

**Steuervereinfachungsgesetz 2011**  
**Anhörung vor dem Finanzausschuss**  
**des Deutschen Bundestages**  
**am 11. Mai 2011**

---

**Zu den geplanten Änderungen in der**  
**Einkommensbesteuerung der Familie**

---

**Prof. Dr. Monika Jachmann**  
**Richterin am Bundesfinanzhof**  
**Ludwig-Maximilians-Universität München**

**Am Feldkreuz 2 A, 82467 Garmisch-Partenkirchen**

**Tel.: 01 72/7 40 44 48 / Fax: 0 88 21/96 68 46 2**

**E-Mail: [jm@jachmann.com](mailto:jm@jachmann.com)**

# Übersicht

- 1. Einheitlicher Abzug von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben, § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG-E**
- 2. Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze für volljährige Kinder beim Familienleistungsausgleich, § 32 Abs. 4 Sätze 2, 3 EStG-E**
- 3. Vereinfachung der Ehegattenveranlagung, §§ 26 ff., 32e EStG-E**

## 1. Einheitlicher Abzug von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben, § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG-E

**De lege lata** können Kinderbetreuungskosten für zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörende Kinder i.S.d. § 32 Abs. 1 EStG, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, in Höhe von zwei Dritteln dieser Kosten, höchstens aber 4.000 € je Kind, bei der Ermittlung der Einkünfte wie Betriebsausgaben/Werbungskosten abgezogen werden, wenn die Kosten wegen einer Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen entstehen. Leben beide Elternteile zusammen, müssen beide erwerbstätig sein (§§ 9c Abs. 1, 9 Abs. 5 Satz 1 EStG).

In gleichem Umfang besteht die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs, wenn sich der Steuerpflichtige in Ausbildung befindet, behindert oder krank ist, wobei sich auch hier bei Zusammenleben der Eltern beide in Ausbildung befinden, behindert oder krank sein müssen, oder – wenn nur ein Elternteil die genannten Voraussetzungen erfüllt – der andere erwerbstätig sein muss (§ 9c Abs. 2 Sätze 1 bis 3 EStG).

Für Kinder, die das dritte, nicht aber das sechste Lebensjahr vollendet haben, besteht die Möglichkeit des Sonderausgabenabzugs in Höhe von zwei Dritteln der Kosten, höchstens jedoch 4.000 € je Kind, ohne dass sonstige Voraussetzungen einzuhalten wären (sog. Kindergartenregelung, § 9c Abs. 2 Satz 4 EStG).

Lt. **Bundesverfassungsgericht** müssen erwerbsbedingt notwendige Kinderbetreuungskosten zumindest als zwangsläufige Aufwendungen der grundrechtlich geschützten privaten Lebensführung grundsätzlich in realitätsgerechter Höhe abziehbar sein – systematisch kann ihre private (Mit-)Veranlassung dabei in den Vordergrund gestellt werden.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> Stv. BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (281 f.).

Mit dem Abzug „wie“ Betriebsausgaben/Werbungskosten wird die derzeitige Regelung dem grundsätzlich gerecht, wenngleich m.E. – jedenfalls im Kontext des geltenden Familienleistungsausgleichs – der Abzug „als“ Betriebsausgaben/Werbungskosten geboten wäre (dazu sogleich im Einzelnen).

In Höhe der Kürzung des Abzugs der Betreuungskosten um ein Drittel kommt die aktuelle Regelung jedoch einer unzulässigen<sup>2</sup> zumutbaren Eigenbelastung gleich.<sup>3</sup> Die Existenz des Betreuungsfreibetrags (§ 32 Abs. 6 Satz 1 EStG) rechtfertigt die Kürzung nicht;<sup>4</sup> der allgemeine kindbedingte Betreuungsbedarf – berücksichtigt durch den Betreuungsfreibetrag – stellt eine vom erwerbsbedingten Betreuungsbedarf unabhängige, mit diesem nicht zu vermischende Kategorie dar.<sup>5</sup> Der Betreuungsfreibetrag deckt den Betreuungsbedarf als Konsequenz der privaten Entscheidung für Kinder. Jenseits dessen erwachsen erwerbsbedingte Betreuungskosten aus der grundrechtlich geschützten Entscheidung der Eltern für die Erwerbstätigkeit (Art. 12 Abs. 1 GG).<sup>6</sup>

Zweifelhaft ist zudem, ob der maximale Abzug von 6.000 € (von denen nur zwei Drittel tatsächlich berücksichtigt werden) realitätsgerecht ist.<sup>7</sup> Zwar mögen Kosten für eine öffentliche Kindertagesstätte in der Regel davon abgedeckt sein,<sup>8</sup> vielfach aber nicht die Kosten für eine private Betreuung. Auch die Wahl einer privaten Betreuungsform fällt aber in die elterliche Erziehungsfreiheit (Art. 6 Abs. 2 GG).<sup>9</sup>

Der **Entwurf des Steuervereinfachungsgesetzes 2011** sieht vor, Kinderbetreuungskosten unabhängig von ihrer Veranlassung einheitlich als Sonderausgaben zum Abzug zuzulassen, wobei die betragsmäßige Begrenzung auf zwei Drittel und maximal 4.000 € je Kind beibehalten werden soll (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG-E).<sup>10</sup> Die Differenzierung nach erwerbsbedingten, krankheitsbedingten

---

<sup>2</sup> Vgl. dazu BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (268).

<sup>3</sup> *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009 (2015).

<sup>4</sup> So aber BT-Drs. 16/643 S. 9, *Krömker*, in: H/H/R, EStG, Stand 6/2010, § 4f Rn. 3; *Heger*, in: Blümich, EStG, Stand: 5/2010, § 9c Rn. 8; *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, §9c Rn. 3.

<sup>5</sup> *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009 (2011, 2015).

<sup>6</sup> Vgl. auch *Jachmann*, Familienbesteuerung kompakt, 2010, S. 26 m.w.N.

<sup>7</sup> *Hölzer*, NJW 2008, 2145 (2146); *Hey*, NJW 2006, 2001 (2004).

<sup>8</sup> Vgl. *Hölzer*, NJW 2008, 2145 (2146).

<sup>9</sup> Auch die Zweckmäßigkeit der Betragsgrenze erscheint fraglich, da sowohl der Abzug von nur zwei Dritteln der Kosten als auch die maximale Berücksichtigung von 4.000 € durchaus geeignet sind, einen Elternteil von der Aufnahme zumindest einer Vollzeitberufstätigkeit abzuhalten (vgl. *Jachmann*, BB 2008, 591 [594]).

<sup>10</sup> BT-Drs. 17/5125 S. 8.

oder aus anderen Gründen anfallenden Betreuungskosten soll entfallen. Damit werden die Kosten für jedes fremdbetreute Kind von der Geburt bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres als Sonderausgaben berücksichtigungsfähig.

Die Neuregelung beseitigt die gegenwärtigen Defizite hinsichtlich des Abzugs erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten in Gestalt der Abzugsgrenzen (2/3, max. 4.000 Euro) nicht. Der gebotene Werbungskostenabzug ist auch nicht – wie z.T. angenommen – mit Blick auf das Verhältnis von §§ 10, 12 EStG und §§ 4, 9 EStG möglich.<sup>11</sup> Mit Einführung von § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG-E soll auch § 12 EStG dahingehend geändert werden, dass ein Abzug von Ausgaben für den Unterhalt der Familienangehörigen nicht möglich ist, soweit in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG-E nichts anderes bestimmt ist.<sup>12</sup> Damit ist zwar nach allgemeinen Grundsätzen der Abzug von beruflich veranlassten Kosten als Werbungskosten/Betriebsausgaben nicht ausgeschlossen,<sup>13</sup> was prima facie zu dem Schluss verleitet, dass erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten neben § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG-E in unbegrenzter Höhe als Werbungskosten/Betriebsausgaben abziehbar wären. Jedoch soll der Sonderausgabenabzug nach der Intention des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 den Abzug „wie Werbungskosten/Betriebsausgaben“ gerade ersetzen. Er ist insoweit als abschließende Regelung gedacht. Eine Berücksichtigung der Betreuungskosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten soll nicht mehr möglich sein.<sup>14</sup>

Die geplante Neuregelung diskriminiert zudem erwerbstätige Eltern; die kumulative Entscheidung für Kinder (Art. 6 Abs. 2 GG) und die Wahrnehmung der Freiheit zur Berufsausübung (Art. 12 GG) bedingt steuerliche Nachteile.

Werden Kinder zeitlich während einer Berufstätigkeit fremdbetreut, sind die entsprechenden Kosten als Betriebsausgaben/Werbungskosten zum Abzug zuzulassen.<sup>15</sup> Andernfalls ergäbe sich eine doppelte Diskriminierung: Zum einen würden die Eltern, die ihre Kinder selbst betreuen und die, die parallel arbeiten, ungleich behandelt, die die arbeiten diskriminiert; die durch die Fremdbetreuungs-

---

<sup>11</sup> A.A. *Nacke*, DB 2011, 132 (133 f.) sowie *Kanzler*, NWB, 525 (538).

<sup>12</sup> BT-Drs. 17/5125, S. 8.

<sup>13</sup> Vgl. dazu jüngst für eine vergleichbare Konstellation bei den Ausbildungskosten BFH v. 18.6.2009, VI R 14/07, BFHE 225, 393, BStBl. II 2010, S. 816.

<sup>14</sup> BT-Drs. 17/5125 S. 37.

<sup>15</sup> Str., vgl. nur *Jachmann*, Familienbesteuerung kompakt, 2010, S. 26 ff. m.w.N. zum Streitstand.

kosten verursachte Leistungsfähigkeitsminderung wird nicht berücksichtigt, obwohl sie zwangsläufige Folge der Wahrnehmung der Freiheiten aus Art. 6 Abs. 2 und Art. 12 GG ist. Zum anderen würden erwerbstätige Eltern, die während ihrer Arbeitszeit auf Fremdbetreuung angewiesen sind, gegenüber erwerbstätigen Kinderlosen benachteiligt. Die Entscheidung für Kinder zöge unter beiden Aspekten steuerliche Nachteile nach sich.

Dies kann nicht mit dem Argument kompensiert werden, dass die Kinderbetreuung die subjektive Leistungsfähigkeit betreffe, weil die Entscheidung für Kinder eine persönliche sei.<sup>16</sup> Dem tragen die Freibeträge für Kinder in der Komponente des Betreuungsbedarfs Rechnung – für alle Kinder gleich, unabhängig von einer Erwerbstätigkeit der Eltern. Ist der Betreuungsfreibetrag sachgerecht bemessen, ist das, was man als Kinderbetreuungskosten den Sonderausgaben zuschlagen könnte, bereits abgegolten. Das Ziel, die Kosten für die Betreuung jedes Kindes angemessener als bisher zu berücksichtigen, wäre durch Erhöhung des Betreuungsfreibetrags zu verwirklichen.

Die Einordnung der Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben wendet sich demgegenüber im Kern gegen die grundrechtlich verbürgte Freiheit der Eltern, über die Art der Betreuung ihrer Kinder zu entscheiden; Fremdbetreuung während einer Elternfreizeit wird berufsbedingter Fremdbetreuung gleichgestellt, dies verletzt Art. 12 GG. Unabhängig davon, dass die Entscheidung für Kinder eine persönliche ist,<sup>17</sup> privilegiert die geplante Sonderausgabenregelung Eltern, die – steuerwirksam – für Freizeit Zwecke ihre Kinder fremd betreuen lassen (Betreuungsfreibetrag plus Sonderausgabenabzug) gegenüber solchen, die sie selbst betreuen (nur Betreuungsfreibetrag). Nach Art. 6 Abs. 2 GG darf aber die freie Wahl der Eltern zwischen Eigen- und Fremdbetreuung – jenseits berufsbedingter Kinderbetreuungskosten – keine Auswirkung auf die Höhe ihrer Steuerbelastung haben.

In folgerichtiger Anwendung des Veranlassungsprinzips (§ 4 Abs. 4 EStG) wäre die unbeschränkte Abzugsmöglichkeit speziell erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten bzw.

---

<sup>16</sup> Vgl. dazu *Seiler*, in: Mellinghof/Palm (Hrsg.), Gleichheit im Verfassungsstaat, Symposium zum Anlass des 65. Geburtstages von Paul Kirchhof, 2008, S. 133 (142 ff.).

<sup>17</sup> BVerfG v. 16.3.2005 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 (281 f.).

Betriebsausgaben neben dem allgemeinen Betreuungsbedarf vorzusehen.<sup>18</sup> Soweit erwerbsbedingter Betreuungsaufwand i. Ü. als unangemessen hoch angesehen wird, wäre dem über die Generalnorm des § 4 Abs. 5 Nr. 7 i.V.m. § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG zu begegnen.<sup>19</sup> Nicht zu beanstanden ist dabei die Altersgrenze von 14 Jahren.

Die Einordnung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben bedingt i. Ü. auch insoweit einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip, als ein Verlustvor- oder -rücktrag nach § 10d EStG ausgeschlossen ist.

**Fazit:** Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten sollten – für Kinder bis 14 Jahre<sup>20</sup> – nach allgemeinen Grundsätzen als Betriebsausgaben/Werbungskosten zum Abzug zugelassen werden. Ein besonderer Abzugstatbestand im Bereich der Sonderausgaben wäre nicht vorzusehen.<sup>21</sup>

---

<sup>18</sup> Vgl. FG Köln v. 1.8.2006, 8 K 4006/03, DStRE 2007, S. 349 (352) mit Bezug auf BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268 sowie Hey, NJW 2006, 2001 (2002 f.); Degenhard, DStZ 1995, S. 611 (614); anders BFH v. 23.4.2009 VI R 60/06, BFHE 225, S. 28, BStBl II 2010 S. 267; v. 12.4.2007 VI R 42/03, BFH/NV 2007, 1312 m.w.N.

<sup>19</sup> Jachmann, BB 2008, 591 (594).

<sup>20</sup> Eine Ausnahme bezüglich der Altersgrenze sollte auch weiterhin für Kinder mit einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen Behinderung gelten.

<sup>21</sup> Kinderbetreuungskosten wegen einer Ausbildung des Steuerpflichtigen wären Sonderausgaben i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG, solche aufgrund einer Krankheit oder Behinderung des Steuerpflichtigen außergewöhnliche Belastungen i.S.v. § 33 EStG.

## 2. Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze für volljährige Kinder beim Familienleistungsausgleich, § 32 Abs. 4 Sätze 2, 3 EStG-E

**De lege lata** werden der Kinderfreibetrag sowie der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (Freibeträge für Kinder) bzw. Kindergeld für ein volljähriges Kind nur gewährt, wenn dieses das 21. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und bei einer Agentur für Arbeit im Inland als Arbeitssuchender gemeldet ist (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG), oder wenn das Kind das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und für einen Beruf ausgebildet wird (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG), sich in einer Übergangszeit von höchstens 4 Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder zwischen einem Ausbildungsabschnitt und der Ableistung des gesetzlichen Wehr- oder Zivildienstes befindet (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b EStG), mangels Ausbildungsplatz keine Berufsausbildung beginnen oder fortsetzen konnte (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG) oder ein freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr absolviert (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG). Voraussetzung ist, dass das Kind keine Einkünfte und Bezüge von mehr als 8.004 € – dies entspricht dem geltenden Grundfreibetrag (§ 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) – im Kalenderjahr hat, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt und geeignet sind (§ 32 Abs. 4 Satz 2 EStG). Unabhängig von eigenen Einkünften und Bezügen und seinem Alter wird ein Kind auch berücksichtigt, wenn es wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande ist, sich selbst zu unterhalten (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 EStG).

**Von Verfassungs wegen** müssen die Freibeträge für Kinder die kindbedingte Leistungsfähigkeitsminderung der Eltern abbilden, die aus der Verantwortungsübernahme der Eltern für ihre Kinder i.S.v. Art. 6 Abs. 2 GG entsteht. Das sächliche Existenzminimum der Kinder sowie ein aufwandsunabhängiger Erziehungs- und Betreuungsbedarf<sup>22</sup> sind bei den Eltern von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abzuziehen, solange sich die Kinder nicht selbst unterhalten können bzw. des Einstehens der Eltern bedürfen. Entfällt diese Bedarfssituation, sind Freibeträge für Kinder nicht mehr gerechtfertigt. Dem trägt die Einkünfte- und Bezügegenze des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG in typisierender Weise Rechnung: Erzielen Kinder Einkünfte und Bezüge von 8.004 €, sind sie selbst in der Lage, ihren Unterhalt zu be-

---

<sup>22</sup> BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 (259 ff.); vgl. auch *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009 (2011).



streiten; die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Eltern ist hierdurch nicht mehr gemindert. Vielfach kritisiert,<sup>23</sup> wenngleich verfassungsgemäß,<sup>24</sup> ist die Ausgestaltung der Einkünfte- und Bezügegenze des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG als Freigrenze, bei deren Überschreiten das Kindergeld (rückwirkend für das ganze Jahr) zurückzuerstatten ist bzw. die Freibeträge für Kinder entfallen. Dieser sog. Fallbeileffekt kann jedoch Arbeitgeber abhalten, besonders gute Leistungen von Auszubildenden zu prämiieren, oder auch Steuerpflichtige, deren Kinder nur geringfügig über der Grenze liegen, dazu verleiten, diese Einkünfte/Bezüge nicht in vollem Umfang zu erklären. Soweit das volljährige Kind abgeltungsbesteuerte Kapitaleinkünfte erzielt, verliert die Einkünfte- und Bezügegenze i.Ü. an Aussagekraft; diese Kapitaleinkünfte können schon mangels Kenntnis nicht berücksichtigt werden.<sup>25</sup>

Mit dem **Steuervereinfachungsgesetz 2011** soll die Einkünfte- und Bezügegenze entfallen (§ 32 Abs. 4 Sätze 2, 3 EStG-E). Bei Kindern ohne abgeschlossene erstmalige Berufsausbildung oder Erststudium sind eigene Einkünfte/Bezüge irrelevant. Kinder mit Berufsausbildung sind berücksichtigungsfähig, wenn sie keiner schädlichen Erwerbstätigkeit nachgehen; unschädlich sind eine Erwerbstätigkeit mit bis zu 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit, ein Ausbildungsverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis i.S.v. §§ 8, 8a SGB IV.<sup>26</sup> Für behinderte Kinder, deren Behinderung vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetreten ist, soll sich nichts ändern.<sup>27</sup>

Mit der Einkünfte- und Bezügegenze entfällt auch ihre fallbeilartige Wirkung samt der genannten negativen Effekte. Die geplante Neuregelung begegnet jedoch prima facie steuersystematischen Bedenken, soweit volljährige Kinder trotz eigener Einkünfte und Bezüge jenseits des Grundfreibetrags Freibeträge/Kindergeld vermitteln: Bei volljährigen Kindern mit eigenem Einkommen ist typischerweise nicht mehr von tatsächlichen Unterhaltsleistungen der Eltern auszugehen. Etwas anderes gilt, wenn sich die Kinder in einer Lebenssituation befinden, in der sie wiederum typischerweise auf ihre Eltern angewiesen sind; solche Situationen beschreibt § 32 Abs. 4 Satz 1 Nummern 1 bis 3 EStG (s. o.). Nicht auf die Eltern angewiesen ist aber auch ein Kind in einer solchen Situation, wenn es über ausreichende Einkünfte verfügt, um sich selbst zu unterhalten. In welchem Umfang der eigene Unterhalt Einkünfte erfordert, typisiert das EStG im Grundfreibetrag.<sup>28</sup> Hat das Kind Einkünfte mindestens in Höhe des

---

<sup>23</sup> Vgl. FG Nds., Urteil vom 23.2.2006, 1 K 76/04, DStRE 2006, 1324; *Kanzler*, FR 2000, 1358 (1369), *Hillmoth*, DStR 2007, 2140 (2145), *Seer/Wendt*, NJW 2006, 1 (5); zum Streitstand *Achenbach*, NZS 2011, 166 (166 ff.).

<sup>24</sup> BVerfG v. 27.7.2010, 2 BvR 2122/09, NJW 2010, 3564 (3565).

<sup>25</sup> *Kanzler*, NWB 2011, 525 (539).

<sup>26</sup> BT-Drs. 17/5125 S. 9.

<sup>27</sup> BT-Drs. 17/5125 S. 41.

<sup>28</sup> BVerfG v. 27. 7.2010, 2 BvR 2122/09, NJW 2010, 3564 (3565).

Grundfreibetrags, ist nicht mehr von einer kindbedingten Leistungsfähigkeitsminderung der Eltern auszugehen, die entsprechende Freibeträge für Kinder gebieten würde.

Nach der geplanten Neuregelung ist aber nicht mehr zu prüfen, ob sich ein berücksichtigungsfähiges Kind mit eigenen Einkünften/Bezügen selbst unterhalten kann und so eine kindbedingte Leistungsfähigkeitsminderung der Eltern entfällt. Damit wird in Kauf genommen, dass Eltern für Kinder Freibeträge/Kindergeld bekommen, die sie nicht unterhalten (müssen), sei es, dass sie die Kinder tatsächlich unterstützen oder nicht. **Gleichheitsrechtlich gerechtfertigt** ist dies nur, wenn im Sinne einer zulässigen Typisierung davon ausgegangen werden kann, dass Kinder im Alter von 18 bis 25 Jahren in Berufsausbildung bzw. in den sonstigen Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG über keine den eigenen Unterhalt sichernden Einkünfte verfügen und deshalb den Eltern für die tatsächliche Zurverfügungstellung der Existenzfordernisse des Kindes typischerweise entsprechender Aufwand entsteht.

Dies kann allgemein für behinderte Kinder angenommen werden, sowie dann, wenn die Einkünfte des Kindes unterhalb des Grundfreibetrags bleiben – so de lege lata § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG. Gerechtfertigt ist die Neuregelung damit, soweit es um das Ausbildungsentgelt des Kindes geht, das regelmäßig unter dem Grundfreibetrag liegen dürfte.<sup>29</sup>

Soweit volljährige Kinder Vermögenseinkünfte haben, die dazu führen, dass sie den Grundfreibetrag überschreiten, könnte der Ansatz der Freibeträge für Kinder bei den Eltern zu einer gleichheitswidrigen Entlastung mangels typischer tatsächlicher Unterhaltssituation führen, das Kindergeld zu einer gleichheitswidrigen Begünstigung. Jedoch werden volljährige Kinder in einer typischen Ausbildungssituation mit Wegfall der Einkünfte- und Bezügegenze lediglich genauso behandelt wie minderjährige Kinder schon nach geltendem Recht. Es liegt jedenfalls im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit und Einschätzungsprärogative, den Eltern im Hinblick auf ihre Einstandspflicht für ihre Kinder (Art. 6 Abs. 2 GG) nicht entgegenzuhalten, dass sie den Kindern eigene Einkünfte belassen und sie dennoch bei Minderjährigkeit oder in der Ausbildung (bzw. den anderen Fällen des § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG) weiter tatsächlich unterhalten. Die Neuregelung erstreckt insoweit in gerechtfertigter Weise die typische Unterhaltssituation der Eltern gegenüber minderjährigen Kindern auf volljährige Kinder in Ausbildung.

---

<sup>29</sup> Vgl. auch Regierungsentwurf zum Steuervereinfachungsgesetz 2011, BT-Drs. 17/5125 S. 41.

Fraglich ist freilich, ob dies auch für Kinder ohne Berufsausbildung gelten kann, die sich – trotz ernsthaften Bemühens – in keinem Ausbildungsverhältnis befinden (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c EStG), aber einer Erwerbstätigkeit von mehr als 20 Stunden in der Woche nachgehen.<sup>30</sup> Jedoch dürfte die Annahme, dass Kinder ohne abgeschlossene Berufsausbildung regelmäßig nicht in der Lage sind, ihren Unterhalt selbst zu bestreiten, – angesichts des ganz erheblichen Vereinfachungseffekts der Neuregelung – die Grenzen zulässiger Typisierung noch wahren.<sup>31</sup>

Nach Abschluss einer Berufsausbildung oder eines Erststudiums kann allerdings nicht mehr von einer typischen Unterhaltssituation ausgegangen werden. Die Eltern sorgen regelmäßig nicht mehr für den Lebensbedarf des Kindes und bedürfen entsprechend auch keiner steuerlichen Entlastung via Freibeträge mehr. Diese Vermutung vollzieht § 32 Abs. 4 Sätze 2, 3 EStG-E folgerichtig nach, indem die Freibeträge für Kinder nach Abschluss einer Berufsausbildung oder eines Erststudiums nur noch gewährt werden, wenn das Kind keiner schädlichen Erwerbstätigkeit nachgeht. Dies gilt zutreffend auch für Übergangszeiten nach Abschluss des Studiums oder der Berufsausbildung oder wenn das Kind eine weitere Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatz nicht beginnen oder fortsetzen kann.<sup>32</sup>

**Fazit:** § 32 Abs. 4 Sätze 2, 3 EStG-E führt zu einer erheblichen Verfahrensvereinfachung und bewegt sich im Rahmen zulässiger gesetzlicher Typisierung.

---

<sup>30</sup> Der Bundesrat fordert deren generelle Nichtberücksichtigung, BR-Drs. 54/11 (B) S. 8.

<sup>31</sup> In diese Richtung wohl auch die Bundesregierung, vgl. BT-Drs. 17/5196, S. 1.

<sup>32</sup> BT-Drs. 17/5125 S. 41.

### 3. Vereinfachung der Ehegattenveranlagung, §§ 26 ff., 32e EStG-E

**De lege lata** bestehen sieben mögliche Veranlagungsarten: Einkommensteuerpflichtige Personen (§ 1 EStG) werden grundsätzlich **einzel** veranlagt (§ 25 Abs. 3 Satz 1 EStG); die tarifliche Einkommensteuer bemisst sich dabei nach dem Grundtarif (§ 32a Abs. 1 Satz 2 EStG). Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, nicht dauernd getrennt leben und bei denen diese Voraussetzungen zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sind, werden grundsätzlich **zusammen** (§ 26 Abs. 3, § 26b EStG), auf Antrag zumindest eines Ehegatten **getrennt veranlagt** (§ 26 Abs. 1 Satz 1, § 26a EStG). Bei zusammenveranlagten Ehegatten kommt der Splittingtarif zur Anwendung (§ 32a Abs. 5 EStG). Bei getrennter Veranlagung sind die Einkünfte jedem Ehegatten einzeln zuzurechnen. Besonderheiten gegenüber der Einzelveranlagung nach § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG bestehen hinsichtlich der Zurechnung der Sonderausgaben nach § 9c EStG, der außergewöhnlichen Belastungen, den nach § 33b Abs. 5 EStG übertragbaren Pauschbeträgen und den Steuerermäßigungen nach § 35a EStG, die jeweils hälftig berücksichtigt werden bzw. den Ehegatten hälftig zustehen, wenn keine andere Aufteilung beantragt wird. Wie bei der Einzelveranlagung ist auf das zu versteuernde Einkommen des einzelnen Steuerpflichtigen dann der Grundtarif nach § 32a Abs. 1 EStG anzuwenden.

Da die Voraussetzungen für das Ehegattensplitting nur irgendwann im Verlauf des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben müssen, ist eine Zusammenveranlagung unter Anwendung des Splittingtarifs grundsätzlich auch im Jahr des Todes eines Ehegatten oder der Trennung möglich. Nach § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG bleibt eine Ehe, die im Laufe des Veranlagungszeitraums aufgelöst worden ist, aber für eine Veranlagung nach § 26a oder § 26b EStG unbeachtlich, wenn einer der Ehegatten in demselben Veranlagungszeitraum wieder geheiratet hat und bei ihm und dem neuen Ehegatten die Voraussetzungen nach § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG vorliegen. Damit würde dem verstorbenen bzw. nicht wiederverheirateten Ehegatten die Möglichkeit des Ehegattensplittings in diesem Jahr genommen. Um dies zu vermeiden ordnet § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG an, für ihn das Splittingverfahren nach § 32a Abs. 5 EStG anzuwenden (sog. **Witwen- bzw. Sondersplitting im Trennungsjahr**). Für verwitwete Steuerpflichtige, die nicht erneut geheiratet haben, besteht diese Möglichkeit nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG auch im Jahr nach dem Todesfall (sog. **Witwen- oder Gnadensplitting**).

Hinzukommt die Möglichkeit der **besonderen Veranlagung** für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung nach § 26c EStG. Danach werden Ehegatten für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung so behandelt, als ob sie die Ehe nicht geschlossen hätten; die Vorschriften zur getrennten Veranlagung (§ 26a Abs. 1 EStG) gelten sinngemäß. Bei der Wahl der besonderen Veranlagung ist nach § 26c Abs. 2 EStG das Splittingverfahren (§ 32a Abs. 5 EStG) anzuwenden, wenn der zu veranlagende Ehegatte zu Beginn des Veranlagungszeitraums verwitwet war und die Voraussetzungen des Gnadensplittings nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG vorgelegen haben. Wählen die neuen Ehegatten die besondere Veranlagung nach § 26c EStG, ist im Übrigen § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht anwendbar, die alte Ehe ist daher für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 EStG zu berücksichtigen.

Mit dem **Steuervereinfachungsgesetz 2011** sollen diese sieben Veranlagungsarten auf vier zurückgeführt werden (Zusammenveranlagung mit Ehegattensplitting, Einzelveranlagung mit Grundtarif, Verwitweten- oder Sondersplitting im Trennungsjahr). Ehegatten haben danach die Wahl zwischen **Zusammenveranlagung** mit Ehegattensplitting (§§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26b EStG-E) und **Einzelveranlagung** (§§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26a EStG-E). Um diese Einzelveranlagung der nach § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG anzugleichen, sollten dabei – Bundesrat und Bundesregierung folgend – Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Steuerermäßigungen nach § 35a EStG grundsätzlich dem Ehegatten zugerechnet werden, der den jeweiligen Aufwand getragen hat;<sup>33</sup> eine hälftige Aufteilung wäre auf Antrag möglich.

Die – derzeit bis zur Bestandskraft des Steuerbescheids mögliche – Änderung der Wahl der Veranlagungsart nach Eingang der Steuererklärung beim Finanzamt soll abgeschafft werden (§ 26 Abs. 2 Satz 3 EStG-E). Dadurch entstehende mögliche Härten bei Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Steuerbescheids eines Ehegatten sollen durch eine neu eingeführte **Tarifminderung nach § 32e EStG-E** ausgeglichen werden: die festzusetzende Einkommensteuer<sup>34</sup> soll um den positiven Unterschiedsbetrag gemindert werden, der sich bei einer geänderten Wahl nach § 26 Abs. 2 EStG-E im Vergleich zur tariflichen Einkommensteuer nach der gewählten Veranlagungsart ergeben würde. Diese

---

<sup>33</sup> BT-Drs. 17/5196 S. 1 und BR-Drs. 54/11 (B) S. 6. Anders noch der Regierungsentwurf, der von einer hälftigen Zuordnung ausging (BT-Drs. 17/5125 S. 9).

<sup>34</sup> Der Regierungsentwurf knüpft noch an die tarifliche Einkommensteuer an (vgl. BT-Drs. 17/5125 S. 10). Zutreffend schlägt der Bundesrat jedoch vor, dass die Vorschrift auf die tarifliche Einkommensteuer abstellen sollte, da es andernfalls zu ungerechtfertigten Tarifminderungen oder ungerechtfertigten Versagungen von Tarifminderungen aufgrund der Nichtberücksichtigung von ausländischen Steuern nach § 34c EStG, Steuerermäßigungen nach § 35 EStG, dem Anspruch auf Altersvorsorgezulage (§ 10a Abs. 2 EStG) sowie des Anspruchs auf Kindergeld (§ 31 EStG) kommen kann (vgl. BR-Drs. 54/11 [B] S. 9). Dem Vorschlag hat sich die Bundesregierung bereits angeschlossen (BT-Drs. 17/5196 S. 1).

Tarifminderung erfordert einen übereinstimmenden Antrag der Ehegatten (§ 32e Abs. 1 EStG-E); gegebenenfalls hat das Finanzamt die Ehegatten darauf hinzuweisen (§ 89 Abs. 1 Satz 1 AO).

Die geplante Neuregelung der Ehegattenveranlagung lässt zutreffend das – verfassungsrechtlichen Vorgaben entsprechende – Ehegattensplitting unangetastet.<sup>35</sup> Das Bemühen um eine Lichtung des „Dschungels der Veranlagungsarten“ ist zu begrüßen; es fördert Rechtsvereinfachung und Rechtsklarheit. Der Grundsatz der Individualbesteuerung wird konsequent verfolgt, indem sich bei der künftigen Einzelveranlagung die zumutbare Belastung i.S.v. § 33 EStG nicht mehr nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte beider Ehegatten, sondern nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte des einzelnen Ehegatten richten soll,<sup>36</sup> und Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und Steuerermäßigungen nach § 35a EStG grundsätzlich demjenigen zugerechnet werden, der sie wirtschaftlich getragen hat.<sup>37</sup> Dies dient insoweit der Verwaltungsvereinfachung, als sich im Veranlagungsverfahren ein Abgleich der Daten der Ehegatten – trotz getrennter Veranlagung – erübrigt.

Keine Bedenken bestehen gegen die ersatzlose Streichung der besonderen Veranlagung (§ 26c EStG, ggf. i.V.m. § 26 Abs. 1 Satz 3 EStG); ist doch ihr Hauptanwendungsbereich, der Haushaltsfreibetrag, ab 2004 entfallen.<sup>38</sup> Eine aufgelöste Ehe ist damit für die Ehegattenveranlagung unbeachtlich, wenn einer der früheren Ehegatten im Veranlagungszeitraum der Eheauflösung eine neue Ehe eingeht. Bei Auflösung der Ehe durch Tod eines Ehegatten ist bislang eine einheitliche Wahlrechtsausübung der Erben nötig – bei mehreren Erben vielfach problematisch. Hieraus resultierende Verzögerungen sollen künftig vermieden werden.<sup>39</sup> Der verstorbene bzw. der nicht wiederverheiratete Ehegatte kommt im Rahmen der Einzelveranlagung (§ 25 Abs. 3 Satz 1 EStG) gem. § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG weiterhin in den Genuss des Splittingtarifs. Lediglich das Verwitwetensplitting für den Ehegatten, der im Jahr nach dem Todesfall neu heiratet, entfällt (§§ 26c Abs. 2, 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG).<sup>40</sup> Gründe, weshalb die neue Ehe als aktuelle Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft nicht maßgeblicher Anknüpfungspunkt der Besteuerung sein sollte, sind nicht ersichtlich. Dies gilt auch insoweit, als mit der Streichung von § 26c EStG dem verwitweten Steuerpflichtigen die Abzugsmöglich-

---

<sup>35</sup> Vgl. *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009 (2009) m.w.N.

<sup>36</sup> BT-Drs. 17/5125 S. 40.

<sup>37</sup> Damit wird auch der Kritik *Kanzlers*, NWB 2011, 525 (535 f.) begegnet, dass die nur auf Antrag mögliche Zurechnung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Steuerermäßigungen nach § 35a EStG zu dem Steuerpflichtigen, der sie wirtschaftlich getragen hat (so der ursprüngliche Gesetzesentwurf BT-Drs. 17/5125 S. 9), Konfliktpotential zwischen den Ehegatten biete.

<sup>38</sup> BT-Drs. 17/5125 S. 40; vgl. dazu auch *Kanzler*, NWB 2011, 525 (536).

<sup>39</sup> BT-Drs. 17/5125 S. 40.

<sup>40</sup> So auch *Seeger*, DB 2011, 266 (267).

keit des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende nach § 24b EStG genommen wird.<sup>41</sup> Alleinstehend i.S.v. § 24b EStG sind Steuerpflichtige, welche die Voraussetzungen des Splitting-Verfahrens nicht erfüllen oder verwitwet sind und keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person bilden, für die ihnen kein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder Kindergeld zusteht (§ 24b Abs. 2 EStG). Dem verwitweten Steuerpflichtigen steht der Freibetrag für Alleinerziehende daher vom Todesfall an bis zur Heirat zu.<sup>42</sup> Mit der Wahl der besonderen Veranlagung nach § 26c EStG kann der Freibetrag derzeit noch bis zum Ende des Veranlagungszeitraums in Anspruch genommen werden, in dem der verwitwete Steuerpflichtige heiratet, dies allerdings nur, wenn die Ehegatten keine Haushaltsgemeinschaft bilden, was gerade nicht als Regelfall gelten kann.

Gegen die in § 32e EStG-E vorgesehene Tarifminderung spricht ihre rechtstechnische Kompliziertheit, v. a. das Erfordernis einer Schattenveranlagung; inwieweit dies EDV-technisch lösbar ist, wird jedenfalls seitens der Länder kritisch gesehen.<sup>43</sup> Eine doppelte Veranlagungsprüfung sollte vermieden werden. Gleichwohl: Die Regelungsentention von § 32e EStG-E ist begründet: Ehegatten dürfen nicht wegen der Bindung an das ausgeübte Wahlrecht schlechter stehen als unverheiratete Paare (Art. 6 Abs. 1 GG). Dies wäre aber der Fall, wenn die Zusammenveranlagung die Ehegatten nach einer Bescheidsänderung schlechter stellt als die Einzelveranlagung. Im umgekehrten Fall erfordern rechtsstaatliche Gründe des Vertrauensschutzes, dass die Wahl der Einzelveranlagung nicht infolge einer Bescheidsänderung nachträglich entwertet wird. Beidem könnte aber ohne die komplizierte Tarifregelung in der Weise Rechnung getragen werden, dass den Ehegatten bei einer Änderung des Einkommensteuerbescheids die Möglichkeit gegeben würde, ihr Veranlagungswahlrecht erneut auszuüben. Die erneute Ausübung des Wahlrechts könnte materiell-rechtlich an die Voraussetzungen des § 32e EStG-E anknüpfen, etwa indem dessen Regelungsgehalt in § 26 EStG-E integriert würde.

Wenig begründet erscheint auch die Kritik, dass die Bindung an die Wahlrechtsausübung in der Steuererklärung zu einer Mehrbelastung der Zivil- und Familiengerichte führe.<sup>44</sup> Zwar ist mit einer Zunahme von Schadensersatzprozessen zwischen getrennt lebenden bzw. geschiedenen Ehegatten in Fällen zu rechnen, in denen ein Ehegatte sein Wahlrecht zu einer getrennten Veranlagung bereits ausgeübt hat, so dass die möglicherweise günstigere Zusammenveranlagung ausgeschlossen ist (§ 26 Abs. 2

---

<sup>41</sup> Hierauf verweisend *Seeger*, DB 2011, 266 (267).

<sup>42</sup> Vgl. dazu Oberfinanzdirektion Koblenz vom 13.8.2004, S 2363 A-St 32 2.

<sup>43</sup> Vgl. BR-Drs. 54/11 (B) S. 11.

<sup>44</sup> So aber *Seeger*, DB 2011, 266 (266).

Satz 3 f. EStG-E)<sup>45</sup>. Zugleich ist jedoch ein Rückgang von Verfahren auf Zustimmung zu einer bestimmten Veranlagungsart zu erwarten.

**Fazit:** Die geplante Reduzierung der Veranlagungsarten beseitigt – systemkonform – eine nicht gebotene Normenkomplexität. Sie bedeutet eine echte Vereinfachung. Auch setzt die Einzelveranlagung von Ehegatten folgerichtig den dem EStG innewohnenden Grundsatz der Individualbesteuerung um. Dem mit § 32e EStG-E verfolgten – berechtigten – gesetzgeberischen Ziel wäre auf einem verfahrensrechtlich einfacheren Weg Rechnung zu tragen, indem die Möglichkeit einer erneuten Ausübung des Veranlagungswahlrechts bei einer Änderung eines Steuerbescheids eröffnet würde, ggf. als Ergänzung zu § 26 EStG-E.

---

<sup>45</sup> Nach Ausübung des Wahlrechts kann die Veranlagung der Ehegatten auch nicht wegen Ergehens eines Urteils auf Zustimmung gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO rückwirkend geändert werden.