

Urteil vom 09. Februar 2012, III R 73/09

Keine Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten bei der Prüfung der Grenzbetragsüberschreitung

BFH III. Senat

EStG § 32 Abs 4 S 2, EStG § 33c, EStG § 9c, BGB § 1601, BGB § 1606 Abs 2, FGO § 119 Nr 3, EStG § 32 Abs 6, EStG § 63 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 32 Abs 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 12. Februar 2008, Az: 2 K 1963/07

Leitsätze

1. Die eigenen Einkünfte eines Kindes werden durch dessen Unterhaltsleistungen an sein eigenes Kind (Enkelkind des Kindergeldberechtigten) grundsätzlich nicht gemindert.
2. Die im Jahr 2002 als außergewöhnliche Belastungen abziehbaren Kinderbetreuungskosten mindern die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes nicht.
3. Eine generelle Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen bei der Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes kommt nicht in Betracht. Es ist vielmehr im Einzelfall zu prüfen, welche Teile der Einkünfte wegen eines sonst vorliegenden Grundrechtsverstößes im Wege verfassungskonformer Einschränkung im Anschluss an die Rechtsprechung des BVerfG nicht angesetzt werden dürfen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Tochter (T) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) befand sich im Jahr 2002 (Streitzeitraum) in Berufsausbildung. T ist alleinerziehende Mutter eines im Jahr 2000 geborenen Kindes E. In der Zeit, in der T ihrer Tätigkeit im Ausbildungsbetrieb nachging, wurde E bei einer Tagesmutter betreut. Monatlich waren hierfür 325 € von T aufzuwenden. Deren Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit beliefen sich auf 8.466,02 €, die Werbungskosten betragen 1.916,40 € und die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung 1.773,60 €. Außerdem floss T eine Halbwaisenrente in Höhe von 2.859,65 € zu.
- 2 Nach Ablauf des Jahres 2002 hob die Beklagte und Revisionsbeklagte (Familienkasse) die Festsetzung des Kindergeldes für T ab Januar 2002 gemäß § 70 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) wegen Grenzbetragsüberschreitung auf. Die Aufwendungen für die Tagesmutter wurden hierbei nicht mindernd berücksichtigt. Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg.
- 3 Mit ihrer Revision macht die Klägerin geltend, dass das Finanzgericht (FG) ihren Anspruch auf rechtliches Gehör verletzt habe, weil es sich nicht mit allen wesentlichen Fragen für die Berechnung der Einkünfte von T auseinandergesetzt habe. So seien die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung nicht berücksichtigt worden. Rechtsfehlerhaft sei zudem die gesamte Halbwaisenrente einbezogen worden, obwohl der Ertragsanteil lediglich 3 % betragen habe. Selbst wenn sich nach den Berechnungen der Familienkasse noch eine Grenzbetragsüberschreitung ergäbe, müssten zusätzlich die Fremdbetreuungskosten von T wenigstens in Höhe eines Teilbetrages abgezogen werden. Dies folge aus den grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Erwägungen im Beschluss des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 10. November 1998, wonach der Betreuungsbedarf als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums einkommensteuerlich unbelastet bleiben müsse. Wirke sich, wie vorliegend, der für die Betreuung des Enkelkindes erbrachte Aufwand steuermindernd weder bei ihr aus, weil die Aufwendungen nicht von ihr, sondern von T erbracht worden seien, noch bei T, weil sie aufgrund ihres geringen Einkommens ohnehin nicht zur Einkommensteuer herangezogen werde, so sei es geboten, den Betreuungsaufwand im Rahmen der Berechnung des Grenzbetrages zumindest in der Höhe zu berücksichtigen, wie er sich bei ihr steuerlich auswirken würde, wenn sie und nicht T die Aufwendungen erbracht hätte. Soweit der

Bundesfinanzhof (BFH) in seinem Urteil vom 12. April 2007 VI R 42/03 (BFH/NV 2007, 1312) die Auffassung vertrete, Kinderbetreuungskosten seien Aufwendungen, die stets auch privat mit veranlasst seien, werde dem zumindest für den vorliegenden Sachverhalt entgegengetreten. Denn würden Kinderbetreuungskosten nur für die ausbildungsbedingten Abwesenheitszeiten von T anfallen, so seien diese ausschließlich beruflich veranlasst. Der Aufwand müsse steuerlich in der Weise angemessen berücksichtigt werden, dass dem Betroffenen das Existenzminimum verbleibe. Das Existenzminimum von T sei aber unter Berücksichtigung der ausbildungsbedingten Fremdbetreuungskosten deutlich unterschritten.

- 4 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz und den Bescheid der Familienkasse vom 20. Januar 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. September 2003 aufzuheben.
- 5 Die Familienkasse beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen, hilfsweise, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 6 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf eine mündliche Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Aufwendungen für die Betreuung von E durch die Tagesmutter bei der Ermittlung der Einkünfte und Bezüge der T nicht zu berücksichtigen sind.
- 8 1. Für ein über 18 Jahre altes Kind, das --wie T im Streitzeitraum 2002-- das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet hatte, besteht nach § 62 Abs. 1, § 63 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG Anspruch auf Kindergeld dann, wenn das Kind für einen Beruf ausgebildet wird und seine zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmten oder geeigneten Einkünfte und Bezüge den für den Streitzeitraum maßgeblichen Grenzbetrag von 7.188 € im Kalenderjahr nicht übersteigen.
- 9 Der Begriff der Einkünfte i.S. von § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG entspricht dem in § 2 Abs. 2 EStG definierten Begriff und ist je nach Einkunftsart als Gewinn oder Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu verstehen. Erzielt das Kind --wie im Streitfall T-- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sind daher von den Bruttoeinnahmen die Werbungskosten abzuziehen (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 17. Juni 2010 III R 59/09, BFHE 230, 142, BStBl II 2011, 121). Darüber hinaus sind nach dem Beschluss des BVerfG vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02 (BVerfGE 112, 164) im Wege verfassungskonformer Auslegung des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG Einkünfte --ebenso wie die Bezüge-- nur zu berücksichtigen, soweit sie zur Bestreitung des Unterhalts und der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind. Es ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, welche Teile der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 EStG wegen eines sonst vorliegenden Grundrechtsverstoßes im Wege verfassungskonformer Einschränkung nicht angesetzt werden dürfen (z.B. Senatsurteil vom 21. Oktober 2010 III R 18/10, BFH/NV 2011, 251).
- 10 2. Nach diesen Maßstäben überschritten die Einkünfte und Bezüge der T, die sich im gesamten Streitzeitraum in Berufsausbildung befand, die Grenze von 7.188 €.
- 11 a) Nach den mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen (hierzu nachfolgend unter 3. der Gründe) nicht angegriffenen und damit bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG erzielte T Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit (Ausbildungsvergütung) in Höhe von 8.466,02 €, von denen Werbungskosten in Höhe von 1.916,40 € und Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung in Höhe von 1.773,60 € abzuziehen sind. Hieraus ergeben sich Einkünfte in Höhe von 4.776,02 €. Entgegen der Auffassung der Klägerin ist die Halbwaisenrente in ihrer vollen Höhe (2.859,65 €) und nicht lediglich mit dem Ertragsanteil bei den Einkünften und Bezügen des Kindes zu berücksichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 6. April 2002 VIII R 76/01, BFHE 199, 116, BStBl II 2002, 525). Nach Abzug der Kostenpauschale von 180 € in Bezug auf den Kapitalanteil der Rente und des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG in Höhe von 102 € bezüglich des Ertragsanteils betragen die Einkünfte und Bezüge der T im Kalenderjahr 2002 7.353,67 € und lagen damit über dem Grenzbetrag.
- 12 b) Die Aufwendungen der T für die Fremdbetreuung von E mindern ihre Einkünfte nicht. Sie sind bei der Jahresgrenzbetragsberechnung unbeachtlich.
- 13 aa) Die Aufwendungen sind nicht als Werbungskosten von den Einnahmen der T aus nichtselbständiger Arbeit

abzuziehen. Im Jahr 2002 sah das EStG keinen Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten oder wie Werbungskosten (vgl. z.B. § 9c Abs. 1 EStG i.d.F. des Familienleistungsgesetzes --FamLeistG-- vom 22. Dezember 2008, BGBl I 2008, 2955) vor. Nach der damaligen Systematik des EStG waren sie nicht als Erwerbsaufwendungen abziehbar, sondern nur unter den Voraussetzungen des § 33c EStG zu berücksichtigen. Das galt auch dann, wenn die Aufwendungen Voraussetzung für die Berufsausübung oder --wie vorliegend-- für die im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses absolvierte Berufsausbildung waren. Auch verfassungsrechtlich war der Abzug der Kinderbetreuungskosten gerade als Werbungskosten oder Betriebsausgaben nicht geboten. Zur näheren Begründung wird auf die BFH-Urteile vom 19. Oktober 2006 III R 10/05 (BFH/NV 2007, 662, zur Rechtslage im Jahr 2002), in BFH/NV 2007, 1312 (m.w.N. zur Rechtslage im Jahr 1999) und vom 23. April 2009 VI R 60/06 (BFHE 225, 28, BStBl II 2010, 267, m.w.N., zur Rechtslage im Jahr 2001) verwiesen. Der Senat schließt sich dieser Auffassung an.

- 14** bb) Die Einkünfte und Bezüge i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG sind nicht um außergewöhnliche Belastungen zu vermindern. Im Streitfall lagen die Voraussetzungen für einen Abzug der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastungen gemäß § 33c EStG i.d.F. des Zweiten Gesetzes zur Familienförderung vom 16. August 2001 (BGBl I 2001, 2074) vor. Außergewöhnliche Belastungen sind nach § 2 Abs. 4 EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen, lassen aber die für die Prüfung der Grenzbetragsüberschreitung maßgebliche Höhe der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 EStG unberührt (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteile vom 21. Juli 2000 VI R 153/99, BFHE 192, 316, BStBl II 2000, 566; vom 29. Mai 2008 III R 33/06, BFH/NV 2008, 1664; vom 26. März 2009 VI R 60/08, BFH/NV 2009, 1418, zu § 33a Abs. 1 EStG).
- 15** An dieser rechtlichen Bewertung hält der Senat fest. Eine generelle Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen bei der Ermittlung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes kommt daher nicht in Betracht. Hierfür besteht auch keine Notwendigkeit. Denn es ist jeweils im Einzelfall zu prüfen, welche Teile der Einkünfte i.S. des § 2 Abs. 2 EStG wegen eines sonst vorliegenden Grundrechtsverstoßes im Wege verfassungskonformer Einschränkung im Anschluss an die Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss in BVerfGE 112, 164) nicht angesetzt werden dürfen (Senatsurteil in BFH/NV 2011, 251).
- 16** cc) Die Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten ist einfach-rechtlich somit nicht möglich. Verfassungsrechtliche Gründe gebieten den Abzug nicht.
- 17** Im Verhältnis der T zu ihrem Kind E handelt es sich bei den Kosten für die Tagesmutter der Sache nach um Unterhaltsleistungen (vgl. z.B. Beschluss des BVerfG vom 11. Oktober 1977 1 BvR 343/73 u.a., BVerfGE 47, 1, BStBl II 1978, 174). T ist E gesetzlich unterhaltspflichtig (§§ 1601 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--) und hat daher deren Betreuungs- und Barbedarf zu befriedigen. Kann oder will T die Betreuung ihres Kindes nicht selbst übernehmen, muss sie für eine Fremdbetreuung sorgen und ggf. anfallende Kosten tragen.
- 18** Die Frage, ob Unterhaltsleistungen des Kindes an sein eigenes Kind die Einkünfte i.S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG mindern, hat der Senat bislang offengelassen (Senatsurteil vom 4. August 2011 III R 48/08, BFHE 234, 310, BStBl II 2011, 975). Sie ist im Streitzeitraum zu verneinen. Wie in solchen Jahren zu entscheiden wäre, in denen erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten wie Werbungskosten abgezogen werden können (vgl. z.B. § 9c Abs. 1 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG i.d.F. des FamLeistG), konnte der Senat mangels Entscheidungserheblichkeit dahinstehen lassen.
- 19** (1) Belastungen für den Unterhalt eines Enkelkindes sind bei der Einkommensbesteuerung der Großeltern als Steuerpflichtige in Übereinstimmung mit den Vorgaben des Grundgesetzes nicht zu berücksichtigen. Zu einer solchen --mittelbaren-- Berücksichtigung der vom Enkelkind ausgelösten Unterhaltslasten käme es aber, wenn dessen existenzieller Bedarf bei den eigenen Einkünften des Kindes abgezogen würde. Anders gewendet: Einkünfte und Bezüge des Kindes wären faktisch bis zur doppelten Höhe des Existenzminimums (für das Kind und das Kindeskind) unschädlich.
- 20** (2) Der Wortlaut des § 32 Abs. 1 Nr. 1 EStG steckt den personellen Rahmen des Familienleistungsausgleichs eindeutig ab, wonach nur Kinder, die mit dem Steuerpflichtigen im ersten Grad verwandt sind, berücksichtigt werden. Enkelkinder sind im zweiten Grad verwandt (vgl. § 1589 BGB) und damit ausgeschlossen. Die von ihnen ausgehenden Unterhaltslasten werden bei den Großeltern steuerlich nicht berücksichtigt. Auch das BVerfG vertritt in seiner Rechtsprechung zur Steuerfreistellung des Familienexistenzminimums einen Familienbegriff, der die Eltern und deren unterhaltsberechtigten Kinder, nicht aber die Enkelkinder umfasst (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 23. November 1976 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, 108, BStBl II 1977, 135; vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84 u.a., BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653; vom 25. September 1992 2 BvL 5/91 u.a., BVerfGE 87, 153, BStBl II 1993, 413).

- 21** (3) Der Zweck des Familienleistungsausgleichs besteht darin, die mit dem Unterhalt der eigenen Kinder verbundenen Lasten steuerlich zu berücksichtigen, nicht aber die der Enkelkinder. Dieses steuerrechtliche Konzept stimmt mit der zivilrechtlichen Lage überein, wonach Großeltern wegen der vorrangigen Unterhaltspflicht der Eltern (§ 1606 Abs. 2 BGB) typischerweise ihren Enkelkindern nicht zum Unterhalt verpflichtet sind und sie im Rahmen der Unterhaltspflicht für die eigenen Kinder lediglich deren Bedarf --ohne Berücksichtigung von Unterhaltspflichten der Kinder für deren Kinder-- zu befriedigen haben, womit mittelbare Unterhaltspflichten für Enkelkinder ausgeschlossen werden (vgl. Senatsurteil in BFHE 234, 310, BStBl II 2011, 975, m.w.N.; Palandt/Brudermüller, Bürgerliches Gesetzbuch, 71. Aufl., § 1610 Rz 8; Staudinger/Engler, BGB, § 1602 Rz 140). Dem atypischen Fall, in dem sich die latente gesetzliche Unterhaltspflicht der Großeltern bei Ausfall der Elterngeneration aktualisiert (vgl. §§ 1601, 1606 Abs. 2, 1607 Abs. 1 BGB), trägt das Steuerrecht durch die unter bestimmten Voraussetzungen gegebene eigene Anspruchsberechtigung der Großeltern für das Kindergeld (§ 63 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) oder die Übertragung der Kinderfreibeträge Rechnung (§ 32 Abs. 6 Satz 7 EStG). Selbst wenn die Unterhaltspflicht für das Enkelkind besteht und der Anspruch auf Kindergeld und die Freibeträge des § 32 Abs. 6 EStG einer anderen Person --z.B. den i.S. des § 1603 BGB leistungsunfähigen Eltern-- zusteht, erfahren die Großeltern wegen des Abzugsverbots in § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG zwar keine unmittelbare Entlastung über den Unterhaltsabzug gemäß § 33a Abs. 1 EStG, wohl aber eine mittelbare Entlastung durch die Anrechnung des Kindergeldes auf ihre Unterhaltspflicht (vgl. Senatsurteil vom 19. Mai 2004 III R 28/02, BFH/NV 2004, 1631). Dies ist verfassungskonform (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2004, 1631 mit Verweis auf den BVerfG-Beschluss vom 25. September 1992 1 BvR 310/89, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1993, 128).
- 22** (4) Die vom Enkelkind ausgelösten Unterhaltlasten werden damit ausschließlich durch den für dieses (Enkel-)Kind bestehenden Anspruch auf Kindergeld oder die Freibeträge des § 32 Abs. 6 EStG berücksichtigt und sind mit diesem Anspruch abgegolten. Zur Vermeidung einer Doppelberücksichtigung desselben Aufwands dürfen sie daher nicht noch einmal im Rahmen der Grenzbetragsberechnung für das Kind --vorliegend T-- abgezogen werden. In steuerrechtlicher Hinsicht sind die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes demnach nur in Beziehung zu setzen mit seinem eigenen existentiellen Bedarf. Ist dieser durch eigene Einkünfte gedeckt, so entfällt oder mindert sich zugleich die Unterhaltspflicht der Eltern, auf deren Leistungsfähigkeit es bei der Gewährung und Begrenzung von Kindergeld und Kinderfreibeträgen ankommt (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 112, 164). Die von der Klägerin sinngemäß aufgeworfene Frage, ob vorliegend das Existenzminimum des Kindes von der Einkommensteuer freigestellt ist, betrifft dagegen die Besteuerung des Kindes und den ihm zustehenden Grundfreibetrag i.S. des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG.
- 23** 3. Die Gehörsrüge hat der Senat geprüft, aber nicht für durchgreifend erachtet. Er sieht gemäß § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO von einer Begründung ab. Eine Pflicht zur Begründung der Revisionsentscheidung gemäß § 126 Abs. 6 Satz 2 FGO besteht nicht, weil es sich bei den von der Klägerin geltend gemachten Gehörsverletzungen nicht um eine Rüge nach § 119 FGO handelt. Eine Rüge nach § 119 Nr. 3 FGO, bei der die Kausalität des Verfahrensmangels für die Entscheidung unwiderleglich vermutet wird, betrifft nur solche Fälle, in denen der gerügte Gehörsverstoß das Gesamtergebnis des Verfahrens erfasst. Bezieht sich die behauptete Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör, wie vorliegend, lediglich auf einzelne Feststellungen, so ist die Kausalität vom Revisionskläger darzulegen und vom Revisionsgericht zu prüfen. Folglich handelt es sich nicht um einen absoluten Revisionsgrund i.S. des § 119 FGO (vgl. BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 28/07, BFHE 220, 332, BStBl II 2009, 842, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de