

# Urteil vom 14. November 2013, III R 18/13

## Verfassungsmäßigkeit des Abzugs von Kinderbetreuungskosten bei drei unter vierjährigen Kindern - Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 05.07.2012 III R 80/09

BFH III. Senat

EStG § 4f, EStG § 9 Abs 5 S 1, EStG § 10 Abs 1 Nr 5, EStG § 10 Abs 1 Nr 8, EStG § 32 Abs 6, EStG § 33a Abs 3, EStG § 35a Abs 2, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, EStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 19. Dezember 2012, Az: 14 K 1455/11 E

## Leitsätze

Es ist verfassungsgemäß, dass der Abzug von Kinderbetreuungskosten vom Vorliegen bestimmter persönlicher Anspruchsvoraussetzungen (Erwerbstätigkeit, Ausbildung, längerfristige Erkrankung, Behinderung u.ä.) abhängig gemacht wird und auch bei zusammenlebenden Eltern mit drei unter vierjährigen Kindern keine zwangsläufige Fremdbetreuungsnotwendigkeit angenommen wird .

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und wurden im Streitjahr 2008 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr u.a. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Die Klägerin ist ausgebildete Ärztin, war jedoch im Streitjahr nicht erwerbstätig.
- 2 Für ihre drei Kinder (J, geb. Dezember 2004, L, geb. Juni 2006, und G, geb. Dezember 2007) machten die Kläger Kinderbetreuungskosten in Höhe von 6.828,52 € geltend. Diese setzten sich aus Kindergartenbeiträgen für J in Höhe von 2.325 €, Aufwendungen für den Besuch einer Spiel- und Krabbelgruppe durch B in Höhe von 661,50 € und den Kosten für ein ab dem 20. Juli 2008 beschäftigtes Au-Pair-Mädchen in Höhe von 3.842,02 € zusammen.
- 3 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 28. August 2009 zunächst nur Kinderbetreuungskosten in Höhe von 1.550 € (= 2/3 von 2.325 €) als Sonderausgaben anerkannt hatte, stellte das FA im Einspruchsverfahren mit Änderungsbescheid vom 18. November 2010 zusätzlich auch die Aufwendungen für die Spiel- und Krabbelgruppe (661,50 €) und für das über drei Jahre alte Kind J 1/3 der Au-Pair-Kosten (1/3 von 3.842 € = 1.280 €) in die Berechnung mit ein. Danach ergaben sich anerkannte Sonderausgaben in Höhe von 2.844 € [ $2/3 \times (2.325 \text{ €} + 661,50 \text{ €} + 1.280 \text{ €})$ ]. Des Weiteren gewährte das FA auf die Aufwendungen für das Au-Pair-Mädchen eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen in Höhe von 600 €.
- 4 Wegen einer in einem anderen Punkt erfolgten Änderung wurde die Einkommensteuer mit Änderungsbescheid vom 3. Januar 2011 zuletzt auf 47.276 € festgesetzt. Den Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 23. März 2011 als unbegründet zurück.
- 5 Die hiergegen gerichtete Klage, mit der die Kläger aus den nicht anerkannten Au-Pair-Aufwendungen einen weiteren Sonderausgabenabzug in Höhe von 1.707 € (= 2/3 von 2.561 €) geltend machten, wies das Finanzgericht (FG) als unbegründet ab.
- 6 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Die Kläger beantragen, das Urteil des FG Düsseldorf aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid vom 3. Januar 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. März 2011 dahingehend abzuändern, dass weitere Kinderbetreuungskosten in Höhe von 1.707 € angesetzt werden und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird.

- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die bei den Klägern angefallenen Kinderbetreuungskosten sind nach dem Einkommensteuergesetz (EStG) in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung nicht über den vom FA bereits anerkannten Umfang hinaus steuerlich berücksichtigungsfähig. Auch das Verfassungsrecht gebietet einen weitergehenden Abzug nicht. Deshalb kommt weder eine Aussetzung des Verfahrens und die Vorlage der Sache an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) in Betracht noch besteht Anlass für eine verfassungskonforme Auslegung.
- 10 1. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass im Streitfall kein im Veranlagungszeitraum 2008 geltender Tatbestand des EStG erfüllt ist, der einen weitergehenden Abzug der als Kinderbetreuungskosten geltend gemachten Aufwendungen für das Au-Pair-Mädchen ermöglicht.
- 11 a) § 4f EStG, der den Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten im Bereich der Gewinneinkunftsarten und mithin bei den Einkünften aus der selbständigen Tätigkeit des Klägers regelt, ist unanwendbar, weil die zusammenlebenden Kläger nicht beiderseits erwerbstätig waren (§ 4f Satz 2 EStG). Entsprechendes gilt für einen Werbungskostenabzug bei der Klägerin nach § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4f Satz 2 EStG.
- 12 b) § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG ist nur insoweit einschlägig, als die Kinder der Kläger im Streitjahr zwischen drei und sechs Jahre alt waren. Diese Voraussetzung hat das FG nach dem von ihm festgestellten Sachverhalt zu Recht nur für das im Dezember 2004 geborene Kind J bejaht.
- 13 c) Auch der Sonderausgabenabzug gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG scheidet aus. Die Vorschrift setzt voraus, dass der nicht erwerbstätige Elternteil sich in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist (§ 10 Abs. 1 Nr. 8 Satz 1 EStG; zur Auslegung des Begriffes "krank" s. Senatsurteil vom 5. Juli 2012 III R 80/09, BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816). Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG lagen diese Voraussetzungen bei der Klägerin nicht vor.
- 14 d) Anhaltspunkte dafür, dass einer der Familienangehörigen im Streitjahr krank, hilflos oder schwerbehindert war und deswegen i.S. des § 33a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b, Nr. 2 EStG die Beschäftigung einer Hilfe im Haushalt erforderlich war, hat das FG ebenfalls nicht festgestellt.
- 15 e) Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen hat das FA bereits mit dem in § 35a Abs. 2 Satz 1 EStG vorgesehenen Höchstbetrag von 600 € berücksichtigt, so dass hiernach Aufwendungen für die Beschäftigung des Au-Pair-Mädchens jedenfalls nicht in weitergehendem Umfang zum Abzug zugelassen werden können.
- 16 2. Die im EStG vorgesehenen Einschränkungen für den Abzug von Kinderbetreuungskosten verstoßen nicht gegen Grundrechte der Kläger.
- 17 a) Der Senat hat im Urteil in BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816, unter II.2. die verfassungsrechtlichen Maßstäbe, an denen die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung des Betreuungsbedarfs eines Kindes auszurichten ist, im Einzelnen dargelegt. Hierauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.
- 18 b) Die gesetzlichen Vorschriften zur Berücksichtigung des Betreuungsbedarfs genügten im Streitjahr 2008 den dort dargestellten verfassungsrechtlichen Anforderungen.
- 19 aa) Auch soweit die Au-Pair-Kosten nach keiner der speziellen Vorschriften (§ 4f, § 9 Abs. 5 Satz 1, § 10 Abs. 1 Nr. 5, § 10 Abs. 1 Nr. 8, § 33a Abs. 3, § 35a Abs. 2 EStG) Berücksichtigung fanden, blieben sie nicht unberücksichtigt, da bereits mit dem den Klägern gemäß § 32 Abs. 6 Sätze 1 und 2 EStG gewährten Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf des Kindes auch Fremdbetreuungskosten abgedeckt werden (Senatsurteil in BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816, unter II.2.b aa, m.w.N.).
- 20 bb) Die in §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1 und 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG enthaltenen Beschränkungen des Abzugs dem Grunde nach sind verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Gesetzgeber war ausgehend von seiner Vereinfachungsbefugnis grundsätzlich berechtigt, den Abzug auf die typischen Fälle zu beschränken, in denen Kinderbetreuungskosten

zwangsläufig anfallen. Die mit der Beschränkung verbundene Härte, dass im Einzelfall vom Gesetz nicht erfasste Umstände eintreten können, die eine Fremdbetreuung und die Entstehung entsprechender Aufwendungen ebenso unabweisbar machen, haben die davon betroffenen Steuerpflichtigen hinzunehmen.

- 21** cc) Bezogen auf die im Streitfall zur Beurteilung anstehende Personengruppe der zusammenlebenden Eltern mit Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, ermöglichen die Tatbestände der §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1 und 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG den Abzug von Kinderbetreuungskosten bei Vorliegen der Zwangsläufigkeitsgründe Erwerbstätigkeit, Ausbildung, längere Erkrankung und Behinderung. In Person eines jeden Elternteils muss mindestens einer der Gründe verwirklicht sein. Liegt in der Person eines Elternteils ein solcher Grund nicht vor, dann geht der Gesetzgeber typisierend davon aus, dass dieser Elternteil die Betreuung des Kindes übernehmen kann und Aufwendungen für die Kinderbetreuung nicht oder jedenfalls nicht zwangsläufig entstehen (Senatsurteil in BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816, unter II.2.b cc (1), m.w.N.).
- 22** dd) Nach Auffassung des Senats hat der Gesetzgeber die Grenzen seiner Typisierungsbefugnis nicht dadurch überschritten, dass er für Fälle wie den vorliegenden keinen rechtlich relevanten Zwangsläufigkeitsgrund angenommen hat.
- 23** (1) Zwar hat der Senat im Urteil in BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816 (unter II.2.b cc (2), m.w.N.) ausgeführt, dass ein Bedarf an Fremdbetreuung auch dann unabweisbar entstehen kann, wenn bei Erwerbstätigkeit des einen Elternteils eine größere Zahl minderjähriger Kinder zu betreuen ist.
- 24** Insoweit kommt es jedoch entgegen der Revisionsbegründung der Kläger nicht darauf an, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Kinderanzahl der Kläger den statistischen Durchschnittswert der Geburtenrate von Frauen im gebärfähigen Alter oder von Familien mit Kindern überschreitet. Vielmehr setzt die Annahme eines Zwangsläufigkeitsgrundes voraus, dass die Betreuungssituation im typischen Fall eine Betreuung durch mindestens zwei Personen erforderlich macht, so dass der nicht erwerbstätige Elternteil die Betreuung typischerweise nicht in Form der Eigenbetreuung durchführen kann. Für den Senat sind weder aus dem Revisionsvorbringen noch anderweitig Anhaltspunkte ersichtlich, dass bereits bei drei Kindern im Alter von bis zu drei Jahren eine Betreuungssituation vorliegt, die zwangsläufig den Einsatz einer zweiten Betreuungskraft erfordert.
- 25** (2) Hinzu kommt, dass der Gesetzgeber im Streitjahr 2008 über § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG für Kinder, die das dritte Lebensjahr bereits vollendet haben, ohnehin einen Abzug von Betreuungsaufwendungen zulässt, der --anders als in § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG-- nicht an besondere Voraussetzungen in der Person beider Elternteile geknüpft ist. Hierdurch wird ein steuerlich wirksamer Einsatz von Fremdbetreuungskräften ermöglicht, der den Eigenbetreuungsaufwand für Familien mit drei Kindern im Alter von bis zu drei Jahren bereits deutlich reduziert. Entsprechend hat das FA im Fall der Kläger 1/3 der Aufwendungen für das Au-pair-Mädchen als Betreuungskosten für das Kind J anerkannt.
- 26** (3) Überdies bezieht das BVerfG, sofern im Zusammenhang mit einer durch kindesbedingte Aufwendungen verminderten Leistungsfähigkeit die Verletzung von Art. 3 Abs. 1 GG gerügt wird, das gesamte den Regelungskomplex umfassende Normengeflecht in die Prüfung mit ein, da es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei steht, die kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht oder im Sozialrecht zu berücksichtigen (vgl. etwa Nichtannahmebeschluss des BVerfG vom 7. September 2009 2 BvR 1966/04, BFH/NV 2009, 2123). Insoweit muss vorliegend beachtet werden, dass der Gesetzgeber entsprechend dem aus Art. 6 Abs. 1 GG folgenden verfassungsrechtlichen Auftrag, die Kinderbetreuung in der jeweils von den Eltern gewählten Form in ihren tatsächlichen Voraussetzungen zu ermöglichen und zu fördern (s. hierzu etwa BVerfG-Beschluss vom 10. November 1998 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182, unter B.I.4., m.w.N.), den Betreuungsbedarf in jungen Familien nicht nur mit den Regelungen des Steuerrechts erfasst. Vielmehr gleicht er die Leistungsfähigkeitseinbuße, die Familien dadurch erleiden, dass sie teilweise und zeitweise auf eine eigene Erwerbstätigkeit zugunsten der persönlichen Betreuung ihrer Kinder verzichten oder Familientätigkeit und Erwerbstätigkeit miteinander verbinden, auch durch sozialrechtliche Regelungen aus. So eröffnet beispielsweise das Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz (BEEG) in der im Streitjahr geltenden Fassung für ab dem 1. Januar 2007 geborene Kinder dem Berechtigten gerade die Wahlfreiheit, ob er das Kind vollständig selbst betreut, mit der Folge, dass ihm das gezahlte Elterngeld verbleibt, oder ob er sich der Hilfe Dritter oder einer Betreuungseinrichtung bedient, mit der Folge, dass er die ihm staatlicherseits zur Verfügung gestellten Mittel hierfür verwenden kann. Insoweit werden auch individuelle Besonderheiten in der Geburtenfolge, wie Mehrlingsgeburten und kurze Geburtenfolgen berücksichtigt (s. etwa § 2 Abs. 4 und 6 BEEG in der im Streitjahr geltenden Fassung) und Gestaltungsmöglichkeiten für eine Ausdehnung des Auszahlungszeitraums geschaffen (§ 6 BEEG). Damit werden gerade für Eltern mit Kindern im Alter von bis zu zwei Jahren vielfältige Möglichkeiten geschaffen, den

Betreuungsbedarf ihrer Kinder zu decken. Ebenso sah das Gesetz zum Erziehungsgeld und zur Elternzeit (BErzGG) für vor dem 1. Januar 2007 geborene Kinder (§ 27 Abs. 1 BEEG) unter bestimmten Voraussetzungen einen Erziehungsgeldanspruch vor, wenn der betreffende Elternteil das Kind selbst betreut und erzogen und keine oder keine volle Erwerbstätigkeit ausgeübt hat (§ 1 Abs. 1 BErzGG in der im Streitjahr geltenden Fassung).

- 27** (4) Keinen Zwangsläufigkeitsgrund im Hinblick auf eine Fremdbetreuung vermag der Senat auch aus einer während der Eigenbetreuung von Kindern eingetretenen Schwangerschaft zu entnehmen. Wie bereits im Senatsurteil in BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816, unter II.2.b cc (2) ausgeführt, ist die gesetzgeberische Erwägung, wonach eine Schwangerschaft --sofern in deren Verlauf keine den Krankheitsbegriff erfüllende Komplikationen eintreten-- einer Eigenbetreuung durch die schwangere Mutter nicht entgegensteht, sachlich nachvollziehbar. Dem stehen auch die Beschäftigungsverbote nach §§ 3 ff. des Gesetzes zum Schutz der erwerbstätigen Mutter (MuSchG) nicht entgegen. Wie bereits der in § 1 MuSchG geregelte persönliche Geltungsbereich des Gesetzes zeigt, bezieht das MuSchG nur Frauen in seinen Schutzbereich ein, die in einem Arbeitsverhältnis stehen, sowie weibliche in Heimarbeit Beschäftigte und ihnen Gleichgestellte, soweit sie am Stück mitarbeiten. Gesetzeszweck ist damit der Schutz der (werdenden) Mutter vor Gefahren, Überforderung und Gesundheitsschädigung am Arbeitsplatz (Zmarlik/Zipperer/Viethen/Vieß, Mutterschutzgesetz, Mutterschaftsleistungen, Bundeserziehungsgeldgesetz, 8. Aufl. 1999, S. 29, 97). Entsprechend schützen die Beschäftigungsverbote der §§ 3 ff. MuSchG nur vor einem Widerstreit zwischen den Anforderungen aus dem Erwerbstätigkeitsverhältnis und den Anforderungen aus der Mutterschaft. Nicht hingegen ist aus den Beschäftigungsverboten des MuSchG zu folgern, dass die (werdende) Mutter vor den aus einer mehrfachen Mutterschaft folgenden Belastungen bewahrt werden soll. Überdies hat der Gesetzgeber durch die oben aufgeführten sozialen Fördermaßnahmen nach dem BEEG auch Gestaltungsmöglichkeiten für die Familie geschaffen, um etwaige Zeiten eingeschränkter Eigenbetreuungsmöglichkeiten der Mutter anderweitig zu überbrücken.
- 28** (5) Schließlich sieht der Senat die Entscheidung des Gesetzgebers, die steuerliche Abzugsfähigkeit von Betreuungskosten zwar von einer Erwerbstätigkeit eines oder beider Elternteile, nicht hingegen von deren zeitlichem Umfang abhängig zu machen, nicht als gleichheitswidrig an. Wie der Senat bereits im Urteil in BFHE 238, 76, BStBl II 2012, 816, unter II.2.b cc (3) ausgeführt hat, war der Gesetzgeber verfassungsrechtlich nur gehalten, zwangsläufige Aufwendungen für die Kinderbetreuung zum Abzug zuzulassen. Da dem Gesetzgeber im Bereich des Steuerrechts grundsätzlich die Befugnis zur Vereinfachung und Typisierung zusteht, ist er berechtigt, die Vielzahl der Einzelfälle in dem Gesamtbild zu erfassen, das nach den ihm vorliegenden Erfahrungen die regelungsbedürftigen Sachverhalte zutreffend wiedergibt (BVerfG-Beschlüsse vom 7. Mai 2013 2 BvR 909/06 u.a., Deutsches Steuerrecht 2013, 1228, m.w.N.). Soweit er mit der vorgenommenen Typisierung einen Abzug von Kinderbetreuungskosten auch im Falle einer nur teilweisen Erwerbstätigkeit beider Ehegatten ermöglicht hat, ist zum einen zu berücksichtigen, dass eine allen Einzelfällen gerecht werdende gesetzliche Regelung kaum möglich ist. Denn insoweit wäre im Hinblick auf die denkbaren Fallgestaltungen (Umfang der jeweiligen Arbeits- und Urlaubszeiten beider Elternteile, zeitliche Überlappungen der jeweiligen Arbeitszeiten, Dauer des Arbeitsweges etc.) ein tatsächlich vorhandener zwangsläufiger Fremdbetreuungsbedarf nur im konkreten Einzelfall feststellbar. Der Gesetzgeber durfte deshalb einen aus dem Normzweck folgenden Anknüpfungspunkt (Vorliegen eines Zwangsläufigkeitsgrundes in der Person beider Elternteile) wählen, auch wenn die steuerliche Begünstigung dadurch zum Zwecke der Verwaltungsvereinfachung eine gewisse Bandbreite nach oben und unten erfuhr. Zum anderen ist auch insoweit der Gesamtumfang der gesetzlichen Regelungen zur Berücksichtigung des Betreuungsbedarfs junger Familien in den Blick zu nehmen. Hierbei müsste man insbesondere auch den Umstand miteinbeziehen, dass eine neben der Betreuung ausgeübte teilweise Erwerbstätigkeit beider Elternteile im Rahmen des Elterngeldes Berücksichtigung findet und hier nachteilige Folgen haben kann. Denn dort wird --anders als bei einem nicht erwerbstätigen betreuenden Elternteil-- das Elterngeld nicht aus dem vor der Betreuungszeit erzielten Erwerbseinkommen berechnet, sondern nur aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Einkommen vor und während der Betreuung (§ 2 Abs. 3 BEEG).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)