

Urteil vom 11. Mai 2023, III R 9/22

Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG - Verfassungsmäßigkeit der Haushaltszugehörigkeit als Abzugsvoraussetzung

ECLI:DE:BFH:2023:U.110523.IIIR9.22.0

BFH III. Senat

EStG § 10 Abs 1 Nr 5, EStG § 24b, EStG § 31, EStG § 32 Abs 6, EStG § 4f, EStG § 9 Abs 5 S 1, EStG § 9c, EStG § 10 Abs 1 Nr 8, EStG § 33c, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, GG Art 6 Abs 2, EStG VZ 2020

vorgehend Thüringer Finanzgericht, 01. Februar 2022, Az: 3 K 210/21

Leitsätze

1. Das Kriterium der Haushaltszugehörigkeit in § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG beruht auf einer verfassungsrechtlich zulässigen Typisierung bzw. Förderung.
2. § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG verstößt jedenfalls dann nicht gegen die Steuerfreiheit des Existenzminimums und den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 6 Abs. 1 GG, Art. 3 Abs. 1 GG), wenn die Betreuungsaufwendungen desjenigen Elternteils, der das Kind nicht in seinen Haushalt aufgenommen hat, durch den ihm gewährten Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (§ 32 Abs. 6 EStG) abgedeckt werden.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 01.02.2022 - 3 K 210/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Die Beteiligten streiten um den Abzug von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben. Nach Auffassung des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) ist das in § 10 Abs. 1 Nr. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) normierte Erfordernis der Haushaltszugehörigkeit des Kindes verfassungswidrig.
 - 2 Der Kläger ist Steuerberater und Vater einer am ...2013 geborenen Tochter. Seit dem Jahr 2018 lebte er von der Mutter des Kindes dauernd getrennt. Im Streitjahr 2020 hatte die Tochter ihren ausschließlichen Wohnsitz bei der Mutter und gehörte nicht zum Haushalt des Klägers. Er schuldete den Barunterhalt, während die Mutter für die Betreuung der Tochter verantwortlich war (sogenanntes Residenzmodell). Ehegattenunterhalt zahlte der Kläger nicht.
 - 3 Die Tochter besuchte im Streitjahr zunächst einen Kindergarten und nach ihrer Einschulung den Hort der Grundschule. Die Mutter überwies in diesem Jahr für den Besuch des Kindergartens insgesamt 250 € und für den Besuch des Schulhorts insgesamt 348 € an die jeweilige Einrichtung. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) erstattete der "zivilrechtlich im Rahmen des Mehrbedarfs zur anteiligen Zahlung von Kindergartenbeiträgen und Hortgebühr verpflichtete Kläger" der Mutter jeweils den halben Monatsbeitrag.
 - 4 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger die Hälfte der Betreuungsaufwendungen für Kindergarten und Schulhort als Sonderausgaben geltend. Die "Höhe der getragenen Kinderbetreuungskosten" gab er mit 299 € an.

- 5 Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 30.03.2021 versagte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) dem Kläger den begehrten Sonderausgabenabzug für die Kinderbetreuungskosten. Zur Erläuterung führte es aus, die Tochter habe während des gesamten Veranlagungszeitraums nicht zum Haushalt des Klägers gehört.
- 6 Der Kläger erhob daraufhin Sprungklage zum FG, der das FA zustimmte. Durch Urteil vom 01.02.2022 - 3 K 210/21 wies das FG die Klage ab. Die Gründe sind in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 1190 mitgeteilt.
- 7 Mit der vom FG zugelassenen Revision macht der Kläger die Verletzung von Bundesrecht geltend. Das FG habe gegen seine Pflicht zur Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) verstoßen. Es habe verkannt, dass § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar sei. Die Haushaltszugehörigkeit des Kindes sei kein geeignetes Typisierungsmerkmal. Die Differenzierung nach diesem sachfremden Kriterium sei willkürlich und verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Ferner verstoße § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG gegen das subjektive Nettoprinzip. Der Betreuungsbedarf müsse als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums unbelastet bleiben (Art. 6 GG). Der Kläger sei aufgrund der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zum betreuungsbedingten Mehrbedarf (Hinweis auf Beschluss vom 04.10.2017 - XII ZB 55/17, BGHZ 216, 96) zur hälftigen Übernahme der Aufwendungen für den Kindergarten und den Schulhort verpflichtet gewesen. Solche Aufwendungen für die Betreuung seien pädagogisch veranlasst, dienten der Förderung des Kindes und nicht dazu, die Erwerbstätigkeit der Mutter zu ermöglichen. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG bilde die zivilrechtliche Lastenverteilung im Residenzmodell nicht zutreffend ab.
- 8 Der Kläger beantragt, das Urteil des Thüringer FG vom 01.02.2022 - 3 K 210/21 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 30.03.2021 dahin zu ändern, dass zusätzlich 199 € als Sonderausgaben in Abzug gebracht werden.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und deshalb gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Vorentscheidung steht im Einklang mit dem EStG (1.). In der Nichtvorlage an das BVerfG liegt kein Verfahrensfehler des FG (2.). Auch der erkennende Senat ist nicht davon überzeugt, dass § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG gegen das GG verstößt (3.).
- 11 1. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die im Streitjahr vorgenommenen Überweisungen des Klägers in Höhe von insgesamt 299 € nicht zu abziehbaren Sonderausgaben im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG führen. Die Rechtslage nach dem EStG steht zwischen den Beteiligten zu Recht nicht im Streit.
- 12 a) Abziehbare Sonderausgaben sind zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4.000 € je Kind, für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes im Sinne des § 32 Abs. 1 EStG, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG, vgl. die weiteren Regelungen in den Sätzen 2 bis 4).
- 13 b) Danach liegen beim Kläger keine abziehbaren Sonderausgaben in Höhe von 199 € (beziehungsweise zwei Dritteln von 299 €) vor, da er die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG nicht erfüllte. Seinem Sonderausgabenabzug steht entgegen, dass die Tochter im Streitjahr allein zum Haushalt der Mutter und nicht auch zum Haushalt des Klägers gehörte.
- 14 c) Der steuerliche Abzug für die konkreten vom Kläger getragenen Kosten der Betreuung der Tochter im Kindergarten und im Schulhort lässt sich auch nicht auf eine andere Vorschrift des EStG stützen.
- 15 2. Die als Verfahrensmangel des FG gerügte Verletzung der Pflicht, dem BVerfG die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG im Rahmen einer konkreten Normenkontrolle (Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG) zur verfassungsgerichtlichen Prüfung vorzulegen, liegt nicht vor. Ausgehend von der maßgeblichen Auffassung des FG, dass die Regelung des 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG verfassungsgemäß sei, waren die Voraussetzungen für die Vorlage an das BVerfG im erstinstanzlichen

Verfahren nicht gegeben. Dass ein Beteiligter des Klageverfahrens eine entscheidungserhebliche Norm für verfassungswidrig hält, begründet keine Vorlagepflicht des zur Entscheidung berufenen Gerichts, das von der Verfassungswidrigkeit nicht überzeugt ist.

- 16** 3. Eine Aussetzung gemäß § 74 FGO und eine Vorlage an das BVerfG zur verfassungsgerichtlichen Normenkontrolle (Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG i.V.m. §§ 80 ff. des Bundesverfassungsgerichtsgesetzes) kommen auch im Revisionsverfahren nicht in Betracht. Der erkennende Senat ist ebenfalls nicht davon überzeugt, dass § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG im Fall des Klägers ein Eltern- bzw. Familiengrundrecht (Art. 6 GG) oder den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) verletzt.
- 17** a) Nach Art. 6 GG stehen Ehe und Familie unter dem besonderen Schutze der staatlichen Ordnung (Abs. 1), Pflege und Erziehung der Kinder sind das natürliche Recht der Eltern und die zuvörderst ihnen obliegende Pflicht (Abs. 2 Satz 1). Nach Art. 3 GG sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich (Abs. 1), Männer und Frauen sind gleichberechtigt (Abs. 2 Satz 1). Der allgemeine Gleichheitssatz umfasst unter anderem das Gebot der Rechtsetzungsgleichheit, bei dessen Umsetzung der Gesetzgeber grundsätzlich nicht daran gehindert ist, generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu verwenden; für die Gesetzgebung im Steuerrecht folgen aus Art. 3 Abs. 1 GG das Gebot der Belastungsgleichheit und --in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG-- das Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums für sämtliche Familienmitglieder (vgl. BVerfG-Beschluss vom 28.06.2022 - 2 BvL 9, 10, 13, 14/14, BVerfGE 162, 277, Rz 67).
- 18** b) Ein Verstoß des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG gegen Art. 6 Abs. 1 GG im Hinblick auf das Existenzminimum der Tochter, des Klägers oder seiner Familie ist im Streitfall schon wegen der in § 32 Abs. 6 EStG gewährten Freibeträge zu verneinen.
- 19** aa) Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 1 Abs. 1, Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG verpflichten den Gesetzgeber, das Einkommen des Bürgers jedenfalls insoweit steuerfrei zu stellen, als dieser es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins für sich und seine Familie benötigt (Prinzip der Steuerfreiheit des Existenzminimums). Bei der Besteuerung einer Familie muss deshalb das --durch das Sozialhilferecht auf der Grundlage des Verfassungsrechts bestimmte-- Existenzminimum für sämtliche Familienmitglieder steuerfrei bleiben. Dies gilt in besonderer Weise auch für den Kindesunterhalt. Der Staat darf auf Mittel, die für den Lebensunterhalt von Kindern unerlässlich sind, nicht so zugreifen wie auf finanzielle Mittel, die zur Befriedigung anderer Bedürfnisse eingesetzt werden (BVerfG-Beschlüsse vom 19.11.2019 - 2 BvL 22-27/14, BVerfGE 152, 274, Rz 104 ff. und in BVerfGE 162, 277, Rz 80, m.w.N.).
- 20** bb) Nach § 31 Satz 1 EStG wird die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung im gesamten Veranlagungszeitraum entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch Kindergeld nach Abschnitt X des EStG bewirkt (vgl. zum Familienleistungsausgleich BVerfG-Beschlüsse vom 10.11.1998 - 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216; vom 11.01.2005 - 2 BvR 167/02, BVerfGE 112, 164, Rz 33 f. und in BVerfGE 152, 274). Soweit das im laufenden Kalenderjahr als Steuervergütung monatlich gezahlte Kindergeld dafür nicht erforderlich ist, dient es der Förderung der Familie (§ 31 Sätze 2 und 3 EStG). Bewirkt der Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum die nach § 31 Satz 1 EStG gebotene steuerliche Freistellung nicht vollständig und werden deshalb bei der Veranlagung zur Einkommensteuer die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG vom Einkommen abgezogen, erhöht sich die unter Abzug dieser Freibeträge ermittelte tarifliche Einkommensteuer um den Anspruch auf Kindergeld für den gesamten Veranlagungszeitraum; bei nicht zusammenveranlagten Eltern wird der Kindergeldanspruch im Umfang des Kinderfreibetrags angesetzt (§ 31 Satz 4 EStG; vgl. zur sogenannten Günstigerprüfung BVerfG-Beschluss in BVerfGE 162, 277, Rz 3; Senatsurteil vom 14.04.2021 - III R 34/19, BFHE 273, 33, BStBl II 2021, 848, Rz 22 ff.).
- 21** cc) Gemäß § 32 Abs. 6 EStG erhielt der Kläger im Streitjahr für die bei beiden Eltern zu berücksichtigende minderjährige Tochter (§ 32 Abs. 3 EStG) den Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) und daneben auch den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (BEA-Freibetrag). Der Kinderfreibetrag belief sich im Streitjahr auf 2.586 €, der BEA-Freibetrag auf 1.320 €. In dem mit der Klage angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 30.03.2021 wurden diese Freibeträge in Höhe von insgesamt 3.906 € in Abzug gebracht. Aufgrund des ausdrücklich auch den Betreuungsbedarf betreffenden BEA-Freibetrags (vgl. dazu Senatsurteil vom 22.04.2020 - III R 25/19, BFHE 269, 257, BStBl II 2022, 63, Rz 16) ist im Streitfall eine Verletzung des Art. 6 Abs. 1 GG in Gestalt einer Beeinträchtigung des familiären Existenzminimums durch die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht ersichtlich. Denn der dem Kläger gewährte BEA-Freibetrag lag

mit 1.320 € wesentlich höher als der von ihm für die Kindergarten- und Hortbeiträge entrichtete Betrag von 299 €, dessen Abzug als Sonderausgaben er in Höhe von 199 € unter Verweis auf das GG begehrt. Vor diesem Hintergrund ist nicht erkennbar, dass das Existenzminimum der Tochter, des Klägers oder der Familie des Klägers wegen § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht mehr gewahrt gewesen sein könnte.

- 22** dd) Soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung besonders auf die Rz 75 des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 99, 216 hingewiesen hat, folgt auch daraus keine Verfassungswidrigkeit des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG.
- 23** Das BVerfG hat dort ausgeführt, dass es nach dem Schutzbereich des Art. 6 Abs. 2 GG verfassungsrechtlich geboten sei, den Betreuungsaufwand für Kinder bei allen Eltern steuerrechtlich zu berücksichtigen. Der Aufwand entstehe unabhängig davon, ob und wenn ja, in welchem zeitlichen Rahmen die Kinderbetreuung durch Dritte wahrgenommen werde, und sei in das Existenzminimum des Kindes einzurechnen. Die nach damaliger Rechtslage (§ 33c EStG a.F.) auf erwerbstätige Alleinstehende beschränkte steuerliche Abziehbarkeit der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung verletze die --unbeschränkt steuerpflichtige-- eheliche Erziehungsgemeinschaft in ihrem Gleichbehandlungsanspruch aus Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG, weil das Gesetz den Abzug allein wegen des Tatbestands der Ehe versage und insoweit gegen das Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG verstoße. Der Gesetzgeber kam der vom BVerfG zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit angeordneten Verpflichtung zur Neuregelung durch die Gleichstellung alleinstehender und (verheiratet oder unverheiratet) zusammenlebender Eltern nach. Mit Wirkung vom 01.01.2000 wurde in § 32 Abs. 6 EStG der Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) angehoben und darüber hinaus um einen Betreuungsfreibetrag erweitert (vgl. Gesetz zur Familienförderung vom 22.12.1999, BGBl I 1999, 2552; vgl. auch BTDrucks 14/1513, S. 11, 14).
- 24** ee) Die Verfassungswidrigkeit der Höhe der Freibeträge gemäß § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG im Streitjahr 2020 macht der Kläger mit der Revision nicht geltend. Die Festsetzung der Einkommensteuer im streitgegenständlichen Bescheid vom 30.03.2021 erfolgte im Übrigen hinsichtlich der Höhe der kindbezogenen Freibeträge nach § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG nur vorläufig (vgl. das beim BVerfG anhängige Verfahren 2 BvL 3/17; im Streitjahr 2014 des dortigen Ausgangsverfahrens betrug der BEA-Freibetrag ebenfalls 1.320 €).
- 25** c) Eine Verletzung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) durch das Kriterium der Haushaltszugehörigkeit in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG liegt nach Maßgabe der Rechtsprechung des BVerfG nicht vor.
- 26** aa) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet dem Gesetzgeber, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches seinem Wesen entsprechend ungleich zu behandeln.
- 27** (1) Art. 3 Abs. 1 GG gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Verboten ist daher auch ein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluss, bei dem eine Begünstigung einem Personenkreis gewährt, einem anderen, vergleichbaren Personenkreis aber vorenthalten wird. Zwar ist es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte auszuwählen, an die er dieselben Rechtsfolgen knüpft und die er so als rechtlich gleich qualifiziert. Diese Auswahl muss er jedoch sachgerecht treffen. Genauere Maßstäbe und Kriterien dafür, unter welchen Voraussetzungen der Gesetzgeber den Gleichheitssatz verletzt, lassen sich nicht abstrakt und allgemein, sondern nur in Bezug auf die jeweils betroffenen unterschiedlichen Sach- und Regelungsbereiche bestimmen. Dabei ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen aus dem allgemeinen Gleichheitssatz im Sinne eines stufenlosen, am Grundsatz der Verhältnismäßigkeit orientierten Prüfungsmaßstabs unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Differenzierungen bedürfen stets der Rechtfertigung durch Sachgründe, die dem Differenzierungsziel und dem Ausmaß der Ungleichbehandlung angemessen sind (vgl. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 152, 274, Rz 94 ff. und in BVerfGE 162, 277, Rz 68 ff., m.w.N.).
- 28** (2) Der allgemeine Gleichheitssatz ist verletzt, wenn sich ein vernünftiger, aus der Natur der Sache folgender oder sonst sachlich einleuchtender Grund für eine gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt. Eine strengere Bindung des Gesetzgebers und damit höhere Anforderungen an Rechtfertigungsgründe für gesetzliche Differenzierungen können sich insbesondere ergeben, wenn und soweit sich die Ungleichbehandlung von Personen oder Sachverhalten auf die Ausübung grundrechtlich geschützter Freiheiten auswirken kann. Zudem verschärfen sich die verfassungsrechtlichen Anforderungen, je weniger die Merkmale, an die die gesetzliche Differenzierung anknüpft, für Einzelne verfügbar sind (BVerfGE-Beschlüsse in BVerfGE 152, 274, Rz 97 f. und in BVerfGE 162, 277, Rz 71 f., m.w.N.).
- 29** (3) Den Steuergesetzgeber bindet Art. 3 Abs. 1 GG an den Grundsatz der Steuergerechtigkeit, der gebietet, die

Besteuerung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Das gilt insbesondere im Einkommensteuerrecht, das auf die Leistungsfähigkeit des jeweiligen Steuerpflichtigen hin angelegt ist. Zwar belässt der allgemeine Gleichheitssatz dem Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes ebenso wie bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weit reichenden Entscheidungsspielraum. Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten verlangt jedoch eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung der betroffenen Steuerpflichtigen muss die Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes folgerichtig im Sinne von belastungsgleich erfolgen. Ausnahmen von einer belastungsgleichen Ausgestaltung der getroffenen gesetzgeberischen Entscheidung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes, der die Ungleichbehandlung nach Art und Ausmaß zu rechtfertigen vermag (BVerfGE-Beschlüsse in BVerfGE 152, 274, Rz 99 f. und in BVerfGE 162, 277, Rz 75 f., m.w.N.).

- 30** (4) Der Gesetzgeber ist allerdings berechtigt, bei der Ausgestaltung der mit der Wahl des Steuergegenstandes getroffenen Belastungsentscheidung generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu verwenden, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Typisierung bedeutet, bestimmte in wesentlichen Elementen gleich geartete Lebenssachverhalte normativ zusammenzufassen. Besonderheiten, die im Tatsächlichen durchaus bekannt sind, können generalisierend vernachlässigt werden. Die Vorteile der Typisierung müssen aber im rechten Verhältnis zu der mit ihr notwendig verbundenen Ungleichheit der steuerlichen Belastung stehen. Eine zulässige Typisierung setzt voraus, dass die durch sie eintretenden Härten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären, lediglich eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und das Ausmaß der Ungleichbehandlung gering ist. Der Gesetzgeber darf sich dabei grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen. Die gesetzlichen Verallgemeinerungen müssen jedoch von einer möglichst breiten, alle betroffenen Gruppen und Regelungsgegenstände einschließenden Betrachtung ausgehen. Insbesondere darf der Gesetzgeber keinen atypischen Fall als Leitbild wählen, sondern muss realitätsgerecht den typischen Fall als Maßstab zugrunde legen (BVerfGE-Beschlüsse in BVerfGE 152, 274, Rz 101 ff. und in BVerfGE 162, 277, Rz 73 f., 77, m.w.N.).
- 31** (5) Der Grundsatz der Belastungsgleichheit hindert den Gesetzgeber nicht, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förderungs- und Lenkungsziele zu verfolgen; bei der Entscheidung darüber, welche Sachverhalte oder Personen gefördert werden sollen, ist er weitgehend frei. Derartige Förderungs- und Lenkungsziele sind allerdings nur dann geeignet, rechtfertigende Gründe für steuerliche Be- und Entlastungen zu liefern, wenn entweder Ziel und Grenze der Förderung und Lenkung mit hinreichender Bestimmtheit tatbestandlich vorbezeichnet sind oder das angestrebte Förderungs- und Lenkungsziel jedenfalls von einer erkennbaren gesetzgeberischen Entscheidung getragen wird (BVerfGE-Beschluss in BVerfGE 162, 277, Rz 78 f., m.w.N.).
- 32** bb) Nach diesen Maßstäben ist das Kriterium der Haushaltszugehörigkeit in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG nicht gleichheitswidrig.
- 33** (1) § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG wurde durch das Steuervereinfachungsgesetz (StVereinfG) 2011 vom 01.11.2011 (BGBl I 2011, 2131) mit Wirkung vom 01.01.2012 in das EStG eingefügt. Ziel war eine Vereinfachung der steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten (vgl. dazu den Gesetzentwurf der Bundesregierung, BTDrucks 17/5125, S. 20 f., 23, 34, 37; zur Historie vgl. BeckOK EStG/Fissenewert, 15. Ed. [01.03.2023], EStG § 10 Rz 243 f.; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 10 EStG Rz 141 f. und Nolte, Kinderbetreuungskosten, NWB ZAAAE40887, Rz 5 ff.). Die zuvor im Gesetz zersplitterten Regelungen (vgl. z.B. § 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1, § 9c, § 10 Abs. 1 Nr. 8, § 33c EStG a.F.) wurden in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG zusammengeführt (vgl. HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 141 f., s. dort auch zum Normzweck des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG und zur verfassungsrechtlichen Notwendigkeit eines Abzugstatbestands für Kinderbetreuungskosten).
- 34** (2) Im Hinblick auf das vom Kläger als verfassungswidrig angesehene Merkmal der Haushaltszugehörigkeit des Kindes verweist das FA in zutreffender Weise auf den BVerfG-Beschluss vom 30.09.1992 - 1 BvR 626/89 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1993, 129). Das BVerfG hat in diesem Beschluss zu § 33c Abs. 1 Satz 1 EStG 1985 entschieden, es könne keinen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG darstellen, wenn der Gesetzgeber die Anerkennung von Kinderbetreuungskosten von der Haushaltszugehörigkeit des Kindes beim Steuerpflichtigen abhängig mache. Es handle sich hierbei um eine Zuordnungsregelung, die darauf abstelle, wann typischerweise Kinder von alleinstehenden Eltern diesen erhöhte Betreuungskosten abverlangten. Nur wenn ein Kind zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehöre, stelle sich grundsätzlich die Frage, ob er die sich aus

seiner elterlichen Stellung ergebenden Pflichten der Betreuung selbst erfülle oder ob er sich zur Erfüllung dieser familienrechtlichen Pflicht einer anderen Person bediene.

- 35** (3) Auch nach dem Beschluss des BVerfG zum Familienleistungsausgleich aus dem Jahr 1998 (BVerfGE 99, 216) hatte der Gesetzgeber keine Veranlassung, das Tatbestandsmerkmal der Haushaltszugehörigkeit aufzugeben oder zu modifizieren. Nachdem § 33c EStG a.F. zunächst aufgehoben worden war (Gesetz zur Familienförderung vom 22.12.1999, BGBl I 1999, 2552), wurde er durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung vom 16.08.2001 (BGBl I 2001, 2074) unter Anknüpfung an das Merkmal der Zugehörigkeit zum Haushalt erneut in das EStG eingefügt (vgl. BTDrucks 14/6160, S. 8, 11 f.). Auch in dieser Neufassung der Vorschrift (vgl. zu deren Verfassungsmäßigkeit BVerfG-Beschluss vom 20.10.2010 - 2 BvR 2064/08, HFR 2011, 208) und ebenso in den späteren gesetzlichen Vorschriften zum Abzug von Kinderbetreuungskosten blieb das Kriterium der Haushaltszugehörigkeit als Tatbestandsmerkmal erhalten. Es fand unverändert Eingang in die ab 2006 beziehungsweise ab 2009 anzuwendenden Tatbestände für den Abzug von Kinderbetreuungskosten (vgl. § 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1, § 9c und § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG a.F. sowie Senatsurteile vom 14.11.2013 - III R 18/13, BFHE 243, 514, BStBl II 2014, 383, Rz 10 ff. und vom 18.12.2014 - III R 63/13, BFHE 249, 93, BStBl II 2015, 583, Rz 15 ff.). Dasselbe gilt auch für den seit 2012 anwendbaren § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG.
- 36** (4) Entsprechend der verfassungsrechtlichen Würdigung des BVerfG in HFR 1993, 129 ist das Merkmal der Haushaltszugehörigkeit in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG als verfassungsgemäß anzusehen. Es handelt sich auch hier um eine zulässige Vereinfachungs- und Typisierungsregelung, die weder Art. 3 Abs. 1 GG noch Art. 6 Abs. 1 GG noch Art. 1 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 20 Abs. 1 GG verletzt. Die Bezugnahme auf "Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes" ist sachlich begründet, da das Kriterium der Haushaltszugehörigkeit den typischen Fall abbildet und zugleich der Verwaltungsvereinfachung dient. Es ist nicht willkürlich, sondern sachgerecht, wenn der Gesetzgeber davon ausgeht, dass Fremdbetreuungsaufwand typischerweise bei dem Elternteil anfällt, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat und deshalb das Kind entweder selbst betreuen oder sich um eine Fremdbetreuung kümmern muss. Dem Umstand, dass trotz fehlender Haushaltsaufnahme auch beim anderen Elternteil Betreuungsaufwand in Gestalt der Eigenbetreuung oder der Übernahme von Betreuungskosten entstehen kann, hat der Gesetzgeber in verfassungsrechtlich grundsätzlich hinreichender Weise dadurch Rechnung getragen, dass der BEA-Freibetrag nach § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG auch diesem Elternteil zu gewähren ist (zum Nebeneinander von § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG und § 32 Abs. 6 EStG vgl. nur Schmidt/Krüger, EStG, 42. Aufl., § 10 Rz 63). Für den Fall der Trennung der Eltern hat er außerdem dem barunterhaltspflichtigen Elternteil das Recht eingeräumt, der vollständigen Übertragung des BEA-Freibetrags auf den anderen Elternteil, bei dem das minderjährige Kind gemeldet ist, zu widersprechen (vgl. § 32 Abs. 6 Sätze 8 f. EStG in der Fassung des StVereinfG 2011; BTDrucks 17/6146, S. 15; Senatsurteil vom 27.10.2011 - III R 42/07, BFHE 236, 10, BStBl II 2013, 194).
- 37** (5) Ein weiteres Argument für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Anknüpfung an die Zugehörigkeit zum Haushalt kann ferner in der besonderen steuerlichen Förderung des alleinerziehenden Elternteils erblickt werden, der vom barunterhaltspflichtigen Elternteil getrennt lebt. In diesem Sinne hat das BVerfG durch Beschluss vom 22.05.2009 - 2 BvR 310/07 (BVerfGK 15, 521) eine Verfassungsbeschwerde nicht zur Entscheidung angenommen, die sich dagegen richtete, dass der Entlastungsbetrag gemäß § 24b EStG nur für Alleinerziehende gilt. Das BVerfG verneinte auch insoweit eine Verletzung von Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 3 Abs. 1 GG und sah in § 24b EStG, der auf die Haushaltszugehörigkeit des Kindes gemäß der Meldung in der Wohnung des alleinstehenden Steuerpflichtigen abstellt, eine verfassungsrechtlich gerechtfertigte Entlastungsentscheidung des Gesetzgebers.
- 38** (6) Auch im Schrifttum wird das Merkmal der Haushaltszugehörigkeit nicht als verfassungswidrig angesehen (vgl. z.B. BeckOK EStG/Fissenewert, 15. Ed. [01.03.2023], EStG § 10 Rz 245; Bleschick in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 10 Rz 38a, 38e, 38k; Brandis/Heuermann/Vogel, § 10 EStG Rz 350 ff.; HHR/Kulosa, § 10 EStG Rz 142 f.; Kanzler in Rahm/Künkel, Handbuch Familien- und Familienverfahrensrecht, F. Kinderfreibetrag, Kindergeld und sonstige kinderbezogene Ermäßigungen (Familienleistungsausgleich), Rz 470 ff.; Schmidt/Krüger, EStG, 42. Aufl., § 10 Rz 64 ff.).
- 39** (7) Der Rechtsprechung zum steuerlichen Abzug von Kinderbetreuungskosten, zum BEA-Freibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG) und zum Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) lassen sich ebenfalls keine Anhaltspunkte für die Verfassungswidrigkeit des auch in anderen EStG-Normen verwendeten und mit Wirkung vom 01.01.2012 in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG übernommenen Merkmals der Haushaltszugehörigkeit entnehmen (vgl. z.B. die Senatsentscheidungen vom 25.11.2010 - III R 79/09, BFHE 232, 331, BStBl II 2011, 450; in BFHE 236, 10, BStBl II 2013, 194; vom 09.02.2012 - III R 67/09, BFHE 237, 39, BStBl II 2012, 567; vom 05.07.2012 - III R 80/09, BFHE 238,

76, BStBl II 2012, 816; in BFHE 243, 514, BStBl II 2014, 383; vom 05.02.2015 - III R 9/13, BFHE 249, 436, BStBl II 2015, 926; in BFHE 269, 257, BStBl II 2022, 63; in BFHE 273, 33, BStBl II 2021, 848; vom 14.04.2021 - III R 30/20, BFHE 273, 48, BStBl II 2021, 772; vom 01.09.2021 - III R 54/20, und vom 15.12.2021 - III R 24/20, BFHE 275, 157, BStBl II 2022, 409; Senatsbeschluss vom 08.05.2012 - III B 2/11; vgl. auch die BFH-Entscheidungen zu § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG vom 10.11.1998 - VI B 125/98, BFHE 187, 477, BStBl II 1999, 137; vom 19.08.2003 - VIII R 60/99, BFH/NV 2004, 320 und vom 14.12.2004 - VIII R 106/03, BFHE 208, 220, BStBl II 2008, 762).

- 40** (8) Entgegen der Auffassung des Klägers spricht auch der BGH-Beschluss in BGHZ 216, 96 nicht für die Verfassungswidrigkeit des Merkmals der Haushaltszugehörigkeit in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Nach der Rechtsprechung des BGH ist zwar bei der Frage, ob ein betreuungsbedingter "Mehrbedarf" des Kindes vorliegt, zu differenzieren. Bejaht wird ein weitergehender Bedarf des Kindes bezüglich der üblichen pädagogisch veranlassten Betreuung in staatlichen oder vergleichbaren privaten Einrichtungen wie etwa Kindergärten, Schulen und Horten (BGH-Beschluss in BGHZ 216, 96, Rz 13 und 18 f., m.w.N.). Soweit daraus im Residenzmodell eine Pflicht des Barunterhaltspflichtigen zur Tragung zusätzlicher Kosten für die Kinderbetreuung folgt (im Streitfall nach den Feststellungen des FG in Höhe der Hälfte der Kindergarten- und Hortbeiträge), ist es von Verfassungs wegen dennoch nicht geboten, diese Aufwendungen bei dem barunterhaltspflichtigen Elternteil zum Abzug als Sonderausgaben zuzulassen. Die Abzugsberechtigung gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG in typisierender Weise nach dem Kriterium der Haushaltszugehörigkeit zu gewähren, ist verfassungsrechtlich vielmehr nach wie vor nicht zu beanstanden, weil dem nicht zum Sonderausgabenabzug berechtigten Elternteil für das auch bei ihm zu berücksichtigende Kind der BEA-Freibetrag gemäß § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG zusteht (s. dazu bereits oben II.3.b cc und II.3.c bb (4)). Dies gilt jedenfalls, solange und soweit --wie im Streitfall-- die tatsächlich getragenen Kinderbetreuungskosten mit dem BEA-Freibetrag vollständig erfasst werden.
- 41** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de