Urteil vom 27. Juli 2017, III R 1/09

Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags, Kinderfreibetrags, Betreuungsfreibetrags und Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines Kindes sowie des Familienleistungsausgleichs in den Jahren 2000 bis 2004 - Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwand - Höhe der zumutbaren Belastung

ECLI:DE:BFH:2017:U.270717.IIIR1.09.0

BFH III. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 10 Abs 1 Nr 9, EStG § 10 Abs 3, EStG § 31, EStG § 32 Abs 6, EStG § 32a Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 32a Abs 5, EStG § 33 Abs 3, EStG § 33a Abs 2, EStG § 10 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 10 Abs 1 Nr 9, EStG § 10 Abs 3, EStG § 31, EStG § 32 Abs 6, EStG § 32 Abs 1 S 2 Nr 1, EStG § 32a Abs 5, EStG § 33 Abs 3, EStG § 33a Abs 2, GG Art 6 Abs 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 1, GG Art 20 Abs 1

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 03. Dezember 2008, Az: 3 K 28/06

Leitsätze

1. Die in den Veranlagungszeiträumen 2000 bis 2004 bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten zu berücksichtigenden Grundfreibeträge (§ 32a EStG) und Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 6 EStG) begegnen keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.

2. Die Höhe der zumutbaren Belastung i.S. des § 33 Abs. 3 EStG ist stufenweise zu ermitteln (Anschluss an BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 VI R 75/14, BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684).

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 4. Dezember 2008 3 K 28/06 aufgehoben.

Die Sache wird an das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und seine Ehefrau wurden in den Jahren 2000 bis 2004 (Streitjahre) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte in allen Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, im Jahr 2000 zusätzlich solche aus Kapitalvermögen. Die Ehefrau erzielte keine Einkünfte. Die Eheleute haben vier volljährige Kinder. In den Streitjahren bezogen sie teils für drei, teils für zwei Kinder Kindergeld.

2 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte die Einkommensteuer gegen die Eheleute für das Jahr 2000 mit Bescheid vom 28. Januar 2002 bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 120.792 DM auf 28.308 DM, für das Jahr 2001 mit Bescheid vom 12. Februar 2003 bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 116.745 DM auf 24.886 DM, für das Jahr 2002 mit Bescheid vom 28. April 2004 bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 48.530 € auf 14.586 €, für das Jahr 2003 mit Bescheid vom 8. November 2004 bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 50.658 € auf 13.416 € und für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 17. August 2005 bei einem zu versteuernden Einkommen in Höhe von 55.971 € auf 12.448 € fest. Die Einkommensteuerbescheide sind hinsichtlich der beschränkten Abziehbarkeit von Vorsorgeaufwendungen vorläufig (§ 165 Abs. 1 der Abgabenordnung). Die vom Kläger geltend gemachten Abzugsbeträge für Vorsorgeaufwendungen

lagen jeweils über den abziehbaren Höchstbeträgen, wobei das FA in allen Streitjahren die gesetzlichen Höchstbeträge berücksichtigt hatte. Daneben kamen in allen Streitjahren Ausbildungsfreibeträge für auswärtig untergebrachte volljährige Kinder zum Abzug, und zwar für das Jahr 2000 in Höhe von 6.825 DM, für das Jahr 2001 in Höhe von 12.140 DM, für die Jahre 2002 und 2003 in Höhe von 2.772 € und für das Jahr 2004 in Höhe von 1.848 €. Für die Jahre 2000 und 2001 berücksichtigte das FA keine Freibeträge nach § 32 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG), im Jahr 2002 dagegen für drei Kinder, im Jahr 2003 für zwei Kinder und im Jahr 2004 für ein Kind. In den Jahren 2002 bis 2004 wurde die tarifliche Einkommensteuer entsprechend um das Kindergeld erhöht (§ 31 EStG).

3 Die gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2004 allein vom Kläger eingelegten Einsprüche hatten keinen Erfolg (Einspruchsentscheidungen vom 27. Dezember 2005). Das Finanzgericht (FG) wies die hiergegen von beiden Ehegatten gemeinsam erhobene Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2009, 485 veröffentlichten Urteil vom 4. Dezember 2008 3 K 28/06 ab.

4 Mit der Revision rügt der Kläger eine verfassungswidrige Besteuerung, insbesondere eine nicht ausreichende Berücksichtigung des verfassungsrechtlich gebotenen Existenzminimums der Familie. Die §§ 31, 32, 32a EStG verstießen gegen das grundgesetzliche Postulat des Schutzes der Familie und des Existenzminimums.

5 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die angegriffenen Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2004 und die hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuerfestsetzungen auf die Beträge herabgesetzt werden, die sich bei Berücksichtigung des jeweils verfassungsrechtlich gebotenen Existenzminimums ergeben,
hilfsweise, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

7 Mit Beschluss vom 20. Dezember 2012 hat der Senat das Revisionsverfahren des Klägers bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) über die Verfassungsbeschwerde 2 BvR 288/10 gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 18. November 2009 X R 34/07 (BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414) ausgesetzt. Das BVerfG hat die Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen (vgl. BVerfG-Beschluss vom 13. Juli 2016 2 BvR 288/10, nicht veröffentlicht).

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 Zwar begegnen die Höhe der Grundfreibeträge (dazu 1.), die Regelung des Familienleistungsausgleichs (dazu 2.) einschließlich der Kinder- und Betreuungsfreibeträge (dazu 3. und 4.) in den Streitjahren 2000 bis 2004 keinen verfassungsrechtlichen Zweifeln; das FG hat auch zu Recht den Abzug des vom Kläger geltend gemachten Schulgeldes (dazu 5.) und eine vollständige Anerkennung der geltend gemachten Vorsorgeaufwendungen (dazu 6.) abgelehnt. Nach der jüngst geänderten Rechtsprechung des VI. Senats des BFH kommt aber ein Abzug von zusätzlich zu berücksichtigendem Aufwand als außergewöhnliche Belastung vom Gesamtbetrag der Einkünfte in Betracht (dazu 7.); die hierfür erforderlichen Feststellungen hat das FG noch zu treffen (dazu 8.).

10 1. Das FG hat in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise entschieden, dass die in den Streitjahren 2000 bis 2004 für den Kläger und seine Ehefrau gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 EStG berücksichtigten Grundfreibeträge in Höhe von zusammen 26.998 DM (2000), 28.186 DM (2001), 14.470 € (2002, 2003) und 15.328 € (2004) keinen verfassungsrechtlichen Zweifeln begegnen, da sie dem verfassungsrechtlichen Gebot genügen, existenzsichernden Aufwand von der Einkommensteuer zu verschonen.

11 a) Nach der Rechtsprechung des BVerfG muss dem Steuerpflichtigen nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld so viel verbleiben, wie er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts und --unter Berücksichtigung von

Art. 6 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG)-- desjenigen seiner Familie bedarf (Existenzminimum; BVerfG-Beschluss vom 25. September 1992 2 BvL 5/91, 2 BvL 8/91, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153; BFH-Urteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, Rz 115).

12 aa) Die Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums hängt von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab. Diesen einzuschätzen ist Aufgabe des Gesetzgebers. Soweit der Gesetzgeber jedoch sozialrechtlich den Mindestbedarf bestimmt hat, den der Staat bei einem mittellosen Bürger im Rahmen sozialstaatlicher Fürsorge durch Staatsleistungen zu decken hat, darf das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum diesen Betrag jedenfalls nicht unterschreiten (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 87, 153; BFH-Urteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, Rz 116, m.w.N.).

13 bb) Das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Verschonung des Familienexistenzminimums fordert nach gefestigter Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss vom 10. November 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, 259 f., m.w.N.), dass existenznotwendiger Aufwand in angemessener, realitätsgerechter Höhe von der Einkommensteuer freigestellt wird. Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab ist der sich aus Art. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG ergebende Grundsatz, dass der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muss, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird. Der existenznotwendige Bedarf bildet von Verfassungs wegen die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer. Art. 6 Abs. 1 GG gebietet darüber hinaus, dass bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben muss (z.B. BFH-Urteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, Rz 117, m.w.N.).

14 cc) Die von Verfassungs wegen zu berücksichtigenden existenzsichernden Aufwendungen müssen nach dem tatsächlichen Bedarf --realitätsgerecht-- bemessen werden. Dessen Untergrenze ist durch die Sozialhilfeleistungen konkretisiert, die das im Sozialstaat anerkannte Existenzminimum gewährleisten sollen, verbrauchsbezogen ermittelt und auch regelmäßig den veränderten Lebensverhältnissen angepasst werden. Mindestens das, was der Gesetzgeber dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt, muss er dem Einkommensbezieher von dessen Erwerbsbezügen belassen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, Rz 118, m.w.N.).

15 dd) Die Maßgröße für das einkommensteuerrechtliche Existenzminimum ist demnach der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf. Zur Ermittlung eines Anpassungsbedarfs bei der Festlegung des steuerfreien Existenzminimums legt die Bundesregierung gemäß dem Beschluss des Deutschen Bundestags vom 2. Juni 1995 alle zwei Jahre einen Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern vor (z.B. BFH-Urteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, Rz 119, m.w.N.).

16 b) Die maßgeblichen Daten für die Überprüfung der Höhe der im Streitfall berücksichtigten Grundfreibeträge für die Jahre 2000 und 2001 entnimmt der Senat dem "Dritten Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien für das Jahr 2001" vom 4. Januar 2000 (Dritter Existenzminimumbericht; BTDrucks 14/1926). Zwar wäre für das Jahr 2000 der "Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Kindern und Familien für das Jahr 1999" (BTDrucks 13/9561) heranzuziehen. Berücksichtigt aber der Grundfreibetrag des Streitjahres 2000 das für das Jahr 2001 steuerlich zu verschonende Existenzminimum in ausreichender Höhe, ist angesichts steigender Lebenshaltungskosten auch das Existenzminimum für das Streitjahr 2000 gewahrt. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Höhe der im Dritten Existenzminimumbericht in Orientierung am Sozialhilfebedarf ermittelten Beträge --welche die Grundlage für die Bemessung des jeweils steuerfrei zu stellenden Existenzminimums bilden-- hat der Kläger nicht geltend gemacht; sie sind auch sonst nicht ersichtlich (dazu aa bis ee und II.1.d).

17 aa) Der Dritte Existenzminimumbericht berechnet unter Ziff. 4.1 für das Jahr 2001 ein durchschnittliches Regelsatzniveau für Ehepaare in Höhe von 11.988 DM (999 DM/Monat). Verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist, dass die Bundesregierung bei der Berechnung des sächlichen Existenzminimums von Ehegatten davon ausgeht, dass durch das gemeinsame Wirtschaften Aufwendungen erspart werden und deshalb zwei zusammenlebende Partner einen finanziellen Mindestbedarf haben, der unter dem Doppelten des Bedarfs eines Alleinwirtschaftenden liegt (vgl. BVerfG-Urteil vom 9. Februar 2010 1 BvL 1, 3-4/09, BVerfGE 125, 175, unter C.II.2.b, m.w.N., und BFH-Urteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, Rz 125, m.w.N.). Aus einem Vergleich mit den Beträgen des "Berichts über die Höhe des Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2003" vom 4. Dezember 2001 (Vierter Existenzminimumbericht; BTDrucks 14/7765 --neu--) wird zudem ersichtlich, dass das Regelsatzniveau für das Jahr 2001 auf der Grundlage realitätsbezogener Annahmen ermittelt worden ist. Denn hiernach belief sich der durchschnittliche Regelsatz für das Jahr 2001 für Ehepaare auf 6.132 €/Jahr (511 €/Monat; vgl. Vierter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 4.1); dies entspricht ca. 11.993 DM/Jahr. Die im Dritten

Existenzminimumbericht für das Jahr 2001 prognostizierten Regelsätze lagen damit nur geringfügig unterhalb des im Vierten Existenzminimumbericht für 2001 ermittelten durchschnittlichen Regelsatzniveaus.

18 bb) An einmaligen Leistungen, die nicht regelmäßig monatlich in gleicher Höhe anfallen, sind für Ehepaare 1.848 DM/Jahr angesetzt (vgl. Dritter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 4.2). Das BVerfG hat unter Bezugnahme auf den Vierten Existenzminimumbericht die dort in Ansatz gebrachte einmalige Beihilfe für Alleinstehende und das dergestalt ermittelte Ergebnis --das mit der im Dritten Existenzminimumbericht angewandten Ermittlungsmethode für einmalige Leistungen für Ehepaare und Kinder übereinstimmt-- als nicht evident fehlerhaft bewertet (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 125, 175, unter C.II.2.a, und Senatsbeschluss vom 5. August 2011 III B 158/10, BFH/NV 2011, 1870, Rz 10, m.w.N.).

19 cc) Für Kosten der Unterkunft hat die Bundesregierung eine im Existenzminimum zu berücksichtigende Jahreskaltmiete für 2001 in Höhe von 6.528 DM berechnet (9,07 DM/qm/Monat Miete bei einer Wohnfläche bis maximal 60 qm; vgl. Dritter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 4.3).

20 Im Gegensatz zum Sozialrecht, in dem die tatsächlichen Kosten für eine angemessene Unterkunft erstattet werden, können die Kosten für die Unterkunft im Steuerrecht nur pauschal berücksichtigt werden. Grund dafür ist die unterschiedliche Zielsetzung der nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Einkommensbesteuerung auf der einen und des am Bedürfnisprinzip orientierten Sozialrechts auf der anderen Seite (BFH-Urteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, Rz 126). Die vergröbernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung ist von Verfassungs wegen nicht zu beanstanden (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 87, 153, BStBl II 1993, 413, unter C.I.3.b, m.w.N., und BFH-Urteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, Rz 127 f., m.w.N.). Der Senat ist --in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des X. Senats des BFH-- der Auffassung, dass die Berücksichtigung von Aufwand für eine Wohnung mit bis zu 60 qm Wohnfläche und einfacher Ausstattung für die Bemessung des steuerlichen Existenzminimums bei Ehegatten angemessen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, Rz 131 f., m.w.N.). Die maßgebliche Quadratmetermiete ist aus der Wohngeldstatistik 1998 abgeleitet und wurde für den Zeitraum 1999 bis 2001 mit einer durchschnittlichen Mietsteigerung von 2 % fortgeschrieben. Aus der Wohngeldstatistik 2001 wird ersichtlich, dass die im Dritten Existenzminimumbericht in Ansatz gebrachte Quadratmetermiete auch auf einer realitätsgerechten Annahme beruht. Denn die durchschnittliche monatliche Bruttokaltmiete für Wohnungen mit einer Wohnfläche zwischen 40 qm und 60 qm lag hiernach bei 5,01 €/qm (vgl. "Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2005" --Fünfter Existenzminimumbericht--; BTDrucks 15/2462, unter Ziff. 4.2); dies entspricht einer durchschnittlichen Monatsmiete von ca. 9,80 DM/qm und liegt damit nur geringfügig über der im Dritten Existenzminimumbericht prognostizierten Quadratmetermiete.

21 dd) Der für Ehepaare in Ansatz gebrachte Aufwand für Heizkosten beträgt nach dem Dritten Existenzminimumbericht ca. 1.416 DM/Jahr (118 DM/Monat) und berechnet sich auf Basis der in der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) 1993 ausgewiesenen Kosten für Heizung und Warmwasseraufbereitung (vgl. Dritter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 4.4). Die EVS liefert eine realitätsnahe Ermittlungsgrundlage und bildet in statistisch zuverlässiger Weise das Verbrauchsverhalten der Bevölkerung ab (BVerfG-Urteil in BVerfGE 125, 175, unter C.II.3.b bb). Der in der EVS 1993 ausgewiesene Gesamtbetrag für Heizung und Warmwasser wurde pauschal um 25 % gemindert, weil die Kosten für die Warmwasseraufbereitung bereits in den Leistungen enthalten seien, die mit den Regelsätzen abgegolten würden (vgl. Dritter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 4.4).

22 Für den Senat sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass die Bemessung der jährlichen Heizkosten der Höhe nach verfassungsrechtlich zu beanstanden sein könnte. Auch das Bundessozialgericht (BSG) und das Schrifttum gehen davon aus, dass die Kosten der Warmwasserbereitung vom Regelsatz umfasst werden (vgl. z.B. BSG-Urteil vom 27. Februar 2008 B 14/11b AS 15/07 R, BSGE 100, 94, m.w.N.; Hofmann, in: Lehr- und Praxiskommentar Bundessozialhilfegesetz, 6. Aufl., § 12 Rz 56 ff.; Mergler/Zink, Bundessozialhilfegesetz, § 12 Rz 13 f., 14.3). Ein Vergleich mit den in der "Gesamtausgabe der Energiedaten – Datensammlung" des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie (BMWi) dargestellten Energiedaten zeigt zudem, dass die im Dritten Existenzminimumbericht angesetzten Heizkosten ausreichend sind. Denn hiernach beliefen sich die Ausgaben privater Haushalte im Jahr 2001 für Wärme pro qm Wohnfläche auf 9,85 € (Quelle: www.bmwi.de); bei einer Wohnfläche von 60 qm somit auf rund 1.156 DM/Jahr. Die im Dritten Existenzminimumbericht in Ansatz gebrachten Heizkosten liegen auch über den vom X. Senat aus dem Betriebskostenspiegel des Deutschen Mieterbundes und dem bundesweiten Heizkostenspiegel abgeleiteten durchschnittlichen Heizkosten für das Jahr 2005 (vgl. BFH-Urteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, Rz 135, m.w.N.).

23 ee) Die Bundesregierung hat somit im Dritten Existenzminimumbericht ein mindestens steuerfrei zu stellendes Existenzminimum für Ehepaare in Höhe von 21.780 DM ermittelt (Regelsatz: 11.988 DM; einmalige Leistungen: 1.848 DM; Miete: 6.528 DM; Heizungskosten: 1.416 DM). Der einkommensteuerliche Grundfreibetrag im Fall der Zusammenveranlagung betrug im Streitjahr 2000 26.998 DM und im Streitjahr 2001 28.186 DM, und überstieg somit das von der Bundesregierung ermittelte steuerfrei zu stellende sächliche Existenzminimum um 5.218 DM (2000) und 6.406 DM (2001).

24 c) Die maßgeblichen Daten für die Überprüfung der Höhe der im Streitfall berücksichtigten Grundfreibeträge für die Jahre 2002 bis 2004 entnimmt der Senat dem Vierten Existenzminimumbericht für das Jahr 2003. Zwar wäre für das Jahr 2002 der Dritte Existenzminimumbericht für das Jahr 2001 heranzuziehen. Die Grundfreibeträge der Streitjahre 2002 und 2003 stimmen der Höhe nach aber überein (14.470 €); berücksichtigen diese somit das für das Jahr 2003 steuerlich zu verschonende Existenzminimum in ausreichender Höhe, ist auch das Existenzminimum für das Streitjahr 2002 gewahrt. Da der Existenzminimumbericht nur alle zwei Jahre vorzulegen ist, berücksichtigt der Vierte Existenzminimumbericht zudem prognostiziert --auch wenn er dies nicht ausdrücklich benennt-- die Freibeträge für das Jahr 2004 (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 27. November 2012 X B 48/11, BFH/NV 2013, 532, Rz 15, betreffend Fünfter Existenzminimumbericht). Der Kläger hat auch gegen die Höhe der im Vierten Existenzminimumbericht ermittelten Beträge keine verfassungsrechtlichen Bedenken geltend gemacht; solche sind auch sonst nicht ersichtlich (dazu aa bis ee und II.1.d).

25 aa) Die Bundesregierung hat für das Jahr 2003 einen durchschnittlichen Regelsatz für Ehepaare in Höhe von 6.420 €/Jahr (535 €/Monat) ermittelt (Vierter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 4.1). Ein Vergleich dieses Regelsatzniveaus mit den für das Jahr 2005 gemäß § 20 Abs. 2 und Abs. 3 des Zweiten Buches Sozialgesetzbuch i.d.F. vom 24. Dezember 2003 (SGB II a.F.) geltenden Regelleistungen für Ehepaare zeigt, dass die im Vierten Existenzminimumbericht in Ansatz gebrachten Regelleistungen auf einer realitätsbezogenen Annahme beruhen. Zwar belief sich der Regelsatz für Ehepaare hiernach für das Jahr 2005 auf gerundet 7.464 €/Jahr. Dieser deckte aber in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise den einmaligen Bedarf bereits mit ab (BVerfG-Urteil in BVerfGE 125, 175, unter C.II.1.c). Die Regelsätze für Alleinstehende und erwachsene Partner einer Bedarfsgemeinschaft nach dem SGB II a.F. waren nach der Rechtsprechung des BVerfG zur Sicherstellung eines menschenwürdigen Existenzminimums der Höhe nach auch nicht evident unzureichend (BVerfG-Urteil in BVerfGE 125, 175, unter C.II.2.).

26 bb) An einmaligen Leistungen, die nicht regelmäßig monatlich in gleicher Höhe anfallen, werden für Ehepaare 1.008 €/Jahr in Ansatz gebracht (vgl. Vierter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 4.2). Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat im Übrigen auf die Ausführungen unter II.1.b bb.

27 cc) Für die im Existenzminimum zu berücksichtigenden Kosten der Unterkunft hat die Bundesregierung eine Jahreskaltmiete in Höhe von 3.516 € berechnet (4,88 €/qm/Monat Miete bei einer Wohnfläche bis 60 qm; vgl. Vierter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 4.3). Dieser aus der Wohngeldstatistik 1999 abgeleitete und fortgeschriebene Wert liegt nur geringfügig unterhalb der in der Wohngeldstatistik 2004 für eine Wohnung ab 60 qm Wohnfläche ausgewiesenen Quadratmetermiete, die hiernach gerundet 3.809 €/Jahr betrug (5,29 €/qm/Monat Miete; vgl. "Bericht über die Höhe des Existenzminimums von Erwachsenen und Kindern für das Jahr 2008" --Sechster Existenzminimumbericht--, BTDrucks 16/3265, unter Ziff. 4.2). Auch insoweit verweist der Senat im Übrigen auf die Ausführungen unter II.1.b cc.

28 dd) Nach dem Vierten Existenzminimumbericht beträgt der für Ehepaare zu berücksichtigende Aufwand für Heizkosten 696 €/Jahr (58 €/Monat), wobei sich die Heizkosten auf Basis der EVS 1998 berechnen (vgl. Vierter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 4.4). Zwar wurde auch bei den in der EVS 1998 ausgewiesenen Aufwendungen für Heizung und Warmwasser eine Pauschale von 25 % in Abzug gebracht. Für den Senat sind aber auch hier keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass die Bemessung der jährlichen Heizkosten der Höhe nach verfassungsrechtlich zu beanstanden sein könnte. Denn die von der Bundesregierung im Vierten Existenzminimumbericht zugrunde gelegten Heizkosten liegen wiederum deutlich über den vom BMWi in der "Gesamtausgabe der Energiedaten - Datensammlung" ausgewiesenen Ausgaben privater Haushalte für Wärme pro qm Wohnfläche. Diese beliefen sich im Jahr 2003 auf 9,19 €/qm (Quelle: www.bmwi.de), bei einer Wohnfläche von 60 qm somit auf ca. 551 €/Jahr. Auch die im Vierten Existenzminimumbericht für das Jahr 2003 ermittelten Heizkosten liegen wiederum über den vom X. Senat für das Jahr 2005 abgeleiteten durchschnittlichen Heizkosten, wie schon unter II.1.b dd ausgeführt.

29 ee) Die Bundesregierung hat somit im Vierten Existenzminimumbericht ein mindestens steuerfrei zu stellendes

Existenzminimum für Ehepaare in Höhe von 11.640 € ermittelt (Regelsatz: 6.420 €; einmalige Leistungen: 1.008 €; Kosten der Unterkunft: 3.516 €; Heizkosten: 696 €). Die einkommensteuerlichen Grundfreibeträge im Fall der Zusammenveranlagung betrugen für die Streitjahre 2002 und 2003 jeweils 14.470 € und für das Streitjahr 2004 15.328 €, und überstiegen somit die steuerfrei zu stellenden sächlichen Existenzminima um 2.830 € (2002, 2003) und 3.688 € (2004).

30 d) Angesichts der vorstehenden Gründe genügen die Grundfreibeträge für zusammenveranlagte Steuerpflichtige in den Streitjahren 2000 bis 2004 der Höhe nach den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Denn sie liegen in sämtlichen Streitjahren über dem von der Bundesregierung jeweils ermittelten steuerlich zu verschonenden Existenzminimum (vgl. zur Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags 2005 BFH-Urteil in BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414, Rz 110 ff.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 532, Rz 15, m.w.N.).

31 aa) Die Berechnungen des Klägers beruhen dagegen schon im Ansatz auf einer unzutreffenden rechtlichen Annahme, wenn er das von ihm für seine Familie ermittelte Existenzminimum vorweg von der Summe seiner Einkünfte abzieht. Denn der Gesetzgeber hat den Grundfreibetrag, der die Freistellung des Existenzminimums bezweckt, nicht als sachliche Steuerbefreiung sondern als Teil der Tarifvorschriften ausgestaltet (vgl. Senatsurteil vom 9. August 2001 III R 50/00, BFHE 196, 185, BStBl II 2001, 778, unter II.1.). Zwar bildet der existenznotwendige Bedarf von Verfassungs wegen die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer. Anders als der Kläger meint, bedeutet dies aber nicht, dass jeder Steuerpflichtige vorweg in Höhe eines nach dem Existenzminimum bemessenen Freibetrags verschont werden muss. Denn in welcher Weise der Gesetzgeber der verfassungsrechtlichen Vorgabe der Verschonung des Existenzminimums Rechnung trägt, ist ihm überlassen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 87, 153, unter C.I.2., und Senatsurteil in BFHE 196, 185, BStBl II 2001, 778, unter II.2.b).

32 bb) Auch soweit der Kläger bei der Ermittlung des sächlichen Existenzminimums eine Pauschale für Krankenversicherungskosten in Ansatz bringt, beruhen seine Berechnungen auf einer unzutreffenden rechtlichen Annahme. Zwar können auch Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für die Kranken- und Pflegeversorgung, insbesondere entsprechende Versicherungsbeiträge, Teil des einkommensteuerrechtlich zu verschonenden Existenzminimums sein (vgl. BVerfG-Beschluss vom 13. Februar 2008 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125, unter D.II.1., und BFH-Urteil vom 16. Februar 2011 X R 10/10, BFH/NV 2011, 977, Rz 24). Nach der Grundentscheidung des Gesetzgebers werden die Beiträge zu privaten Versicherungen für den Krankheits- und Pflegefall in den Streitjahren aber über den Sonderausgabenabzug in § 10 EStG berücksichtigt; das ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (so BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 125, unter D.III.1.).

33 cc) Der Kläger hat schließlich auch keinen (verfassungsrechtlichen) Anspruch auf eine gemeinsame Besteuerung mit seiner Ehefrau und seinen Kindern als Gesamtfamilie; denn die Verfassung gebietet nicht die Einführung eines dahingehenden Familienrealsplittings (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. Juli 1997 VI R 114/96, BFHE 183, 549, BStBl II 1997, 697, unter 4., und Senatsbeschluss vom 28. Februar 2012 III B 115/10, BFH/NV 2012, 942, Rz 5 ff., m.w.N.).

34 2. Auch § 31 EStG in den für die jeweiligen Streitjahre geltenden Fassungen verstößt --entgegen der Auffassung des Klägers-- weder gegen das verfassungsrechtliche Gebot der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums (Art. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 1 GG, Art. 6 Abs. 1 GG) noch gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG). Dies hat das BVerfG für § 31 EStG in der für die Streitjahre 2000 bis 2003 maßgeblichen Fassung und der BFH für § 31 EStG in der für das Streitjahr 2004 maßgeblichen Fassung bereits entschieden. Gründe, die eine abweichende Beurteilung rechtfertigen, hat der Kläger nicht vorgebracht; solche sind auch nicht ersichtlich. Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat insoweit Bezug auf die BVerfG-Beschlüsse vom 6. Mai 2004 2 BvR 1375/03 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2004, 692), zu § 31 Satz 4 EStG, und vom 13. Oktober 2009 2 BvL 3/05 (BVerfGE 124, 282), zu § 31 Satz 5 EStG i.V.m. § 32 Abs. 6 EStG, sowie die BFH-Urteile vom 13. September 2012 V R 59/10 (BFHE 239, 59, BStBl II 2013, 228, Rz 18 ff., m.w.N.), und vom 20. Dezember 2012 III R 29/12 (BFH/NV 2013, 723, Rz 16 ff., m.w.N.), jeweils zu § 31 Satz 4 EStG.

35 3. Dem FG ist auch darin zu folgen, dass die in den Streitjahren 2000 bis 2004 gemäß § 32 Abs. 6 EStG vorgesehenen Freibeträge für das sächliche Existenzminimum eines Kindes (Kinderfreibetrag) in Höhe von 6.912 DM (2000, 2001) und 3.648 € (2002, 2003, 2004) keinen verfassungsrechtlichen Zweifeln begegnen, da auch sie dem verfassungsrechtlichen Gebot genügen, existenzsichernden Aufwand von der Einkommensteuer zu verschonen.

36 a) Im Hinblick auf das Kinderexistenzminimum gesteht das BVerfG dem Gesetzgeber einerseits zu, die steuerliche Entlastung für alle Altersstufen und im ganzen Bundesgebiet einheitlich festzulegen, erkennt andererseits aber,

dass die Leistungen der Sozialhilfe weder für alle in Betracht kommenden Altersstufen der Kinder noch in allen Bundesländern einheitlich sind. Daraus folgert es, dass für den Vergleich aus den unterschiedlichen Sätzen ein Durchschnittssatz des im Sozialhilferecht anerkannten Bedarfs gebildet werden muss (vgl. Senatsbeschluss vom 19. März 2014 III B 74/13, BFH/NV 2014, 1032, Rz 20, m.w.N.).

37 b) Der für zusammenveranlagte Steuerpflichtige in den Streitjahren 2000 und 2001 gemäß § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 3 EStG jeweils zu gewährende Kinderfreibetrag betrug für jedes zu berücksichtigende Kind 6.912 DM. Die maßgeblichen Daten für die Überprüfung der Höhe der Kinderfreibeträge für die Jahre 2000 und 2001 entnimmt der Senat wiederum dem Dritten Existenzminimumbericht für das Jahr 2001 und nimmt zur Vermeidung von Wiederholungen insoweit (sinngemäß) auf die Ausführungen unter II.1.b Bezug. Anders als der Kläger meint, bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Höhe der im Dritten Existenzminimumbericht ermittelten Beträge zur Bemessung des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Kindern (dazu aa bis ee und II.3.d).

38 aa) Für das Jahr 2001 hat die Bundesregierung einen durchschnittlichen Regelsatz für ein Kind in Höhe von 4.308 DM/Jahr (359 DM/Monat) berechnet (vgl. Dritter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 5.1.1, 4.1). Das entspricht ca. 64,72 % des Regelsatzes eines Haushaltsvorstandes. Dieser Anteil wurde als gewichteter Durchschnitt der nach Alter gestaffelten Regelsätze für minderjährige Kinder errechnet (vgl. Dritter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 4.1). Das ist methodisch nicht zu beanstanden (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 1032, Rz 23, m.w.N.). Ein Vergleich mit den Werten des Vierten Existenzminimumberichts zeigt, dass der im Dritten Existenzminimumbericht geschätzte Betrag auch auf einer realitätsgerechten Annahme beruht. Denn hiernach belief sich der durchschnittliche Regelsatz für 2001 für ein Kind auf ca. 2.206 €/Jahr (64,72 % des Regelsatzes eines Haushaltsvorstandes); dies entspricht gerundet 4.314 DM/Jahr (vgl. Vierter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 4.1, 5.1.1).

39 bb) An einmaligen Leistungen, die nicht regelmäßig monatlich in gleicher Höhe anfallen, sind für Kinder 20 % des Regelsatzes berücksichtigt, mithin 864 DM/Jahr (vgl. Dritter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 5.1.2, 4.2). Im Übrigen nimmt der Senat auf die Ausführungen unter II.1.b bb Bezug.

40 cc) Bei den Kosten der Unterkunft hat die Bundesregierung für ein Kind eine Wohnfläche von 12 qm ermittelt und eine Jahreskaltmiete in Höhe von 1.308 DM berechnet (9,07 DM/qm/Monat; vgl. Dritter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 5.1.3).

41 Die Kriterien für die Ermittlung des sozialrechtlichen Mindestbedarfs hat das BVerfG dahingehend präzisiert, dass der Wohnbedarf des Kindes nicht nach der Pro-Kopf-Methode, sondern nach dem Mehrbedarf zu ermitteln ist (vgl. BVerfG-Beschluss vom 10. November 1998 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246, BStBl II 1999, 174, unter C.I.5.a, und Senatsbeschluss in BFH/NV 2014, 1032, Rz 20). Die Berücksichtigung einer Wohnfläche von 12 qm für ein Kind ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden; die Bundesregierung hat den statistisch ermittelten individuellen Wohnflächenbedarf von Kindern aus einer Sondererhebung des Statistischen Bundesamtes aus dem Jahr 1988 abgeleitet (vgl. auch Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 1870, Rz 15). Aus einem Vergleich mit den Werten der Wohngeldstatistik 2001 folgt zudem, dass die in Ansatz gebrachte Quadratmetermiete auf einer realitätsgerechten Annahme beruht; insoweit wird auf die Ausführungen unter II.1.b cc verwiesen.

42 dd) Im Dritten Existenzminimumbericht sind für Kinder Heizkosten in Höhe von 288 DM/Jahr berücksichtigt. Die zugrunde gelegten Heizkosten wurden entsprechend dem Verhältnis der Heizkosten eines kinderlosen Ehepaares zur Kaltmiete ermittelt, da die EVS 1993 keine Heizkosten für Familien mit minderjährigen Kindern erfasst. Diese Ermittlungsmethode begegnet keinen durchgreifenden Bedenken. Der hiernach berechnete Anteil beträgt demnach ca. 22 % (vgl. Dritter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 5.1.4). Auch insoweit verweist der Senat im Übrigen auf die Ausführungen unter II.1.b dd.

43 ee) Die Bundesregierung hat somit im Dritten Existenzminimumbericht ein mindestens steuerfrei zu stellendes sächliches Existenzminimum für ein Kind in Höhe von 6.768 DM ermittelt (Regelsatz: 4.308 DM; einmalige Leistungen: 864 DM; Miete: 1.308 DM; Heizungskosten: 288 DM). Der einkommensteuerliche Kinderfreibetrag betrug für die Streitjahre 2000 und 2001 gemäß § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 3 EStG jeweils 6.912 DM, und überstieg somit das steuerfrei zu stellende sächliche Existenzminimum um jeweils 144 DM.

44 c) Der für zusammenveranlagte Steuerpflichtige in den Streitjahren 2002 bis 2004 gemäß § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG jeweils zu gewährende Kinderfreibetrag betrug für jedes zu berücksichtigende Kind 3.648 €. Die maßgeblichen Daten für die Überprüfung der Höhe der Kinderfreibeträge für die Jahre 2002 bis 2004 entnimmt der

Senat wiederum dem Vierten Existenzminimumbericht für das Jahr 2003 (dazu oben unter II.1.c). Auch hier bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Höhe der im Vierten Existenzminimumbericht ermittelten Beträge zur Bemessung des steuerfrei zu stellenden Existenzminimums von Kindern (dazu aa bis ee und II.3.d).

45 aa) Die Bundesregierung hat für das Jahr 2003 --in Übereinstimmung mit der im Dritten Existenzminimumbericht angewandten Berechnungsmethode-- einen durchschnittlichen Regelsatz für ein Kind in Höhe von 2.316 €/Jahr (193 €/Monat) ermittelt (vgl. Vierter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 5.1.1, 4.1). Ein Vergleich mit den für das Jahr 2005 gemäß § 28 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 SGB II a.F. geltenden Regelleistungen von 207 €/Monat für Kinder bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres und 276 €/Monat für Kinder ab dem 15. Lebensjahr zeigt, dass die im Vierten Existenzminimumbericht in Ansatz gebrachten Beträge auf realitätsbezogenen Annahmen beruhen. Zwar würde sich ein nach Lebensjahren gewichteter Durchschnittsregelsatz für Kinder hiernach für das Jahr 2005 auf 2.668 €/Jahr belaufen; dieser deckte aber in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zudem den einmaligen Bedarf mit ab (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 125, 175, unter C.II.1.c). Das BVerfG hat den Regelsatz von 207 €/Monat für Kinder bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres auch nicht als evident unzureichend zur Sicherstellung eines menschenwürdigen Existenzminimums erkannt (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 125, 175, unter C.II.2.). Anhaltspunkte für eine abweichende Beurteilung des Regelsatzniveaus für Kinder ab dem 15. Lebensjahr (276 €/Monat) sind nicht erkennbar.

46 bb) An einmaligen Leistungen, die nicht regelmäßig monatlich in gleicher Höhe anfallen, sind für Kinder wiederum 20 % des Regelsatzes in Ansatz gebracht, mithin 468 €/Jahr (vgl. Vierter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 5.1.2, 4.2). Zur Vermeidung von Wiederholungen nimmt der Senat im Übrigen auf die Ausführungen unter II.1.b bb Bezug.

47 cc) Bei den Kosten der Unterkunft für ein Kind ist im Vierten Existenzminimumbericht eine Jahreskaltmiete in Höhe von 708 € für 12 qm Wohnfläche berücksichtigt (4,88 €/qm/Monat; vgl. Vierter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 5.1.3). Aus einem Vergleich mit den Werten der Wohngeldstatistik 2004 wird ersichtlich, dass dieser Betrag auch auf einer realitätsbezogenen Annahme beruht (dazu oben unter II.1.c cc und II.3.b cc).

48 dd) Im Vierten Existenzminimumbericht sind für Kinder Heizkosten in Höhe von 144 €/Jahr angesetzt. Die zugrunde gelegten Heizkosten wurden wiederum entsprechend dem Verhältnis der Heizkosten eines kinderlosen Ehepaares zur Kaltmiete berechnet, da auch die EVS 1998 Heizkosten nicht kindbezogen erfasst. Der Anteil beträgt hiernach ca. 20 % (vgl. Vierter Existenzminimumbericht, unter Ziff. 5.1.4). Im Übrigen verweist der Senat auf die Ausführungen unter II.1.c dd und II.3.b dd.

49 ee) Die Bundesregierung hat somit im Vierten Existenzminimumbericht ein mindestens steuerfrei zu stellendes sächliches Existenzminimum für ein Kind in Höhe von 3.636 € ermittelt (Regelsatz: 2.316 €; einmalige Leistungen: 468 €; Kosten der Unterkunft: 708 €; Heizkosten: 144 €). Der einkommensteuerliche Kinderfreibetrag betrug für die Streitjahre 2002 bis 2004 gemäß § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG jeweils 3.648 €. Er überstieg damit die steuerfrei zu stellenden sächlichen Existenzminima um jeweils 12 €.

50 d) Angesichts der vorstehenden Gründe genügen auch die Kinderfreibeträge in den Streitjahren 2000 bis 2004 der Höhe nach den verfassungsrechtlichen Anforderungen, da sie in allen Streitjahren über den von der Bundesregierung jeweils ermittelten steuerlich zu verschonenden Existenzminima liegen.

51 aa) Anders als der Kläger meint, ist es verfassungsrechtlich nicht geboten, das durch den Kinderfreibetrag steuerfrei zu stellende sächliche Existenzminimum für volljährige, außerhalb des Familienwohnsitzes studierende Kinder in Anlehnung an die in den Streitjahren jeweils gültigen Höchstsätze nach dem Bundesgesetz über individuelle Förderung der Ausbildung (Bundesausbildungsförderungsgesetz) zu bestimmen. Denn auch das BVerfG differenziert hinsichtlich der Höhe des Kinderfreibetrags nicht danach, ob das Kind das 18. Lebensjahr überschritten hat, sondern legt insoweit den nach dem Bedarf für Kinder unter 18 Jahren ermittelten Kinderfreibetrag zugrunde (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 1870, Rz 16, m.w.N.). Die umfangreichen Berechnungen des Klägers lassen insoweit zudem unberücksichtigt, dass der Sonderbedarf der sich in Berufsausbildung befindenden, auswärtig untergebrachten, volljährigen Kinder, durch den Ausbildungsfreibetrag (§ 33a Abs. 2 EStG) (mit-)abgedeckt wird. Hiernach können Eltern für die Jahre 2000 und 2001 maximal 4.200 DM und für die Jahre 2002 bis 2004 maximal 924 € je Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Die Beschränkung des Abzugs der Höhe nach ist verfassungsgemäß (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12. Januar 2006 2 BvR 660/05, BFH/NV 2006, Beilage 3, 362, unter II.; BFH-Urteile vom 17. Dezember 2009 VI R 63/08, BFHE 227, 487, BStBl II 2010, 341, Rz 18, und vom 25. November 2010 III R 111/07, BFHE 231, 567, BStBl II 2011, 281, Rz 9 ff.).

52 bb) Auch die vom Kläger vorgebrachte besondere Lebenssituation seiner Familie aufgrund einer Holzschutzmittelvergiftung ist nicht über den Kinderfreibetrag auszugleichen. Eine individuelle Bemessung des Entlastungsbetrages nach den Umständen des Einzelfalles scheidet schon deshalb aus, weil dadurch das Besteuerungsverfahren unverhältnismäßig erschwert würde (vgl. BVerfG-Beschluss vom 29. Mai 1990 1 BvL 20/84, 26/84, 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, unter C.III.3.d). Es ist zudem das Ziel des § 33 EStG --worauf auch das FG zutreffend hinweist-- zwangsläufige Mehraufwendungen für den existenznotwendigen Grundbedarf zu berücksichtigen, die sich wegen ihrer Außergewöhnlichkeit einer pauschalen Erfassung in allgemeinen Freibeträgen entziehen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29. März 2012 VI R 47/10, BFHE 237, 85, BStBl II 2012, 570, Rz 9).

53 4. Der Senat hat auch keine Zweifel, dass der für die Streitjahre 2000 und 2001 gemäß § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 3 EStG vorgesehene Betreuungsfreibetrag dem Grunde nach und der für die Streitjahre 2002 bis 2004 gemäß § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG vorgesehene Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines Kindes (BEA-Freibetrag) in Höhe von 2.160 € den verfassungsrechtlichen Vorgaben genügt.

54 a) Gemäß § 32 Abs. 6 Satz 1 Alternative 2 EStG in der für die Streitjahre 2000 und 2001 geltenden Fassung, wird bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen, welches das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, ein Betreuungsfreibetrag vom Einkommen abgezogen. Da die Kinder des Klägers in den Streitjahren bereits das 16. Lebensjahr vollendet hatten, kam ein Abzug des Betreuungsfreibetrags bereits dem Grunde nach nicht in Betracht. Nach der Rechtsprechung des VIII. Senats des BFH steht die Altersgrenze von 16 Jahren mit dem GG im Einklang (vgl. BFH-Urteil vom 24. August 2004 VIII R 18/04, BFHE 207, 256, BStBl II 2008, 366, unter II.). Dem schließt sich der Senat an.

55 b) Der Senat zweifelt auch nicht daran, dass der für die Streitjahre 2002 bis 2004 gemäß § 32 Abs. 6 Satz 1 Alternative 2 i.V.m. Satz 2 EStG bei zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten zu gewährende BEA-Freibetrag in Höhe von 2.160 € den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügt. Der VI. Senat des BFH hat für das Jahr 2004 insoweit bereits entschieden, dass die bei den Eltern entstehende Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit durch ein Kind in Ausbildung in genügender Höhe berücksichtigt ist, da sich der Gesetzgeber bei der Quantifizierung des einheitlichen BEA-Freibetrags an der Höhe des bisherigen höchstmöglichen Ausbildungsfreibetrags orientiert hat (vgl. BFH-Urteil in BFHE 227, 487, BStBl II 2010, 341, Rz 16, m.w.N.). Dieser Auffassung schließt sich der Senat an. Im Übrigen wird zur Vermeidung von Wiederholungen zudem auf die Gründe des Senatsurteils in BFHE 231, 567, BStBl II 2011, 281 Bezug genommen.

56 5. Das FG hat auch zu Recht den Abzug des vom Kläger geltend gemachten Schulgeldes abgelehnt, da dieses nicht für den Besuch einer Schule i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG entrichtet worden ist.

57 6. Soweit sich das Begehren des Klägers auf die vollständige Anerkennung der geltend gemachten Vorsorgeaufwendungen bezieht, sind jedenfalls auch die verfassungsrechtlichen Fragen zur begrenzten Abzugsfähigkeit der Beiträge nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a i.V.m. § 10 Abs. 3 EStG durch den BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 125 geklärt. Danach hat der Gesetzgeber für eine Neuregelung mit Wirkung zum 1. Januar 2010 zu sorgen. Bis zu diesem Zeitpunkt bleiben § 10 Abs. 3 EStG sowie sämtliche Nachfolgeregelungen weiter anwendbar (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 13. Februar 2008 2 BvR 1220/04, 410/05, BVerfGE 120, 169, unter B.II.; vgl. auch BFH-Urteil vom 18. November 2009 X R 6/08, BFHE 227, 137, BStBl II 2010, 282, Rz 113).

58 7. Nach dem BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 VI R 75/14 (BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684, Rz 15 ff.) ist § 33 Abs. 3 Satz 1 EStG so zu verstehen, dass nur der Teil des Gesamtbetrags der Einkünfte, der den jeweiligen im Gesetz genannten Grenzbetrag übersteigt, mit dem jeweils höheren Prozentsatz belastet wird. Dieser Auffassung schließt sich der erkennende Senat an und nimmt zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Entscheidungsgründe des BFH-Urteils in BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684, Rz 15 ff. Bezug. Die bislang vom FA berücksichtigte zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG ist demnach für die Streitjahre 2000 bis 2004 entsprechend dem Urteil des VI. Senats in BFHE 256, 339, BStBl II 2017, 684 stufenweise zu ermitteln.

59 8. Das FG konnte die Grundsätze dieser geänderten Rechtsprechung in seinem angefochtenen Urteil noch nicht berücksichtigen; die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif, da das FG die erforderlichen Feststellungen für die Beurteilung der zumutbaren Belastung für die Streitjahre 2000 bis 2004 nicht getroffen hat. Die Sache war daher zurückzuverweisen. Das FG wird die hierfür erforderlichen Feststellungen nachzuholen haben. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat --ohne Bindungswirkung-- darauf hin, dass insbesondere mit Blick auf das Streitjahr 2001 bereits dem Grunde nach kein Abzug eines außergewöhnlichen Aufwands vom Gesamtbetrag der Einkünfte vorgenommen worden sein dürfte, so dass der vom Kläger geltend gemachte Aufwand auch dem Grunde nach zu überprüfen sein dürfte.

60 9. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de