungsbereichs der vorgelegten Norm nur vergleichsweise wenige Steuerpflichtige von der Kürzung betroffen sein sollten, so bedarf diese Kürzung doch einer hinreichenden Begründung, die den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten gerecht wird.

D.

Aus der Verfassungswidrigkeit der Begrenzung der Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten von Alleinstehenden (§ 33c Abs. 1 Satz 1 letzter Halbsatz EStG 1997) folgt – mit Wirkung ex tunc – dessen Nichtigkeit. [...]

Die Erklärung der Nichtigkeit führt auch nicht zu einer Rechtslage, die dem Grundgesetz – insbesondere Art. 6 Abs. 1 GG – noch ferner stünde, so dass mit der Unvereinbarerklärung ein schonender Übergang gewährleistet werden müsste (vgl. BVerfGE 61, 319 [356]; 99, 216 [244]). Zwar ist es verfassungswidrig, wenn in den Jahren 1997 bis 1999 erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten bei Ehepaaren nicht ebenso wie bei Alleinstehenden berücksichtigt werden; es entspricht der Verfassung jedoch noch weniger, wenn auch bei Alleinstehenden die Kinderbetreuungskosten nicht – in dem verfassungsrechtlich gebotenen Maß – steuerlich berücksichtigt werden (vgl. BVerfGE 99, 216 [244]). [...]

Hinweis der Redaktion:

Zur (noch fehlenden) Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten bei beidseits erwerbstätigen Ehegatten:

Die Bundesfrauenvertretung des Deutschen Beamtenbundes (DBB) führt derzeit ein gerichtliches Verfahren mit dem Ziel, Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten bei beidseits erwerbstätigen Ehegatten steuermindernd absetzen zu können. Nach Klageabweisung wird ein Revisionsverfahren beim BFH geführt (VI R 42/03).

Download eines Mustereinspruchs der Bundesfrauenvertretung des DBB gegen Steuerbescheidung: www.schwanger-in-bayern.de/berallt/bera14.htm

Download einer Musterklageschrift der Bundesfrauenvertretung des DBB: www.frauen.dbb.de, dann weiter zu: Urteile, dann weiter zu K für Kinderbetreuungskosten.