
Datum: 01.08.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 4006/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0801.8K4006.03.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2003 und Änderung des Einkommensteuerbescheids 2001 wird die Einkommensteuer 2001 auf 38.192,-DM festgesetzt.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Klägerin war im Streitjahr 2001 verheiratet. Sie und ihr Ehemann waren nichtselbständig tätig und wurden zusammen veranlagt. Die Klägerin war Beamtin, ihr Ehemann war Maschinenbautechniker. Die Klägerin erzielte im Rahmen einer Teilzeittätigkeit einen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 38.234,- DM, ihr Ehemann erzielte im Rahmen einer Vollzeittätigkeit einen Bruttoarbeitslohn von 136.269,- DM. Zum Haushalt der Klägerin und ihres Ehemannes gehörten im Streitjahr zwei am 01.01.1988 und am 05.07.1995 geborene Kinder. Mit Einkommensteuererklärung 2001 machten die Klägerin und ihr Ehemann bei ihren Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit Kinderbetreuungskosten in Höhe von jeweils 2.186,- DM (4.372,- DM) geltend.

2

Mit Einkommensteuerbescheid 2001 vom 17.07.2002 anerkannte der Beklagte die für Kinderbetreuungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten und teilte mit, mit den in dem Einkommensteuerbescheid zum Abzug gebrachten Kinderfreibeträgen in Höhe von insgesamt 19.872,- DM (je Kind 9.936,- DM) seien die Aufwendungen für die Kinderbetreuung abgegolten.

3

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 legten die Klägerin und ihr Ehemann Einspruch ein, den sie damit begründeten, dass die Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten zu

4

berücksichtigen seien. Der Beklagte erwiderte mit Schreiben vom 29.07.2002, Aufwendungen für die Betreuung von Kindern stellten Kosten der Lebensführung dar und seien demzufolge nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig. Dies gelte nach ständiger Rechtsprechung auch dann, wenn die Betreuungskosten unerlässliche Voraussetzung für die Berufstätigkeit eines Elternteils seien (BFH-Urteile vom 09.11.1982, BStBl II 1983, 297, vom 05.12.1997, BStBl II 1998, 211 und vom 02.12.1998, BFH/NV 1999, 1213). Eine andere Beurteilung sei auch verfassungsrechtlich nicht geboten (Beschluss des BVerfG vom 11.10.1977, BStBl II 1978, 174 und vom 21.07.1988 I BvR 1189/87, HFR 1989, 108). Insbesondere aus der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 10.11.1998, BStBl II 1999, 182, ergebe sich keine andere rechtliche Beurteilung. Das Bundesverfassungsgericht habe den Gesetzgeber aufgefordert, bei der Neuregelung der einkommensteuerrechtlichen Verschonung des Betreuungsbedarfs eine gleiche betreuungsbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit bei allen Eltern zu berücksichtigen unabhängig von der Art der Betreuung und von konkreten Aufwendungen und dementsprechend den Kinderfreibetrag oder das Kindergeld zu erhöhen. Dieser Aufforderung sei der Gesetzgeber durch das Gesetz zur Familienförderung vom 22.12.1999 (BStBl I 2000, 4) nachgekommen. Die Klägerin und ihr Ehemann erwiderten, die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Nichtabzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten als Betriebsausgaben oder Werbungskosten bei beiderseits berufstätigen Eltern verstoße gegen Artikel 3 und 6 des Grundgesetzes. Auch liege ein Verstoß gegen die EG-Richtlinie 76/207/EWG vom 09.02.1976 (Verwirklichung des Grundsatz der Gleichbehandlung von Männern und Frauen hinsichtlich des Zugangs zur Beschäftigung, zur Berufsbildung und zum beruflichen Aufstieg) vor. Danach dürften einer berufstätigen Frau und Mutter von betreuungsbedürftigen Kindern keine erheblichen Nachteile für ihr Berufsleben entstehen. Über die Richtlinie 76/207 sei der deutsche Gesetzgeber verpflichtet, diesbezügliche Diskriminierungen abzustellen. Auch die Gerichte einschließlich des Bundesverfassungsgerichts hätten die Grundsätze der Richtlinie zu beachten und umzusetzen. Die Nichtbeachtung des Veranlassungsprinzips und die fehlende Subsumtion der berufsbedingten Kinderbetreuungskosten unter die §§ 4, 9 EStG durch den Bundesfinanzhof und das Bundesverfassungsgericht widersprächen der EG-Richtlinie. Es sei offensichtlich, dass die praktischen Auswirkungen der Berufstätigkeit einer Ehefrau und Mutter den rechtsprechenden Organen fremdgeblieben seien. Auf die Entscheidung des EuGH vom 29.12.1999 (NJW 2000, 1504) werde verwiesen.

Mit Einspruchsentscheidung vom 27.06.2003 wiederholte der Beklagte seine Ausführungen aus seinem Erörterungsschreiben vom 29.07.2002 und wies den Einspruch als unbegründet ab.

5

Mit der vorliegenden Klage trägt die Klägerin vor, ihr seien als Stadtoberinspektorin mit einer wöchentlichen Stundenzahl von 20 Stunden Kinderbetreuungskosten in Höhe von 4.372,- DM für ihren am 05.07.1995 geborenen Sohn U entstanden. Dieser habe bis zum 31.07.2001 die Kindertagesstätte und, ab dem 01.08.2001 aufgrund seiner Einschulung, den Hort in der Kindertagesstätte Soldinerstraße 70 in 50676 Köln besucht. Wegen der kurzen Kindergarten- und Schulzeiten sowie der Ferien und einer fehlenden Betreuung über Mittag in der Grundschule Soldinerstraße sei die Fremdbetreuung erforderlich geworden. Sie, die Klägerin, habe Wegzeiten von ca. jeweils einer halben Stunde zu ihrer Arbeit, daher müsse der Sohn über Mittag fremdbetreut werden. Die Höhe der Elternbeiträge ergebe sich aus dem Gesetz über Tageseinrichtungen für Kinder (§ 17 Abs. 3 i. V. m. der dazugehörigen Anlage), im einzelnen seien im Streitjahr von Januar bis Mai 2001 260,- DM monatlich und von Juni bis Dezember 2001 296,- DM monatlich angefallen, insgesamt 4.372,- DM. Auf die Bescheide der Stadt Köln über die Festsetzung der Kinderbetreuungskosten vom 25.05. und 01.08.2001 werde verwiesen. Im Klageverfahren hat die Klägerin nachgewiesen, dass sie

6

Kinderbetreuungskosten in der geltend gemachten Höhe getragen hat (vgl. Anlage zu dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 01.08.2006). Unter Bezugnahme auf ihren bisherigen Vortrag trägt die Klägerin vor, das heutige berufliche Leben und die Stellung der Frau im Berufsleben hätten sich geändert. Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts in BStBl II 1978, 174 beinhalte eine Betrachtung der damaligen gesellschaftlichen Verhältnisse und sei deshalb nicht mehr einschlägig. Im Übrigen habe es auch schon damals ein Sondervotum des Richters am Bundesverfassungsgericht Dr. Simon gegeben (DStR 1978, 279 ff). In der übrigen Rechtsprechung habe der Wandel der Ansichten über die Rolle der Frau in Beruf und Familie ihren Niederschlag gefunden. Betreffend der beruflich veranlassten Kinderbetreuungskosten stehe die Rechtsfortentwicklung in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung allerdings noch aus. Dass die Besteuerung vorliegend gegen Artikel 3 verstoße, werde deutlich, wenn man unterstelle, die Klägerin lebe in einer Einverdienerehe. Dann hätte sie den Sohn zu Hause betreuen können. Auch seien Artikel 6 und Artikel 12 des Grundgesetzes durch die verneinte Abzugsfähigkeit tangiert. Das Grundrecht auf freie Berufsausübung sei nicht mehr garantiert, wenn eine Frau aufgrund ihrer Mutterschaft nicht mehr in der Lage sei, ihren Beruf nachhaltig auszuüben. Die steuerliche Nichtabzugsfähigkeit der Betreuungskosten halte Mütter davon ab, sich in das Berufsleben wieder einzuordnen, dadurch verlören sie den Anschluss an das Berufsleben. Auch aufgrund des objektiven Nettoprinzips sei es geboten, ihre erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Klägerin beantragt,

7

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 27.06.2003 und Änderung des Einkommensteuerbescheides 2001 die Einkommensteuer 2001 festzusetzen unter Berücksichtigung ihrer erklärten Aufwendungen für Fahrten zur Arbeitsstätte, der erklärten Aufwendungen für Beiträge zu Berufsverbänden, der erklärten Kontoführungsgebühren sowie der erklärten erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten in Höhe von 4.372,- DM als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

8

Der Beklagte beantragt,

9

die Klage abzuweisen.

10

Zur Begründung verweist er auf das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 10.04.2003 (10 K 338/01), gegen das Revision eingelegt worden ist (Az. BFH VI R 42/03).

11

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung nebst Anlagen wird verwiesen.

12

Entscheidungsgründe:

13

A. Die Klage ist begründet.

14

Die erwerbsbedingten Fremdbetreuungskosten, die die Klägerin im Streitjahr in Höhe von 4.372,- DM für ihren Sohn aufgewandt hat, sind dem Grunde und der Höhe nach Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Der den Werbungskostencharakter der erwerbsbedingten Fremdbetreuungskosten verneinende Einkommensteuerbescheid 2001 und die diesbezügliche Einspruchsentscheidung vom 27.06.2003 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten.

15

Die Abziehbarkeit der erwerbsbedingten Fremdbetreuungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit ergibt sich im Wege der verfassungskonformen

16

I. Einfachgesetzliche Rechtslage 1. § 9 Abs.1 S.1, 2 EStG

17

Die Fremdbetreuungskosten der Klägerin unterfallen entsprechend dem Wortlaut und der höchstichterlichen Definition des Werbungskostenbegriffs der Vorschrift des § 9 Abs. 1 S.1, 2 EStG. Nach dem Wortlaut von § 9 Abs. 1 S.1, 2 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Die Rechtsprechung hat den Werbungskostenbegriff dem Begriff der Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG angeglichen (BFH-Urteil vom 04.03.1986 VIII R 188/84, BStBl II 1986, 373 m. w. N.). Danach sind Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 EStG alle Aufwendungen, die durch den Beruf bzw. die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen veranlasst sind (BFH-Beschlüsse vom 28.11.1977, GrS 2-3/77, BStBl II 1978, 105 und vom 27.11.1978, GrS 8/77, BStBl II 1979, 213 und BFH-Urteil vom 28.11.1980 VI R 193/77, BStBl II 1981, 368; Herrmann/Heuer/Raupach, § 9, Rz. 115-154; Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 9 B 152-182, Schmidt/Drenseck, EStG, 25. Auflage, § 9 Anm. 7 m. w. N.). Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden (BFH-Urteil vom 06.11.1992, VI R 12/90, BStBl II 1993, 108). Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ist ausreichend, wenn die Aufwendungen den Beruf des Arbeitnehmers im weitesten Sinne fördern (BFH-Urteil vom 04.03.1986, VIII R 188/84 a. a. O.).

18

Zwischen den Beteiligten ist unstreitig und von der glaubwürdigen Klägerin für den erkennenden Senat schlüssig dargelegt worden, dass die von der Klägerin entrichteten Kosten für die Fremdbetreuung ihres Sohnes erwerbsbedingt angefallen sind. Der Sohn der Klägerin war im Streitjahr sechs Jahre alt und damit unstreitig betreuungsbedürftig. Der Ehemann der Klägerin war im gesamten Streitjahr erwerbstätig. Ohne die aufwandsbegründende Fremdbetreuung wäre der Klägerin und ihrem Ehemann die einkommensteuerpflichtige Einkunftserzielung im Streitjahr nicht möglich gewesen. Die steuerpflichtige Einkunftserzielung der Klägerin ist daher durch die Fremdbetreuung des Kindes entsprechend den Anforderungen des Werbungskostenbegriffs in § 9 Abs.1 S.1 , 2 EStG gefördert worden.

19

2. § 12 Nr.1 S.1 EStG

20

Allerdings fallen die Fremdbetreuungskosten der Klägerin in den Schnittbereich von beruflicher Sphäre und privater Lebensführung: einerseits wäre der Klägerin und ihrem Ehemann ohne die aufwandsbegründende Fremdbetreuung ihres Sohnes die einkommensteuerpflichtige Einkunftserzielung im Streitjahr nicht möglich gewesen, andererseits beruht die Existenz des Kindes und der dadurch anfallende Betreuungsbedarf auf der privaten Sphäre der Klägerin und ihres Ehemannes zuzurechnenden Entscheidung für das Kind (Kirchhof in NJW 2000, 2792, 2795 ff; kritisch Hey, NJW 2006, 2001). Der gemäß § 9 Abs. 1 EStG grundsätzlich möglichen Einordnung der Fremdbetreuungskosten als Werbungskosten steht damit bei bloß einfachgesetzlichem Verständnis die Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG entgegen. Gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG dürfen Aufwendungen für die Lebensführung außerhalb des Rahmens der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen nicht die einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage mindern; dies gilt gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch für solche Lebensführungskosten, die die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Dementsprechend wird in der finanzgerichtlichen

21

Rechtsprechung vertreten, Kinderbetreuungskosten unterfielen dem Abzugsverbot gemäß § 12 Nr.1 S.1 EStG (Niedersächsisches Finanzgericht, Urteile vom 10.04.2003, 10 K 338/01, EFG 2003, 1231 und vom 22.12.2005, 11 K 434/02, EFG 2006, 742 und FG Hamburg, Urteil vom 24.03.2003, III 556/01 n. V.).

3. § 32 Abs.6 S.1 EStG 2000/1 Über die Regelung des § 32 Abs. 6 Satz 1, Satz 3 EStG 2000/1 in der Fassung des Gesetzes zur Familienförderung vom 22.12.1999 wird bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen im Rahmen des Familienleistungsausgleichs gemäß § 31 EStG 2001 ein Betreuungsfreibetrag von 1.512,- DM (bei Eheleuten: 3024,-DM) vom Einkommen abgezogen, sofern die steuerliche Freistellung des Existenzminimums eines Kindes nicht durch das Kindergeld in vollem Umfang erreicht wird. Mit der Regelung des § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG 2000/1 hat der Gesetzgeber der Forderung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998, 2 BvR 1057/91 - 2 BvR 1226/91 – 2 BvR 980/91, BStBl II 1999, 182), wonach im Rahmen der Steuerfreistellung eines Einkommensteuerbetrages in Höhe des Existenzminimums eines Kindes bei der Besteuerung der Eltern nicht nur der sächliche Mindestbedarf, sondern auch ein Betreuungs-, Ausbildungs- und Erziehungsbedarf anzusetzen sei, dadurch entsprochen, dass für jedes Kind, welches das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, zusätzlich zum Kinderfreibetrag ein sog. Betreuungsfreibetrag eingeführt wird, der allen Eltern unabhängig von konkreten Aufwendungen zur Anerkennung des bedarfsorientierten Betreuungs-, Ausbildungs- und Erziehungsbedarfs - sog. Opportunitätskosten - zusteht. Wegen der Einführung des Betreuungsfreibetrages in § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG 2000/01 wurde die Regelung des § 33 c EStG alter Fassung, nach der die Kinderbetreuungskosten Alleinerziehender abzugsfähig waren, ab dem Jahr 2000 gestrichen (BT-Drucksache 14/1670 Seite 4, verweisend auf BT-Drucksache 14/1513 Seite 15). In der finanzgerichtlichen Rechtsprechung und teilweise im Schrifttum (FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 04.05.2005, 1 K 2189/03, DStRE 2005, 952 m.w.N.) wird die Auffassung vertreten, dass mit der Einführung des Betreuungsfreibetrages in § 32 Abs.6 S.1,3 EStG 2000/1, der auch der Klägerin vorliegend angerechnet worden ist, erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten in verfassungsgemäßer Weise steuerlich abgegolten werden.

22

4. §§ 26, 26 b EStG Durch die Möglichkeit der Zusammenveranlagung von Eheleuten ist der Fremdbetreuungsaufwand für Kinder erwerbstätiger Eheleute nach mittlerweile einhelliger Meinung nicht abgegolten (so ausdrücklich Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 10.11.1998 -2 BvR 980/91-, a. a. O.).

23

II. Verfassungskonforme Auslegung der im Streitfall einschlägigen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

24

1. Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur steuerlichen Behandlung von zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand Das Bundesverfassungsgericht hat die verfassungsrechtlichen Maßstäbe zur einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen für Kinder, denen auch die hier streitigen erwerbsbedingten Fremdbetreuungskosten zuzurechnen sind (BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BStBl II 1990, 653), in ausdrücklicher Distanz zum allgemein einfachgesetzlichen Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG entwickelt (Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 04.12.2002 – 2 BvR 400/98 und 1735/00, BStBl II 2003, 534, 541). Im Gegensatz zu den in § 12 Nr. 1 EStG erfassten, nicht abzugsfähigen "allgemeinen Kosten der Lebensführung" muss nach Auffassung des Bundesverfassungsgerichts in seinen Beschlüssen vom 29.05.1990 und 04.11.2002 beim Kindesunterhalt berücksichtigt werden, dass durch solche Aufwendungen die steuerliche

25

Leistungsfähigkeit gemindert wird. Hierzu wird auf den allgemeinen Gleichheitssatz sowie auf Artikel 1 Abs. 1 und Artikel 6 Abs. 1 GG verwiesen. Mit Beschluss vom 16.03.2005 (2 BvL 7/00, BFH/NV 2005, Beilage 4, 356 m. w. N.) hat das Bundesverfassungsgericht allgemein wiederholend – und präzisierend bezüglich erwerbsbedingten Fremdbetreuungskosten von Alleinerziehenden, aber auch bezüglich erwerbsbedingten Fremdbetreuungskosten von beiderseits erwerbstätigen Eheleuten - festgestellt, dass es für die verfassungsrechtlich gebotene Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit nicht nur auf die Unterscheidung zwischen beruflichem und privatem Veranlassungsgrund für die Aufwendungen ankomme, sondern auch auf die Unterscheidung zwischen freier oder beliebiger Einkommensverwendung einerseits und zwangsläufigem, pflichtbestimmtem Aufwand andererseits. Die Berücksichtigung privat veranlassten Aufwands – auch jenseits der Grenzen des zu verschonenden Existenzminimums - stehe nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers. Die unterschiedlichen Gründe, die den Aufwand veranlassen, seien im Lichte der betroffenen Grundrechte auch dann differenziert zu würdigen, wenn solche Gründe ganz oder teilweise der Sphäre der allgemeinen (privaten) Lebensführung zuzuordnen seien. Das Gebot der horizontalen Steuergerechtigkeit sowie das Benachteiligungsverbot aus Artikel 6 Abs. 1 GG geböten daher zumindest, die durch erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten entstehende tatsächliche Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen. Dabei stehe es dem Gesetzgeber grundsätzlich frei, ob er die Aufwendungen für die Fremdbetreuung wegen ihrer Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit den Werbungskosten oder Betriebsausgaben zuordne oder diese durch eine spezielle Norm als "außergewöhnliche Belastung" fingiere. Letzteres sei angebracht, wolle der Gesetzgeber die private (Mit-)Veranlassung für die Fremdbetreuungsaufwendungen – die elterliche Entscheidung für Kinder, die eine Betreuung erst erforderlich mache – systematisch in den Vordergrund stellen. Der Gesetzgeber habe in jedem Fall zu beachten, dass Artikel 6 Abs. 1 des Grundgesetzes die elterliche Entscheidung für Kinder unter besonderen Schutz stelle und verbiete, erwerbstätigen Eltern bei der Einkommensbesteuerung die "Vermeidbarkeit" ihrer Kinder entgegen zu halten. Demzufolge seien erwerbsbedingt notwendige Kinderbetreuungskosten zumindest als zwangsläufige Aufwendungen der grundrechtlich geschützten privaten Lebensführung in realitätsgerechter Höhe zum Abzug zuzulassen. Mit Artikel 3 Abs. 1 GG und Artikel 6 Abs. 1 GG sei allein eine typisierende Beschränkung vereinbar, die das Ziel verfolge, tatsächlich entstandene, aber über das notwendig zu berücksichtigende Maß hinausgehende Kinderbetreuungskosten vom Abzug auszuschließen. Insoweit sei der Gesetzgeber berechtigt, mit einer sachgerechten Pauschalierung eine Obergrenze festzulegen. Es sei verfassungswidrig, wenn in den Jahren 1997 bis 1999 erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten bei Ehepaaren nicht ebenso wie bei Alleinstehenden berücksichtigt würden (anders wohl BFH-Beschluss vom 05.02.2002 VIII B 191/01, BFH/NV 2002, 647 m. w. N., FG Hamburg, Urteil vom 24.03.2003, III 556/01 n. V., FG Niedersachsen, Urteil vom 10.04.2003, 10 K 338/01, a. a. O.).

2. Grundsätze verfassungskonformer Auslegung Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (zuletzt BVerfG, Beschluss vom 11.01.2005, 2 BvR 167/02, BFH/NV 2005, Beilage 3, 260, 266 m. w. N.) ist die verfassungskonforme Auslegung einer Norm statt einer Vorlage gemäß Artikel 100 Abs. 1 GG, §§ 80 ff BVerfGG geboten, wenn unter Berücksichtigung von Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Gesamtzusammenhang und Zweck mehrere Deutungen möglich sind, von denen zumindest eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt. Ein Normverständnis, das in Widerspruch zu dem klar erkennbar geäußerten Willen des Gesetzgebers treten würde, kann auch im Wege der verfassungskonformen Auslegung nicht begründet werden. Andernfalls würde der Rechtsanwender, hier der erkennende Senat, den rechtspolitischen Entscheidungen des demokratisch legitimierten Gesetzgebers vorgreifen. Allerdings hat der Bundesfinanzhof

(BFH-Urteil vom 10.04.1992, III R 184/90, BStBl II 1992, 814 unter II 2 b bb zu 33 c EStG 1995) in der Vergangenheit zur Beseitigung einer sonst anzunehmenden Verfassungswidrigkeit Normen gegen ihren Wortlaut und gegen den Willen des Gesetzgebers verfassungskonform mit Billigung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG, Kammerbeschluss vom 17.08.1995, 1 BvL 17/85, HFR 1995, 748 und vom 16.03.2005 2 BvL 7/00 a. a. O. am Ende) ausgelegt (siehe auch FG Niedersachsen, Urteil vom 23.02.2006, 1 K 76/04, ZSteu 2006, R 619). Bei der verfassungskonformen Auslegung sind auch weitere, mit der betroffenen Norm in Zusammenhang stehende Vorschriften in die rechtliche Würdigung mit einzubeziehen, sofern sie nur in ihrem Zusammenwirken die entscheidungserhebliche Regelung bilden (BVerfG, Beschluss vom 15.06.1988, 1 BvL 9/83, BVerfGE 78, 306, 318).

3. Abzugsfähigkeit der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten bei verfassungskonformer Auslegung 27

a. Notwendigkeit der verfassungskonformen Auslegung 28

Durch das einfachgesetzliche Verständnis des § 9 EStG i. V. m. § 12 Nr. 1 EStG und durch das Verständnis des § 32 Abs.6 S.1 EStG als eine die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten abgeltende Norm wird nach Auffassung des erkennenden Senats das aus dem allgemeinen Gleichheitssatz gemäß Artikel 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der horizontalen Steuergerechtigkeit sowie das Benachteiligungsverbot aus Artikel 6 Abs.1 GG verletzt. Aus den Beschlüssen des Bundesverfassungsgericht vom 04.12.2002 und 16.03.2005 folgt, dass die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen im Hinblick auf das Gebot der horizontalen Steuergerechtigkeit sowie auf das Benachteiligungsverbot aus Artikel 6 Abs.1 GG nicht an dem allgemein einfachgesetzlichen Abzugsverbots des § 12 Nr. 1 EStG scheitern darf. Zwangsläufig pflichtbestimmter Unterhaltsaufwand wie erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten sind vielmehr über typisierende, eine Obergrenze der Abzugsfähigkeit festschreibende Pauschalen als Werbungskosten (Betriebsausgaben) oder als fingierte außergewöhnliche Belastungen in Einklang mit Artikel 3 Abs. 1 GG und Artikel 6 Abs. 1 GG steuerlich beachtlich. Die Obergrenze der Abzugsfähigkeit ist so zu bestimmen, dass die durch die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten entstandene tatsächliche Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit der erwerbstätigen Eltern berücksichtigt wird. Denn den erwerbstätigen Eltern darf nicht über das Abzugsverbot gemäß § 12 Nr. 1 EStG vorgehalten werden, die Kinderbetreuungskosten seien nicht unvermeidbar in dem Sinne, dass bei Eheleuten mit betreuungsbedürftigen Kindern bei beiderseitiger Erwerbstätigkeit die Erwerbstätigkeit eines Gatten der privaten Lebensführung zuzuordnen sei (vgl. auch Schön, DStR 1999, 1677; Ahmann, NJW 2002, 633). Einer verfassungskonformen Auslegung des § 12 Nr. 1 EStG im Streitfall kommt entgegen, dass das Abzugsverbot entsprechend der amtlichen Begründung in RStBL 1935, 33,41 zur Begrenzung der Abzugsfähigkeit von beruflich veranlasstem Repräsentationsaufwand eingeführt worden war. Dass Fremdbetreuungsaufwand erwerbstätiger Eltern kein Repräsentationsaufwand ist, bedarf nach Auffassung des erkennenden Senats keiner weiteren Begründung. Ausgehend von der Rechtsetzung durch den Reichsgesetzgeber hat die höchstrichterliche Rechtsprechung in der Folgezeit das Aufteilungs- und Abzugsverbot entwickelt (vgl. Schmidt/Drenseck, EStG, 25. Auflage, § 12 Tz. 14 ff). Dabei ist stets betont worden, dass das Verbot der steuerlichen Gerechtigkeit dienen soll (so BFH-Urteil vom 04.12.2002, VI R 120/01, BFH/NV 2003, 255, zuletzt BFH-Beschluss vom 20.07.2006, VI 94/01 (Vorlage an den Großen Senat zum Aufteilungsverbot), n. v..). Gebietet jedoch laut Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 16.03.2005 gerade die Steuergerechtigkeit die Abzugsfähigkeit von erwerbsbedingten Kinderfremdbetreuungskosten in realitätsgerechter Höhe, kann dem § 12 Nr. 1 EStG als der 29

Steuergerechtigkeit dienende Norm nicht entgegen stehen. Mit der wegen der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zu § 12 Nr.1 EStG im Streitfall vorzunehmenden verfassungskonformen Auslegung entspricht der erkennende Senat auch der neueren höchstrichterlichen Rechtsprechung. So hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 05.08.2004 (VI R 40/03, BStBl II 2004, 1074) unter Hinweis auf die in dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 04.12.2000 erfolgten Ausführungen zum zwangsläufigen pflichtbestimmten Aufwand und die u.a. dadurch geänderte Rechtslage den Werbungskostenabzug für auch die Lebensführung berührenden beruflichen Aufwand (Kosten einer Arbeitnehmerin für gelegentliche Übernachtungen am Beschäftigungsort) entgegen dem BFH-Urteil vom 22.04.1998 (XI R 59/97, BFH/NV 1998, 1216) nicht am Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG scheitern lassen (vgl. zu weiteren Ausnahmen zu § 12 EStG in der höchstrichterlichen Rechtsprechung: Ahmann, NJW 2002, 633, siehe auch BFH-Beschluss vom 20.07.2006, VI 94/01, a. a. O). Bei verfassungskonformem Verständnis der Vorschrift des § 32 Abs. 6 S.1 EStG 2000/1, die entsprechend den dargelegten Grundsätzen zur verfassungskonformen Auslegung hier einzubeziehen ist, wird ersichtlich, dass durch die Gewährung des Betreuungsfreibetrages gemäß § 32 Abs. 6 Satz 1, 3 EStG 2000/1 an die Klägerin und ihren Ehemann die erwerbsbedingten Kinderfremdbetreuungskosten der Klägerin nicht abgegolten worden sind. Der Betreuungsfreibetrag ist nach Auffassung des Senats untrennbar aufgegangen in einem Gesamtfreibetrag, dem Familienleistungsausgleich, der alternativ zum Kindergeld gewährt wird und mit dem entsprechend der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 10.11.1998 (2 BvR 1057/91 – 2 BvR 1226/91 – 2 BvR 980/91, a.a.O.) der Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf als Bestandteil des familiären Existenzminimums von der Besteuerung freigestellt worden ist. In Leitsatz 2 hatte das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 10.11.1998 schon festgestellt, dass die "Leistungsfähigkeit von Eltern ... über den existentiellen Sachbedarf und den erwerbsbedingten Betreuungsbedarf des Kindes hinaus, generell durch den Betreuungsbedarf gemindert wird". Dass dies so zu verstehen ist, dass der generelle Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf im Rahmen der steuerlichen Freistellung des kindlichen Existenzminimums abgegolten wird und daneben ein damit steuerlich nicht berücksichtigter erwerbsbedingter Kinderbetreuungsbedarf verbleibt (offenlassend: BFH-Beschluss vom 17.07.2000 XI B 127/99, BFH/NV 2000, 1471; a. A. FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 04.05.2005, 1 K 2189/03, DStRE 2005, 952), stellt nunmehr die Formulierung in dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 16.03.2005 (2 BvL 7/00, a.a.O.) klar, nach der auch jenseits der Grenze des zu verschonenden Existenzminimums zwangsläufig pflichtbestimmter Aufwand - wie die hier zu beurteilenden erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten - steuerlich nicht zur Disposition des Gesetzgebers steht. Der Gesetzgeber hat dementsprechend den Familienleistungsausgleich gemäß §§ 31, 32 Abs. 6 Satz 1,3 EStG 2000/1 ab dem Jahr 2002 trotz Einführung der den erwerbsbedingten Kinderfremdbetreuungsaufwand bei beiderseits erwerbstätigen Eheleuten steuerlich berücksichtigenden Vorschriften der §§ 33 c EStG 2002 und 4 f, 9 Abs. 5, EStG 2006 sowie trotz Einführung der den Betreuungsaufwand für Kinder in Einverdienerehen berücksichtigenden Vorschrift des § 10 Abs.1 Nr. 5 EStG 2006 unverändert fortbestehen lassen. Es entspricht im übrigen auch der Lebenswirklichkeit, dass beiderseits erwerbstätigen Eheleuten mit Kinderfremdbetreuungskosten ebenso wie Eheleuten in einer Einverdienerehe ohne Fremdbetreuungsbedarf für ihr Kind allgemeiner Betreuungs-, Ausbildungs- und Erziehungsaufwand anfällt. b. Verfassungskonforme Qualifizierung des Fremdbetreuungsaufwands in voller Höhe im Streitjahr als Werbungskosten aa. dem Grunde nach Die Feststellung des Bundesverfassungsgerichts mit Beschluss vom 16.03.2005 (2 BvL 7/00, a.a.O.), nach der die Qualifizierung erwerbsbedingten Betreuungsaufwandes entweder als Werbungskosten (Betriebsausgaben) oder als fingierte außergewöhnliche Belastungen in die Wahlfreiheit des Gesetzgebers fällt, führt im Streitjahr zu einer Zuordnung des bei der

Klägerin angefallenen Fremdbetreuungsaufwandes für ihr Kind zu Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 9 Abs.1 S.1 EStG. Hierbei ist für den Senat ausschlaggebend, dass der Gesetzgeber über die Abschaffung des § 33 c EStG 1999 in den Jahren 2000 und 2001 für das Streitjahr von seiner Freiheit, die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten den außergewöhnlichen Belastungen zuzuordnen, keinen Gebrauch gemacht hat (so auch Kanzler, NWB 2005 (Nr. 31) Fach 3, S.13599 (13606), Pust in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 33 c Tz. 12). Die Fiktion der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung ist zwar sodann im Jahr 2002 mit Einführung des § 33 c EStG 2002 erfolgt, nunmehr hat der Gesetzgeber aber mit der Einführung der §§ 4 f, 9 Abs. 5 S. 1 aE EStG 2006 durch das FördWachsG eine wohl endgültige Abkehr von der Bewertung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung vollzogen und die erwerbsbedingten Betreuungskosten wie Werbungskosten (bzw. wie Betriebsausgaben) dem objektiven Nettoprinzip zugeordnet (Schmidt/Glanegger, EStG, a. a. O., § 4 f EStG Rz. 2).

bb. der Höhe nach Die streitigen Kinderbetreuungskosten sind in voller Höhe abzugsfähig. Der Betreuungsfreibetrag gemäß § 32 Abs. 6 Satz 1, 3 EStG 2000/1 ist der Höhe nach auf die von der Klägerin gemachten Kinderbetreuungskosten nicht anzurechnen. Der allgemeine Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf fällt, wie oben dargestellt, neben dem erwerbsbedingten Betreuungsbedarf an. Seine steuerliche Berücksichtigung im Rahmen der steuerlichen Freistellung des kindlichen Existenzminimums beeinflusst demzufolge weder dem Grunde noch der Höhe nach die im Rahmen des objektiven Nettoprinzips zu berücksichtigenden Kinderbetreuungskosten erwerbstätiger Eltern. Der Freibetrag in § 32 Abs. 6 S.1 EStG bildet zudem neben dem Betreuungsaufwand auch den Erziehungs- und Ausbildungsbedarf ab, ohne dass erkennbar ist, in welcher Höhe der einheitliche Freibetrag auf die unterschiedlichen Zwecke entfällt (Brockmeyer, DStZ 1999, 666 (671); Hey, NJW 2006, 2001 (2006) und Kanzler DStR 2002, Beihefter zu Heft 11, S.15). Einer Anrechenbarkeit auf die Kinderbetreuungskosten der Klägerin stehen daher auch Berechnungsschwierigkeiten entgegen. Eine Heranziehung der Mindestbetragsregelung des § 33 c EStG 2002 oder der Drittelregelung in §§ 4 f, 9 Abs. 5 EStG 2006 scheidet bei der Berechnung der abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten im Streitjahr nach Auffassung des erkennenden Senats schon wegen des verfassungsgerichtlichen Gebots, die Betreuungskosten in realitätsgerechter Höhe zu berücksichtigen (BVerfG, Beschluss vom 26.03.2005, a. a. O), aus (a. A.: FG Hamburg, Urteil vom 27.06.2006 7 K 119/05 n. V.). Denn die hier vorliegenden Kindertagesstättenkosten in Höhe von 4.372,- DM (= 2.235,- €) wären bei Heranziehung der Mindestbetragsregelung des § 33 c EStG 2002 lediglich in Höhe von 1.344,- DM (= 687,- €) steuerlich beachtlich. Die Drittelregelung in §§ 4 f, 9 Abs. 5 EStG 2006 führte zu einer Abzugsfähigkeit der Fremdbetreuungskosten in Höhe von 1.457,- DM (zur realen Höhe von Kinderbetreuungskosten im Streitjahr: Ahmann, a. a. O., unter Hinweis auf SZ vom 24./25.03.2001; siehe auch Hey, NJW 2006, 2001).

30

Die von der Klägerin geltend gemachten Kinderbetreuungskosten in Höhe von 4.372,- DM bewegen sich auch im Hinblick auf die bisher vom Gesetzgeber für erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten pauschal benannten Obergrenzen (4.000,- DM gemäß § 33 c EStG 1999, 1500,- € gemäß § 33 c EStG 2002 und 4.000,- € gemäß § 4 f EStG 2006, siehe auch BFH-Urteil vom 03.07.2002, VI R 87/99, DStR 2002, 1659 (Anlassfall nach BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 2 BvR 980/91 a. a. O.) im adäquaten verfassungskonformen Rahmen.

31

V.

32

B. 34

36

zvE lt. FA		138.714							38
./.	Wk	Fahrtkosten	-466						
		Beiträge	-194						
		Kontoführung	-30						
		Kinderbetreuung	-4.372						
+ Wk-PB			2.000						
zvE neu			135.652						

40

42

		124.760		27.728			

Unterschiedsbetrag		996	x 5	4.980	
--------------------	--	-----	-----	-------	--

43

Summe							
-------	--	--	--	--	--	--	--

44

+ Kindergeld				6.480	
--------------	--	--	--	-------	--

45

						38.192	,,-DM
--	--	--	--	--	--	--------	-------

46

C. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

47

D. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr.1 und Nr. 2 FGO. Der Rechtssache kommt im Hinblick auf die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 04.12.2002, 2 BvR 400/98 und 2 BvR 1735/00, sowie vom 16.03.2005, 2 BvL 7/00, grundsätzliche Bedeutung zu. Sie ist auch zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung im Hinblick auf die Urteile des FG Niedersachsen vom 10.04.2003, 10 K 338/01, und vom 22.12.2005, 11 K 434/02, des FG Rheinland-Pfalz vom 04.05.2005, 1 K 219/03, des FG Hamburg vom 14.03.2003, III 556/01, und vom 27.06.2006, 7 K 119/05, erforderlich.

48