

Deutscher Bundestag
Finanzausschuss
Frau Vorsitzende
Ingrid Arndt-Brauer, MdB

Per Mail: finanzausschuss@bundestag.de

Der Rektor
Öffentliches Recht,
Finanz- und Steuer-
recht
Universitätsprofessor
Dr. Joachim Wieland

15. Mai 2015

Schriftliche Stellungnahme
zur Vorbereitung der öffentlichen Anhörung des
Finanzausschusses
des Deutschen Bundestages
am 20. Mai 2015
zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung
„Entwurf eines Gesetzes zur Anhebung des Grundfreibetrags,
des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und des Kinderzuschlags“
BT-Drucksache 18/4649

I. Kinderfreibetrag – sächliches Existenzminimum

Der Gesetzentwurf verfolgt das Ziel, den Grundfreibetrag von 8.354 Euro und den Kinderfreibetrag von 4.368 Euro entsprechend den Ergebnissen des 10. Existenzminimumberichts vom 30. Januar 2015 zu erhöhen. Da das steuerlich freizustellende sächliche Existenzminimum in dem Bericht für

Postfach 14 09 · 67324 Speyer
er
Freiherr-vom-Stein-Str. 2 ·
67346 Speyer
Telefon: ++49 (0) 6232-
654-212
Sekretariat: ++49 (0) 6232-
654-213
Telefax: ++49 (0) 6232-
654-446
E-Mail: rektor@uni-
speyer.de
Internet: www.uni-
speyer.de

2015 mit 4.512 Euro berechnet ist, soll der Freibetrag für das sächliche Existenzminimum für jeden Elternteil von 2015 an um 72 Euro auf 2.256 Euro erhöht werden.

Unberücksichtigt bleibt dabei, dass der 9. Existenzminimumbericht der Bundesregierung vom 7. November 2012 das sächliche Existenzminimum eines Kindes für 2014 bereits auf 4.440 Euro berechnet und eine entsprechende Erhöhung des Freibetrags von 4.368 Euro als erforderlich bezeichnet hatte. Die Bundesregierung hatte seinerzeit angekündigt, diese Erhöhung rechtzeitig gesetzgeberisch auf den Weg zu bringen (BT-Drs. 17/11425, S. 7). Das ist nicht geschehen. Auch der vorliegende Gesetzentwurf lässt den Freibetrag für 2014 unverändert, obwohl die Verfassung nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts eine rückwirkende Erhöhung ab dem 1. Januar 2014 gefordert hätte.

Der Gesetzentwurf legt die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Berücksichtigung des sächlichen Existenzminimums eines Kindes selbst ausführlich dar, setzt sie aber nur für 2015 und nicht rückwirkend für 2014 um. Der Gesetzentwurf geht zutreffend davon aus, dass das sächliche Existenzminimum jedes Kindes aus verfassungsrechtlichen Gründen von der Einkommensbesteuerung verschont werden muss (BT-Drs. 18/4649, S. 17). Die einschlägige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ist im 10. Existenzminimumbericht, auf den sich der Gesetzentwurf bezieht, ausführlich dargestellt (BT-Drs. 18/3893, S. 2 f. unter Bezug auf BVerfGE 82, 60, 93 f.; 120, 125, 156 f.). Das Unterlassen der verfassungsrechtlich gebotenen Erhöhung, die im 9. Existenzminimumbericht der Bundesregierung dargelegt ist (BT-Drs. 17/11425, S. /), führt dazu, dass § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG für den Veranlagungszeitraum 2014 verfassungswidrig ist. Jeder Steuerpflichtige, dem für dieses Jahr ein Kinderfreibetrag zustand, kann durch eine Klage gegen seinen Einkommensteuerbescheid die Verfassungswidrigkeit der Regelung geltend machen. Wird eine solche Klage erhoben, wird das Finanzgericht das Verfahren aussetzen und dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorlegen, ob § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG mit dem Grundgesetz vereinbar sei. Auf der Grundlage seiner ständigen Rechtsprechung wird das Bundesverfassungsgericht diese Frage verneinen und feststellen, dass der Gesetzgeber zu einer rückwirkenden Erhöhung des Freibetrags um 32 Euro für das Jahr 2015 verpflichtet ist.

II. Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf

Verfehlt ist das Festhalten des Gesetzentwurfs an der Berücksichtigung des Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarfs. Das Bundesverfassungsgericht hat in einem obiter dictum 1998 gefordert, dass dieser Bedarf als Teil des familiären Existenzminimums einkom-

mensteuerlich unbelastet bleiben müsse, ohne dass danach unterschieden werde, wie der Bedarf gedeckt werde (BVerfGE 99, 216, 233f. und 240ff.). Der Betreuungsbedarf soll nach der Entscheidung auch dann zu berücksichtigen sein, wenn die Eltern das Kind persönlich betreuen und ihnen folglich kein finanzieller Aufwand entsteht. Damit bildet der Betreuungsbedarf einen Fremdkörper im Einkommensteuerrecht, das nur Bedarfe berücksichtigt, die tatsächlich Kosten des Steuerpflichtigen verursachen. Zudem ist die Höhe des Betrags nie ermittelt worden. Der Gesetzesentwurf weist weiter ausdrücklich darauf hin, dass Kinderbetreuungskosten seit dem 1. Januar 2012 für alle Kinder unter 14 Jahren als Sonderausgaben steuerlich geltend gemacht werden können. Auch kann zur Abgeltung des Sonderbedarfs volljähriger Kinder, die sich in Berufsausbildung befinden und auswärtig untergebracht sind, außerhalb des Familienleistungsausgleichs ein Freibetrag von jährlich 924 Euro – seit 2012 unter Wegfall der bis dahin geltenden Einkünfte- und Bezügegenze für volljährige Kinder – geltend gemacht werden (BT-Drs. 18/3893, S. 7f.). Berücksichtigt man weiter, dass seit dem 1. August 2013 Betreuungsgeld gezahlt wird, hat der einkommensteuerrechtliche Freibetrag vollends seine systematische Berechtigung verloren. Er wirkt als Subventionierung der persönlichen Betreuung von Kindern und hat keinen Bezug zu der auf tatsächliche Einnahmen und Ausgaben ausgerichteten Einkommensbesteuerung. Zudem steht er zumindest in einem Spannungsverhältnis zu Art. 3 Abs. 2 GG, weil er der Verwirklichung des Verfassungsauftrags zur Förderung der tatsächlichen Gleichstellung von Frauen und Männern entgegenwirkt, indem er in der Praxis vor allem für Frauen finanzielle Anreize setzt, auf eine Berufstätigkeit zu verzichten.

III. Kindergrundfreibetrag

Verfehlt ist auch das Festhalten des Gesetzesentwurfs an der Berücksichtigung des Existenzminimums des Kindes in Form eines Freibetrags. Er führt im Ergebnis dazu, dass beim ersten und zweiten Kind 2014 2.208 Euro Kindergeld pro Kind gezahlt wurde. Dem steht eine steuerliche Entlastung pro Kind von 3.327 Euro bei Steuerpflichtigen gegenüber, die den Reichensteuersatz von 45% sowie den Solidaritätszuschlag zahlen. Für Steuerpflichtige, die den Spitzensteuersatz von 42% sowie den Solidaritätszuschlag zahlen, beträgt die Entlastung pro Kind im Jahr 2014 3.105 Euro. Wer über ein hohes Einkommen verfügt, wurde vom Staat also pro Kind mit 1.117 Euro bzw. 997 Euro mehr gefördert als Eltern, die wegen ihres geringeren Einkommens nur Kindergeld und keine steuerliche Entlastung erhielten. Das lässt sich auch nicht mit dem Argument rechtfertigen, der stärkeren Belastung höherer Einkommen

durch den progressiven Steuersatz der Einkommensteuer müsse auch eine höhere Entlastung der besserverdienenden Eltern gegenüberstehen. Da jedes Kind Anspruch auf eine staatliche Förderung in gleicher Höhe hat, sollte die steuerliche Entlastung durch einen Grundfreibetrag erfolgen, wie das bei der Berücksichtigung des Existenzminimums von Erwachsenen seit jeher der Fall ist. Das Bundesverfassungsgericht hat 1990 einen progressiv entlastenden Kinderfreibetrag gefordert, ist aber mit keinem Wort auf die damit verbundene ungleiche Förderung der Kinder ärmerer Familien gegenüber Kindern reicherer Familien eingegangen (BVerfGE 82, 60, 90). Gerade dem Einkommensteuerrecht sind Festbeträge keineswegs fremd. Das Gericht hat auch ausdrücklich eingeräumt, dass eine Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles ausscheide, und selbst betont: „Es ist aber auch sachlich nicht geboten, die steuerliche Entlastung für kindesbedingte Aufwendungen am bürgerlich-rechtlichen Unterhalt auszurichten und sie damit letztlich nach dem sozialen Status der einzelnen Familie zu bestimmen (...). Dabei ist zu berücksichtigen, dass der Staat beim unterhaltsberechtigten Kind auf eine Besteuerung des Unterhalts – die verfassungsrechtlich zulässig wäre, soweit der Unterhalt das Existenzminimum übersteigt – verzichtet (...) und damit das Nettoeinkommen der Eltern ungeschmälert der Familie als Bedarfs- und Versorgungsgemeinschaft verbleibt“ (BVerfGE 82, 60, 91). Außerdem hält das Gericht es für zulässig, bestimmte Verluste, welche die Einkommensteuer mindern, bei der staatlichen Förderung nicht zu berücksichtigen (BVerfGE 82, 60, 97 ff.). Das Gericht ersetzt damit Wertungen des Einkommensteuerrechts durch eigne gerechtigkeitsbezogene Wertungen und räumt dem Gesetzgeber Gestaltungsspielraum ein, der zur Verringerung sozialer Statusunterschiede führt, also dafür sorgt, dass die stärkere staatliche Förderung reicherer Familien bestimmte Grenzen nicht übersteigt. Dann ist es aber nur konsequent, dem im Gleichheitssatz des Grundgesetzes wurzelnden Prinzip zum Durchbruch zu verhelfen, dass alle Kinder Anspruch auf gleiche staatliche Förderung haben. Es widerspricht nicht nur dem Gleichheitssatz, sondern auch dem Sozialstaatsprinzip, wenn die kindesbezogene Förderung reicher Eltern wesentlich höher ist als die ärmerer Eltern. Die Gleichbehandlung ließe sich problemlos durch die Einräumung eines Grundfreibetrags erreichen, der zur Berücksichtigung des Existenzminimums von Erwachsenen seit jeher eingesetzt wird und die ausdrückliche Billigung des Bundesverfassungsgerichts gefunden hat (vgl. BVerfGE 87, 153, 169). Es verstößt dagegen nicht gegen den Gleichheitssatz im Verhältnis zwischen einkommensstarken kinderlosen Ehepaaren und einkommensstarken verheirateten Eltern, wenn letztere zum Ausgleich der durch ihre Kinder verursachten finanziellen Belastungen den gleichen Festbetrag oder Steuerabzug erhalten, wie einkommensschwächere Eltern. Die darin liegende Pauschalierung der Anrechnung kinderbezogener Belastungen ist im Einkommensteuerrecht

zulässig und geboten, um eine gleiche staatliche Förderung aller Kinder unabhängig vom Einkommen ihrer Eltern sicherzustellen. Der Gesetzgeber sollte den Kinderfreibetrag also durch einen Kindergrundfreibetrag oder einen Abzug von der Steuerschuld ersetzen.

IV. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Mit der Verfassung nicht zu vereinbaren ist, dass der Gesetzgeber den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Höhe von 1.308 Euro im Kalenderjahr gemäß § 24b EStG seit 2004 nicht erhöht hat. Das Bundesverfassungsgericht hat 2009 zu Recht festgestellt, Anknüpfungspunkt der gesetzlichen Regelung sei „die besondere Belastung, die bei der Erziehungsgemeinschaft mit nur einem Erwachsenen vorliegt.“ Das Gericht hat nicht entschieden, ob die Regelung einer tatsächlichen Mehrbelastung Rechnung trage oder der sozialen Förderung diene. Es hat aber darauf hingewiesen, dass der Entlastungsbetrag die höheren Kosten für die eigene Lebens- bzw. Haushaltsführung der „echten“ Alleinerziehenden abgelten soll (BVerfG, Beschluss vom 22.5.2009, 2 BvR 310/07, Rn. 30 und 36 ff.). Im Bericht des Haushaltsausschusses des Deutschen Bundestags vom 16. Oktober 2003 heißt es wörtlich: „Die regelmäßig höheren Lebensführungskosten von echten Alleinerziehenden, die einen gemeinsamen Haushalt nur mit ihren Kindern führen, gegenüber anderen Erziehenden machen die Einführung eines Entlastungsbetrages für Alleinerziehende in Höhe von 1 308 Euro je Kalenderjahr erforderlich“ (BT-Drs. 15/1751, S. 6).

Am 16. Juni 2004 hat der Finanzausschuss des Deutschen Bundestages den Zweck des Entlastungsbetrags noch einmal ausführlich dargelegt:

„Ziel des Entlastungsbetrages für Alleinerziehende ist es auch weiterhin, die höheren Kosten für die eigene Lebens- bzw. Haushaltsführung der sog. echten Alleinerziehenden abzugelten, die einen gemeinsamen Haushalt nur mit ihren Kindern und keiner anderen erwachsenen Person führen, die tatsächlich oder finanziell zum Haushalt beiträgt. „Echte“ Alleinerziehende haben aufgrund ihrer jeweiligen Lebenssituation regelmäßig höhere Kosten für die eigene Lebens- bzw. Haushaltsführung gegenüber Eltern, die einen gemeinsamen Haushalt mit dem anderen Elternteil oder mit einer anderen erwachsenen Person führen können, die tatsächlich oder finanziell zur Haushaltsführung beiträgt. Die alleinige Verantwortung für sich und die Kinder engt die Gestaltungsspielräume bei der Alltagsbewältigung ein und führt insbesondere bei einer gleichzeitigen Erwerbstätigkeit auch zu einer besonderen wirtschaftlichen Belastung.

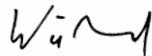
„Echte“ Alleinerziehende tragen für den Haushalt (inkl. der Wohnung) die alleinige Verantwortung. Sie können keine Synergieeffekte aufgrund einer gemeinsamen Haushaltsführung mit einer anderen erwachsenen Person zur Haushaltsersparnis nutzen. Auch können z. B. höhere Kosten für den alltäglichen Einkauf wegen mangelnder Mobilität oder erhöhte Kosten zur Deckung von Informations- und Kontaktbedürfnissen sowie für gelegentliche Dienstleistungen Dritter etc. entstehen. Diese bei „echten“ Alleinerziehenden über die von allen Eltern zu tragenden Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungskosten hinaus auftretende Mehrbelastung soll durch den Entlastungsbetrag pauschalierend abgegolten werden.

Mit § 24b EStG soll auch weiterhin gewährleistet werden, dass nichteheliche (eheähnliche) Lebensgemeinschaften und eingetragene Lebenspartnerschaften nicht in unzulässiger Weise gegenüber Ehepaaren begünstigt bzw. Ehepaare benachteiligt werden.

Der Aufwand der Eltern für den Unterhalt in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für die Betreuung, Erziehung und Ausbildung wird zusätzlich zum Entlastungsbetrag für Alleinerziehende und unabhängig vom Familienstand durch das Kindergeld oder die Freibeträge für Kinder und als außergewöhnliche Belastung steuerlich berücksichtigt“ (Bt-Drs. 15/3339, S. 11).

Der Gesetzgeber ist bei seiner Regelung also davon ausgegangen, dass die alleinige Verantwortung für die alleinerziehende Person und die Kinder die Gestaltungsspielräume bei der Alltagsbewältigung einengt und bei gleichzeitiger Erwerbstätigkeit zu einer besonderen wirtschaftlichen Belastung führt. Diese Mehrbelastung soll der Entlastungsbetrag ausgleichen, wie im Übrigen auch sein Name deutlich zum Ausdruck bringt. Das hat auch der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 28. April 2010 bestätigt (BFH, III R 79/08, Rn. 19). Dann ist es aber ein Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und ein Gebot der ebenfalls dem Einkommensteuerrecht verfassungsrechtlich vorgegebenen Folgerichtigkeit (BVerfGE 116, 164, 180; st. Rspr.), den Entlastungsbetrag den gestiegenen Lebenshaltungskosten anzupassen. Da der Gesetzgeber Alleinerziehende in ihrer finanziellen Leistungsfähigkeit gegenüber gemeinsam erziehenden Eltern aus nachvollziehbaren Gründen geschwächt sieht, muss er diese Leistungsminderung nicht anders als das Existenzminimum der Steigerung der Lebenshaltungskosten anpassen. Er muss Alleinerziehende, deren finanzielle Leistungsfähigkeit stärker verringert ist als die gemeinsam Erziehende, im Einkommensteuerrecht relativ gleich behandeln wie gemeinsam Erziehende und folgerichtig den Entlastungsbetrag der Entwicklung der Lebenshaltungskosten anpassen.

Auch insoweit gilt, dass Alleinerziehende mit höherem Einkommen nicht stärker entlastet werden dürfen als Alleinerziehende mit niedrigerem Einkommen. Sachgerecht ist folglich nicht die Einräumung eines Freibetrags, der progressionsbedingt steigt, sondern ein Abzug von der Steuerschuld oder eine Steuergutschrift für Geringverdiener. Nur so lässt sich eine Gleichbehandlung aller Kinder Alleinerziehender unabhängig von der Höhe des Einkommens des alleinerziehenden Elternteils erreichen.



Univ.-Prof. Dr. Joachim Wieland