

**Verbesserung der Lebenssituation/Stärkung  
von Alleinerziehenden**

+

**Sicherung der Teilhabe von Kindern**

<p>Deutscher Bundestag Ausschuss f. Familie, Senioren, Frauen u. Jugend  Ausschussdrucksache 18(13)74a</p>
--

---

Ausschuss für Familie, Senioren, Frauen und Jugend

Öffentliche Anhörung

am 14. März 2016

- Antrag der Fraktion DIE LINKE.

Lebenssituation von Alleinerziehenden deutlich verbessern

BT-Drucksache 18/6651

- Antrag der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN

Alleinerziehende stärken – Teilhabe von Kindern sichern

BT-Drucksache 18/4307

---

*Prof. Dr. Monika Jachmann-Michel*

*Richterin am BFH/*

*Juristische Fakultät der Ludwig-Maximilians-Universität*

*München*

## I. Problemstellung

Ausgangsbefunde der vorliegend zu behandelnden Anträge der Fraktion DIE LINKE und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN sind v. a. ein besonderes Armutsrisiko bei Alleinerziehenden und ihren Kindern, insbesondere alleinerziehenden Frauen, eine Diskriminierung von Alleinerziehenden und strukturelle Benachteiligung ihrer Kinder,<sup>1</sup> eine hohe Erwerbstätigkeitsquote bei Alleinerziehenden im Vergleich zu Müttern in Partnerschaften, dies verbunden mit einer **Benachteiligung von Alleinerziehenden auch im Steuerrecht.**

Als Begründung hierfür dient etwa folgender Vergleich: „Die durchschnittliche steuerliche Entlastung aus dem Entlastungsfreibetrag für Alleinerziehende betrug im Jahr 2014 nur 354 €. Der Splittingvorteil konnte dagegen bei Spitzenverdienern mit bis zu 15.761 € ausfallen.“<sup>2</sup>

Der sich hierin widerspiegelnde medienpräsenste politische Kampf gegen Kinderarmut und eine vielfach angeprangerte Benachteiligung von Alleinerziehenden in Deutschland wird gerade auch im Kontext einer angeblichen Blindheit unseres Steuersystems für die Bedürfnisse von Alleinerziehenden und ihren Kindern geführt. Die intendierte **Gewährleistung von Wohlergehen** für Alleinerziehende und deren Kinder bzw. die Schaffung der Bedingungen dafür, dass Alleinerziehende ihr Leben selbst gestalten können,<sup>3</sup> sind aber **keine Aufgabe des Steuerrechts.**

Steuern sollen v.a. der **Finanzierung der staatlichen Aufgabenerfüllung** dienen – also auch der Finanzierung sozial motivierter staatlicher Leistungen an

---

<sup>1</sup> BT-Drs. 18/6651, S. 1.

<sup>2</sup> BT-Drs. 18/4307, S. 5.

<sup>3</sup> BT-Drs. 18/6651, S. 1 unten.

Alleinerziehende. Dabei ist die Steuerlast gleichmäßig auf die Steuerpflichtigen zu verteilen, dies nach Maßgabe ihrer Mitverantwortung als Bürger für das Gemeinwohl, d. h. entsprechend ihrer Leistungsfähigkeit.<sup>4</sup>

Bei der Diskussion über die **Steuer(un)gerechtigkeit für Alleinerziehende** geht es allein um die Frage, ob bzw. inwieweit sie gleichheitsgerecht belastet werden. Der maßgebliche Vergleich ist dabei ausschließlich zwischen steuerpflichtigen Alleinerziehenden einerseits und anderen Steuerpflichtigen andererseits zu ziehen. Keine Frage der Steuergerechtigkeit ist der Lebensstandard von Steuerpflichtigen nach Steuerzahlung einerseits und der von Bürgern, die ohnehin keine Steuern zahlen, andererseits. Familienpolitisch motivierte Subventionierung ist keine der Besteuerungsgleichheit immanente Frage. Wird das Steuerrecht – entgegen seiner originären Funktion – zur Subventionierung aus sozialen Gründen, etwa zur sozialen Förderung von Alleinerziehenden gebraucht, gilt es sub specie Steuergerechtigkeit die steuerliche Begünstigung der subventionierten Gruppe gegenüber anderen Steuerpflichtigen zu rechtfertigen.

Speziell wenn es um moderne Postulate der Familienpolitik geht, kommt als weitere Grundproblematik ein weiter, **rechtlich nicht vorgeformter Familienbegriff** hinzu: „Familie ist dort, wo Menschen Verantwortung füreinander übernehmen“.<sup>5</sup> Familie soll v. a. durch starke persönliche Bindungen oder eine gegenseitige Sorge mehrerer Generationen definiert werden.<sup>6</sup> Das Steuerrecht lebt demgegenüber von seiner Tatbestandsmäßigkeit im Sinne einer eindeutigen engmaschigen gesetzlichen Vorzeichnung des Steuereingriffs. Zu bedenken gilt es daneben die nicht beliebig auslegbare Textfassung von Art. 6 GG sowie die Eigenschaft der Ehe als **Erwerbsgemeinschaft**, während die Eltern-Kind-Beziehung lediglich eine **Verbrauchsgemeinschaft** darstellt. Beide können

---

<sup>4</sup> Dazu stv. Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S.51ff. m.w.N.

<sup>5</sup> BT-Drs. 18/6651, S. 1, Einleitungssatz.

<sup>6</sup> Vgl. etwa Eckpunktepapier des Deutschen Vereins zur Weiterentwicklung des Systems monetärer Unterstützung von Familien und Kindern, DV 38/12 AF II 25. Juni 2013 (im Folgenden zitiert als DV), S. 4 f.

zwangsläufig aus systemimmanenten Gründen im Rahmen einer Besteuerung des Erwerbs, wie sie das EStG regelt, nicht gleich behandelt werden.

Steht vor diesem Hintergrund eine angebliche Blindheit unseres Steuersystems für die Belange von Alleinerziehenden im Fokus, verbergen sich dahinter v.a. **zwei grundsätzliche Problemfelder:** Zum einen geht es um eine etwaige Verfehltheit des Ehegattensplittings,<sup>7</sup> dies vielfach in Relation gesetzt zum Entlastungsbetrag für Alleinerziehende. Dabei wird an letzterem zusätzlich kritisiert, dass auch mit der Erhöhung des steuerlichen Entlastungsbetrags für Alleinerziehende nicht die Alleinerziehenden erreicht werden, bei denen finanzielle Unterstützung sehr wichtig wäre. Die Erhöhung wirke für das Jahr 2016 bei Alleinerziehenden mit einem Kind frühestens ab einem monatlichen Bruttoeinkommen von 1.095 €. Somit profitiere von der Erhöhung nur eine kleine Gruppe von Alleinerziehenden.<sup>8</sup>

Zum anderen wird eine Reformierung des steuerlichen Familienleistungsausgleichs gefordert, weil – wie vielfach postuliert – dem Staat jedes Kind gleich viel wert sein sollte.<sup>9</sup>

Beiden Themenkomplexen soll im Folgenden nachgegangen werden.

## **II. Das Ehegattensplitting und die Benachteiligung Alleinerziehender**

### **1. Zur sachlichen Rechtfertigung des Ehegattensplittings**

Art. 6 Abs. 1 GG schützt die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft<sup>10</sup> und sichert den Ehepartnern eine selbstbestimmte Ausgestaltung ihrer ehelichen

---

<sup>7</sup> DV S. 19, 27.

<sup>8</sup> BT-Drs. 18/6651, S. 2.

<sup>9</sup> Vgl. DV S. 12 f., 22; Gillmann, Barbara: „Dem Staat sollte jedes Kind gleich viel Wert sein“, in: Handelsblatt (2015), Nr. 214, S. 12.

Lebensgemeinschaft. Die Eheschließung darf keine steuerlichen Nachteile nach sich ziehen. Die Entscheidung, welcher der Ehepartner in welchem Umfang zur Erwirtschaftung des gemeinsamen, den Lebensunterhalt sichernden Einkommens beiträgt, steht in freiem Ermessen der Ehegatten und muss von staatlichen und damit auch von steuergesetzlichen Regelungen unbeeinflusst bleiben.<sup>11</sup> Gleiches gilt für die Entscheidung für oder gegen Kinder.

Diesen Vorgaben trägt das Ehegattensplitting (§§ 26, 26b EStG) adäquat Rechnung. Es sichert durch die hälftige Aufteilung des Einkommens auf beide Ehepartner zum einen die Präferenzentscheidung der Ehepartner, wer in welchem Umfang ein Einkommen erwirtschaftet. Zum anderen ist diese Einkommenszuordnung deshalb angemessen, weil sie der gesetzlichen Vorstellung eines gemeinsamen Haushalts entspricht, in dem beide Ehegatten gleichermaßen leistungsfähig sind.<sup>12</sup> Darüber hinaus wird die ehe-, unterhalts- und güterrechtliche Verbindung (§§ 1353 ff., §§ 1363 ff. BGB) beider Ehepartner als Wirtschaftsgemeinschaft<sup>13</sup> - bezogen auf die Zugewinnsgemeinschaft (§§ 1363 ff. BGB) und damit den regelmäßig vorkommenden Güterstand – nachgezeichnet. Das Ehegattensplitting kann als **typisierende Besteuerung entsprechend der ehelichen Unterhaltsverpflichtungen** betrachtet werden, die ebenfalls eine hälftige Aufteilung des Einkommens zum Gegenstand haben (sog. unterhaltsrechtlicher Halbteilungsgrundsatz). Es sichert so eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG). Insbesondere wird durch das Splitting eine Benachteiligung von Alleinverdienern ausgeschlossen.<sup>14</sup> Die Fälle der Gütertrennung sind insoweit adäquat erfasst, als für sie typisierend angenommen werden kann, dass die Ehepartner die getrennte Veranlagung (§§ 26, 26a EStG) wählen.

---

<sup>10</sup> BVerfG v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 u. 363/80, BVerfGE 61, S. 319, 345.

<sup>11</sup> Vgl. nur BVerfG v. 4.12.2002, 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, S. 27, 53 m.w.N.

<sup>12</sup> Sandweg, DStR 2015, S. 459, 460.

<sup>13</sup> Vgl. dazu Jachmann, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 2003, S. 225 ff. m.w.N.

<sup>14</sup> BVerfG v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 u. 363/80, BVerfGE 61, S. 319, 345.

## 2. Splitting als Benachteiligung von Alleinerziehenden?

Wenn in der Familienpolitik einerseits gefordert wird, es dürfe für Anerkennung und Unterstützung nicht maßgeblich sein, ob es um verheiratete oder unverheiratete Eltern oder um Alleinerziehende gehe,<sup>15</sup> und andererseits verlangt wird, Haushalte mit Kindern seien besonders zu berücksichtigen,<sup>16</sup> ist dies vielfach gegen das Ehegattensplitting gerichtet, verfehlt jedoch dessen Rechtfertigung und steuersystematische Einbindung im EStG.

Das **Ehegattensplitting** dient nicht der Förderung von Kindern – das ist die „Baustelle“ des Familienleistungsausgleichs (dazu III.) – und es **subventioniert weder die Ehe noch benachteiligt es Alleinerziehende**. Das Splitting stellt vielmehr sicher, dass die durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützte, von staatlicher Einflussnahme freie Gestaltung des Zusammenlebens der Ehegatten als Erwerbs- bzw. Wirtschafts- und Verbrauchsgemeinschaft ohne steuerliche Folgen bleibt, also der Staat auch nicht mittelbar über die Steuer die Freiheit dieser Lebensgestaltung begrenzt. Damit ist das Ehegattensplitting ein Baustein der Besteuerungsgleichheit, keine rechtfertigungsbedürftige Abweichung davon. In dieser Eigenschaft kann und muss es aus gleichheitsrechtlichen Gründen auf der Ehe rechtlich vergleichbare Lebensformen ausgedehnt werden - so auf eingetragene Lebenspartnerschaften<sup>-17</sup>, nicht aber auf die Eltern-Kind-Beziehung. Denn letztere ist eben keine Erwerbsgemeinschaft.

Damit werden aber auch Alleinerziehende nicht etwa durch das Ehegattensplitting benachteiligt. Sie leben gerade in keiner Erwerbsgemeinschaft, deren

---

<sup>15</sup> *Bohsem, Guido*: „Ehegattensplitting passt nicht mehr in unsere Gesellschaft“, in: SZ v. 20.10.2015.

<sup>16</sup> *SPD* in: Beschluss des SPD-Parteivorstands: Moderne Familienpolitik weiter denken v. 19.10.2015.

<sup>17</sup> BVerfG v. 7.5.2013, 2 BvR 909/06, 1981/06 u. 288/07, BVerfGE 133, S. 377; nachdem das BVerfG mit Beschluss vom 7.5.2013 den Ausschluss von eingetragenen Lebenspartnern vom Ehegattensplitting für verfassungswidrig erklärt hat, wurde § 2 Abs. 8 EStG neu eingeführt mit der Folge, dass sämtliche Regelungen, die auf Ehegatten und Ehen Anwendung finden, nun auch für eingetragene Lebenspartner gelten.

Schutz das Splitting dienen könnte. Insoweit ist es auch verfehlt, einen Ersatz für den „Splittingvorteil“ für Alleinerziehende zu suchen.<sup>18</sup>

### **3. Die steuerliche Berücksichtigung der besonderen Belange von Alleinerziehenden**

Geht es um die Berücksichtigung der speziell Alleinerziehende betreffenden Belange, so ist zu differenzieren: Typischerweise nur Alleinerziehende betreffende **Aufwendungen**, die deren steuerliche Leistungsfähigkeit mindern, wären zum Abzug zuzulassen. Jenseits dessen ist zu fragen, inwieweit es Aufgabe der Gemeinschaft der Steuerzahler ist, **faktische Nachteile** der Entscheidung für die Lebensform „Alleinerziehend“ durch monetäre Leistungen in Gestalt von Steuerergünstigungen auszugleichen. Stets wäre aber vorweg klarzustellen, was konkret ausgeglichen werden soll.

Nochmals – auszugleichen ist nicht das Splitting für Ehegatten (s. o. 2.). Denn eine ggf. zu kompensierende faktische Schlechterstellung Alleinerziehender ist keine Konsequenz des Splittings. Soll eine Parallele zwischen Splitting und Entlastungsbetrag für Alleinerziehende hergestellt werden, so kann dies nur insoweit gelingen, als beide an eine **unterschiedliche Lebensform** anknüpfen und **deren Besonderheiten Rechnung tragen** wollen.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH<sup>19</sup> ist **§24b EStG** eine verfassungsrechtlich nicht gebotene Begünstigung und damit eine Sozialzwecknorm.<sup>20</sup> Das

---

<sup>18</sup> Dass verwitwete Steuerpflichtige zunächst den ehelichen Haushalt fortführen und dessen Lasten nach dem Tod des Ehegatten allein tragen, berücksichtigt der Gesetzgeber in § 32a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 EStG für den dem Todesjahr folgenden Veranlagungszeitraum. Wenn darüber hinaus gefordert wird, dass verwitweten Alleinerziehenden das Splittingverfahren auch über das Folgejahr hinaus zustehen müsste (so z.B. *Kanzler*, NWB 2014, S: 549, 550), wird verkannt, dass nach dem Tod eines Ehegatten gerade keine Erwerbsgemeinschaft mehr vorliegt und zwar unabhängig davon, ob der verwitwete Ehegatte Kinder zu betreuen hat oder nicht; zur Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses verwitweter Alleinerziehender aus dem Anwendungsbereich des Ehegattensplittings vgl. BFH v. 17.10.2012, III B 68/12, BFH/NV 2013, S. 362, 364

<sup>19</sup> Vgl. zuletzt BFH v. 17.9.2015 III R 36/14 juris.

BVerfG hat diese Rechtsprechung nicht beanstandet. Es hat offen gelassen, ob § 24b EStG einer tatsächlichen Mehrbelastung Rechnung trägt oder allein der sozialen Förderung dient. Selbst für den Fall, dass eine solche die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindernde Mehrbelastung tatsächlich bestehen sollte, räumt es dem Gesetzgeber bei der Festlegung der Höhe dieses Entlastungsbetrags einen Einschätzungsspielraum ein.<sup>21</sup> Der Entlastungsbetrag soll Kompensation dafür schaffen, dass Alleinerziehende keine Synergieeffekte aus der gemeinsamen Haushaltsführung mit einer anderen erwachsenen Person erzielen können.<sup>22</sup>

Wenn nun gefordert wird, die einschränkende Bedingung zur Gewährung des Entlastungsfreibetrages, wonach Alleinerziehende keine **Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person** bilden dürfen, solle aufgehoben werden, so ist dies abzulehnen. Denn damit bekommen den Entlastungsbetrag gerade auch unverheiratete Eltern, die mit dem Kind in einer Haushaltsgemeinschaft leben. Weshalb ohne Ehe zusammenlebende Eltern – anders als Ehepaare – des Entlastungsbetrags bedürfen, ist nicht ersichtlich. Denn die im Entlastungsbetrag typisiert berücksichtigte besondere Ausgabensituation Alleinerziehender resultiert ja gerade daraus, dass sie von keiner in der Haushaltsgemeinschaft lebenden erwachsenen Person Unterstützung bekommen können. I. Ü. impliziert der Vorschlag, den Entlastungsbetrag unabhängig von der Gestaltung der Haushaltsgemeinschaft zu gewähren, eine – Art. 6 I GG verletzende - Diskriminierung verheirateter Eltern.

Dass der Entlastungsbetrag bei Geringverdienern bzw. geringem Einkommen wenig Wirkung zeigt,<sup>23</sup> ist die Folge seiner Struktur als Mittel der Steuerreduzierung. Eine solche entlastet eben den weniger, der kaum Steuern zahlt. Der ge-

---

<sup>20</sup> BFH v. 19.10.2006 III R 4/05, BFHE 215, 217, BStBl II 2007, 637, unter II.2.c cc; v. 25.10.2007 III R 104/06, BFH/NV 2008, 545, unter II.2.

<sup>21</sup> BVerfG-Beschluss v. 22.5.2009 2 BvR 310/07, BStBl II 2009, 884, unter II.2.a bb; s. auch BFH, Beschluss v. 17.10.2012 III B 68/12, BFH/NV 2013, 362, Rz 24.

<sup>22</sup> BT-Drs. 15/1751, S.6.

<sup>23</sup> BT-Drs. 18/4307, S. 2 vor II.

nannte Vorschlag krankt i.Ü. daran, dass er sich von jeglicher steuerrechtlicher Rechtfertigung des Entlastungsbetrags löst. Der Entlastungsbetrag mindert die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG). Wollte man ihn nicht ohnehin als reine Sozialsubvention begreifen, wäre er ggf. als typisierte Erfassung besonderer für Alleinerziehende typischer Ausgaben – wenn auch sehr unspezifiziert – zu rechtfertigen. Zweck wäre es, eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung Alleinerziehender herzustellen, in dem deren typische zusätzliche Ausgaben berücksichtigt werden. Wer aber ohnehin keine Steuern zahlt, bedarf dessen nicht.

Vielmehr sollte darüber nachgedacht werden, den Entlastungsbetrag durch Maßnahmen zu ersetzen, die konkret an den Punkten ansetzen, in denen Alleinerziehende Nachteile haben. **Im Einkommensteuerrecht zu berücksichtigen** wären **allein Aufwendungen, die speziell Alleinerziehende treffen**. Insoweit wäre primär zu konkretisieren, durch welche monetären Lasten jenseits des Kindesexistenzminimums, das via Kinderfreibeträge / Kindergeld berücksichtigt ist, Alleinerziehende mehr belastet sind als erziehende Eltern. Wesentlich dürfte es dabei um persönliche Einschränkungen der individuellen Entfaltungsfreiheit gehen, die aus der Alleinzuständigkeit für das Kind resultiert. Monetär abbildbar ist dies u. U. durch gesteigerte **Fremdbetreuungskosten**, die aber m. E. – wie auch bei verheirateten Eltern – nach tatsächlichem Anfall und je nach beruflicher oder privater Veranlassung als erwerbs- oder existenzsichernder Aufwand berücksichtigt werden sollten.

Neben einem erwerbs- und aufwandsunabhängigen Betreuungsbedarf als Teil des familiären Existenzminimums<sup>24</sup> sollte es eine von diesem Bedarf unabhängige Kategorie des erwerbsbedingten Betreuungsaufwands geben. Aufwendungen für Fremdbetreuung während der Arbeitszeit sollten in der tatsächlich entstehenden Höhe als Werbungskosten (§ 9 EStG) abziehbar sein. Nur die volle

---

<sup>24</sup> BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvR 1057/91, 1226/91, 980/91, BVerfGE 99, S. 216, 235; vgl. dazu §§ 31, 32 EStG.

Abziehbarkeit des beruflichen Mehraufwands trägt dem Ziel der Vereinbarkeit von Berufstätigkeit und Familie hinreichend Rechnung.<sup>25</sup> Darüber hinaus bietet die Abziehbarkeit erwerbsbedingten Betreuungsaufwands als Werbungskosten die Möglichkeit, durch Kinderbetreuungskosten entstandene Verluste mit positiven Einkünften späterer Jahre zu verrechnen. Von dieser Möglichkeit profitieren insbesondere auch Alleinerziehende.<sup>26</sup>

### **Zum dogmatischen Hintergrund:**

Aus Verfassungsgründen (Art. 6 Abs. 1 i.V.m. Art. 3 Abs. 1 GG) geboten ist der Abzug von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten insoweit, als die finanzielle Leistungsfähigkeit der Eltern durch erwerbsbedingten Betreuungsaufwand tatsächlich gemindert ist.<sup>27</sup> Als zwangsläufige Aufwendungen müssen gerade erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten in realitätsgerechter Höhe steuerlich abziehbar sein.<sup>28</sup> In der Einzelausgestaltung kann der Gesetzgeber typisierend erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten der Höhe nach begrenzen;<sup>29</sup> sie um eine zumutbare Eigenbelastung – vergleichbar § 33 Abs. 1 EStG – zu kürzen, wäre dagegen verfassungswidrig.<sup>30</sup> Im Rahmen seiner Gestaltungsfreiheit kann der Gesetzgeber freilich wählen, ob er erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten „wegen ihrer Veranlassung durch die Erwerbstätigkeit [der Eltern] den Werbungskosten und Betriebsausgaben zuordnet oder durch eine spezielle Norm

---

<sup>25</sup> Dies ist bereits 1994 auf dem 60. DJT ausführlich diskutiert und beschlossen worden, vgl. 60. DJT, Sitzungsbericht, Teil O (Welche Maßnahmen empfehlen sich, um die Vereinbarkeit von Berufstätigkeit und Familie zu verbessern?), O 61 ff. (Referat von J. Lang), O 92 (Beschluss: „erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten müssten steuerrechtlich uneingeschränkt geltend gemacht werden können“).

<sup>26</sup> Vgl. BT-Drs. 17/6122, S. 4.

<sup>27</sup> Angesichts der Verursachung der Fremdbetreuung durch die berufliche Tätigkeit – und damit der beruflichen Veranlassung der Fremdbetreuung – ist diese Abziehbarkeit notwendige Konsequenz des Veranlassungsprinzips (§ 4 Abs. 4 EStG) unter Beachtung des Grundsatzes, dass Eltern die Vermeidbarkeit ihrer Kinder wegen Art. 6 Abs. 1 GG nicht vorgeworfen werden darf (BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, S. 268, 281 f.; vgl. auch FG Köln v. 18.6.2006, 8 K 4006/03, EFG 2006, S. 1900; a.A. BFH v. 9.2.2012, III R 73/09, BFHE 236, S. 407, 410).

<sup>28</sup> BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, S. 268, 282.

<sup>29</sup> BFH v. 5.7.2012, III R 80/09, BFHE 238, S. 76, 83 mit Verweis auf BFH v. 9.2.2012, III R 67/09, BFHE 237, S. 39.

<sup>30</sup> BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, S. 268, S. 280 f.

[...] die private (Mit-)Veranlassung – die elterliche Entscheidung für Kinder, die eine Betreuung erst erforderlich macht – systematisch in den Vordergrund stellt<sup>31</sup>.

Der Betreuungsfreibetrag einerseits (§ 32 Abs. 6 EStG), der den allgemeinen Kindesbedingten Betreuungsbedarf wiedergibt, und die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten andererseits stellen unterschiedliche, voneinander unabhängige Kategorien dar.<sup>32</sup> Jenseits des Abzugs von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten wäre der Abzug erwerbsunabhängiger Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) nicht erforderlich, da diese Kosten bereits als vom allgemeinen Betreuungsfreibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG) umfasst angesehen werden können.

**Geht es aber nicht um die Kinderbetreuung**, sondern darum, dass Alleinerziehende u. U. vom anderen Elternteil keine faktische, ggf. auch mentale Unterstützung haben, so führt dies eher zu einer psychischen Belastung. Würde sich diese psychische Belastung in Aufwendungen niederschlagen, wären diese ggf. im Bereich der Sonderausgaben oder der außergewöhnlichen Belastungen zu verorten.

Wird **jenseits bezifferbarer Aufwendungen** politisch der Bedarf gesehen, Alleinerziehende monetär zu unterstützen, **ist das Steuerrecht nicht der geeignete Ort**. Dies gilt gerade auch für die angedachte Steuergutschrift für alleinerziehende Geringverdiener. Denn damit würde das Steuerrecht nicht nur ein weiteres Mal verkompliziert und als Sozialrecht zweckentfremdet. Auch ginge es nicht um eine Steuerreduzierung – denn die Adressaten zahlen nicht entsprechend viel Steuern, sondern um eine im Gewand des Steuerrechts verschleierte,

---

<sup>31</sup> BVerfG v. 16.3.2005, 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, S. 268, S. 281 f.

<sup>32</sup> Einem als unangemessen empfundenen Aufwand kann durch die Generalnorm des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG begegnet werden.

keinen steuerlich zu berücksichtigenden Umständen Rechnung tragende Subventionierung. Hier möge das **Sozialrecht** gestalten.

### **III. Hoher Kinderfreibetrag versus niedrigeres Kindergeld? - Zum Postulat, dass dem Staat jedes Kind gleich viel wert sein sollte**

Wenn die steuerliche Auswirkung des Kinderfreibetrags bei höheren Einkommen mit dem Kindergeld für Geringverdiener oder Nicht-Steuerzahler verglichen wird<sup>33</sup> und die politische Forderung, dem Staat solle jedes Kind gleich viel wert sein, an den Steuergesetzgeber gerichtet wird, hat dies zwei Ursachen: zum einen ein Missverständnis des progressionsbedingten Kinderfreibetrags und zum anderen seine methodisch unglückliche Vermengung mit dem Kindergeld im geltenden sog. dualen System<sup>34</sup>.

Der Kinderfreibetrag<sup>35</sup> ist nichts anderes als die verfassungsrechtlich zwingende Freistellung des Teils des Erwerbseinkommens von der Besteuerung, das die Eltern für die Existenzsicherung ihrer Kinder brauchen. Mit dem Kinderfreibetrag wird aber kein Aufwand zum Abzug zugelassen – dies auch nicht in typisierter Form; vielmehr gilt es, die von Art. 6 Abs. 1 GG geforderte Ausdehnung der Steuerfreiheit des Existenzminimums des Steuerpflichtigen auf seine Kinder gesetzlich umzusetzen.

Der sog. Familienleistungsausgleich (§ 31 EStG) soll pauschal die Minderung an wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit ausgleichen, die Eltern durch ihre Kinder im Vergleich zu Kinderlosen erfahren. Dabei wird – de lege lata – seit 1996 ein monatliches Kindergeld – der Sache nach Sozialleistung, gesetzestechnisch

---

<sup>33</sup> BT-Drs. 18/4307.

<sup>34</sup> Dualismus nur insofern, als im Umfange staatlicher Finanzierung des Existenzminimums ein Kinderfreibetrag nicht erforderlich ist, vgl. *Seer*, in: *Tipke/Lang, Steuerrecht*, 22. Aufl. 2015, § 1 Rn. 43.

<sup>35</sup> Im Folgenden wird vereinfachend vom Kinderfreibetrag gesprochen, wenngleich §§ 31, 32 Abs. 6 EStG zwischen mehreren Freibeträgen differenziert, die zusammen das Kindesexistenzminimum ausmachen.

Steuervergütung – auf die Entlastung durch die Kinderfreibeträge (§ 32 Abs. 6 EStG) gezahlt. Soweit hierfür nicht erforderlich, dient es als Sozialsubvention für die Familie.<sup>36</sup> Diese Regelungstechnik verschleiert, dass die Kinderfreibeträge der Herstellung steuerlicher Belastungsgleichheit durch Berücksichtigung der kindesbedingten Minderung der Leistungsfähigkeit der Eltern dienen.<sup>37</sup>

Verfassungsrechtlich (Art. 6 Abs. 2 GG) geboten ist die **steuerliche Freistellung des Kindesbedarfs in Höhe des (sächlichen) Existenzminimums** einschließlich eines aufwandsunabhängigen Erziehungs- und Betreuungsbedarfs der Kinder<sup>38</sup> - de lege lata abgedeckt durch den Kinderfreibetrag. Soweit das Kindergeld die verfassungsrechtlich gebotene steuerliche Entlastung durch den Kinderfreibetrag übersteigt, stellt es eine Sozialsubvention dar. Methodisch ist der Kinderfreibetrag dasselbe wie der Grundfreibetrag für die eigene Existenzsicherung. Art. 6 Abs. 2 GG weist den Eltern die Primärverantwortung für ihre Kinder und damit das Recht zu, ihr Erwerbseinkommen vorrangig vor der Mitfinanzierung der staatlichen Aufgabenerfüllung über Steuern für ihre Kinder zu verwenden.

Die Bezifferung dieses Kindesexistenzminimums obliegt dem Steuergesetzgeber. Der Kinderfreibetrag muss abdecken, was der Staat als hinreichende Kindersorge monetär vorgibt. Das ist derzeit das sog. steuerliche Kindesexistenzminimum, einschließlich Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsfreibetrag. Unabhängig davon, wie es beziffert wird, gilt derselbe Betrag für alle Kinder. Wird aber derselbe Betrag von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abgezogen, wirkt sich dies progressionsabhängig aus. Die Annahme, Steuer-

---

<sup>36</sup> Dazu *Jachmann*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz: Kommentar (Loseblatt), § 31 EStG Rn. A 1.

<sup>37</sup> Krit. auch *Axer*, in: DStJG 29 (2006), 185; *Felix*, in: DStJG 29 (2006), S. 149, 151, 153; *Söhn*, in: FS Bethge, 2009, S. 439, 448.

<sup>38</sup> BVerfG v. 10.11.1998, 2 BvR 1057/91, 1226/91, 980/91, BVerfGE 99, S. 216, 231 f.; v. 10.11.1998, 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, S. 246, 259 f.

pflichtige mit hohem zu versteuernden Einkommen würden dadurch begünstigt, ist unlogisch. Sie verkennt die Struktur des progressiven Tarifs.<sup>39</sup> Ein einheitlicher oder proportionaler Steuersatz wäre transparenter und würde derartige Missverständnisse vermeiden.

Anders als der Kinderfreibetrag ist das mit ihm derzeit verknüpfte **Kindergeld** eine **soziale Förderung** von Familien. Es begünstigt die, die wenig oder keine Steuern zahlen. Sein Standort im EStG ist freilich verfehlt. Der Nachteil des geltenden Systems ist seine Intransparenz. Die monatliche Auszahlung des Kindergeldes und dessen Verrechnung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung verschleiern die steuerliche Bedeutung des Kinderfreibetrags und die durch ihn verwirklichte Besteuerung der Eltern nach deren wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit.

Bei Geringverdienern können mangels einer Belastung mit Einkommensteuer auch keine Kinderfreibeträge abgezogen werden. Bei ihnen hat das Kindergeld vollständig die Wirkung einer sozialen Subvention.<sup>40</sup>

Wenn der Kinderfreibetrag /das Kindergeld das reale Kindesexistenzminimum nicht abdecken, wären sie anzuheben. Eine darüber hinausgehende Familienförderung wäre Aufgabe des Sozialrechts.

**Verfassungswidrig**, da eine Verletzung der Besteuerungsgleichheit, wäre es, den **Familienleistungsausgleich** in Form der Kinderfreibeträge – auch nur teilweise – **durch kindesbezogene staatliche Leistungen zu ersetzen**. Dies gilt auch für den Vorschlag, den Familienleistungsausgleich durch die langfristige Einführung einer Kindergrundsicherung „weiterzuentwickeln“<sup>41</sup> bzw. die Fami-

---

<sup>39</sup> Hierzu instruktiv *Englisch*, DStJG 37 (2014), S. 159, 167.

<sup>40</sup> Vgl. *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, 2011, S. 204.

<sup>41</sup> BT-Drs. 18/4307, S. 4.

lienförderung von der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums hin zur Auszahlung einer Kindergrundsicherung umzustellen, damit gewährleistet wäre, dass „jedes Kind die gleiche staatliche Förderung erhält, unabhängig vom Einkommen oder Steuerstatus der Eltern“.<sup>42</sup> Während des BVerfG in der Vergangenheit reine Kindergeldlösungen noch als verfassungsgemäß ansah,<sup>43</sup> ist nach neuerer zutreffender Rechtsprechung<sup>44</sup> die kindesbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Eltern im Steuerrecht realitätsgerecht abzubilden.<sup>45</sup> Wie das eigene Existenzminimum des Steuerpflichtigen nicht dem Steuerzugriff unterliegt, d. h. von der steuerlichen Bemessungsgrundlage auszuscheiden ist, so gilt dasselbe – über Art. 6 Abs. 1 GG – für das Existenzminimum seiner Kinder. Insoweit ist auch der Kinderfreibetrag kein Mittel der Familienförderung. Er ist keine staatliche Förderung des Kindes.<sup>46</sup>

#### **IV. De lege ferenda**

Soll eine etwaige Benachteiligung von Alleinerziehenden im Steuerrecht behoben werden, wäre vorweg zu konkretisieren, durch welche steuerrechtlichen Regelungen Alleinerziehende im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen schlechter behandelt werden. Das Ehegattensplitting stellt keine solche Benachteiligung dar, denn es zeichnet das eheliche Unterhalts- und Güterrecht im Steuerrecht typisierend nach.

Eine Ausdehnung des Ehegattensplittings auf alle tatsächlichen Verantwortungsgemeinschaften wäre schon aus Gründen der Rechtssicherheit nicht zu empfehlen. Eine Ausdehnung auf Eltern-Kind-Beziehungen widerspräche Struk-

---

<sup>42</sup> BT-Drs. 18/4307, S. 5.

<sup>43</sup> BVerfG v. 23.11.1976, 1 BvR 150/75, BVerfGE 43, S. 108, 121 f.

<sup>44</sup> BVerfG v. 29.5.1990, 1 BvL 20/84, 26/84, 4/86, BVerfGE 82, S. 60, 85 ff.

<sup>45</sup> Im freiheitlichen Rechtsstaat des Grundgesetzes besitzt die selbstbestimmte Existenzsicherung Vorrang vor staatlichen Transferzahlungen. Der Staat darf dem Bürger nicht auf der einen Seite das für die Bestreitung seiner eigenen Existenz erforderliche Einkommen durch Besteuerung entziehen, um ihm in einem zweiten Schritt durch staatliche Leistungen sein wirtschaftliches Dasein zu sichern.

<sup>46</sup> Anders BT-Drs. 18/4307, S. 5.

tur und Zielsetzung des Splittings, da es sich nicht um Erwerbsgemeinschaften handelt. Der Vergleich einer durchschnittlichen steuerlichen Entlastung durch den Entlastungsfreibetrag mit einem Splittingvorteil bei Spitzenverdienern<sup>47</sup> hinkt nicht nur, weil keine Durchschnittswerte verglichen werden. Es geht schon nicht um einen „Splittingvorteil“, das Splitting liegt in der Konsequenz der zivilrechtlichen Vorgaben der Ehe. Demgegenüber ist der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ein verfassungsrechtlich nicht gebotener, pauschaler Ausgleich von der Lebensform von Alleinerziehenden zugeschriebenen Nachteilen.

Abzulehnen ist die Koppelung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende mit einer Steuergutschrift.<sup>48</sup> Dieser Vorschlag krankt daran, dass er sich von jeglicher steuerrechtlicher Rechtfertigung des Entlastungsbetrags löst. Der Entlastungsbetrag mindert die Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG), kann also ggf. als typisierte Erfassung besonderer für Alleinerziehende typischer Ausgaben – wenn auch sehr unspezifiziert – gerechtfertigt werden. Zweck ist es, eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung Alleinerziehender herzustellen, in dem deren typische zusätzliche Ausgaben berücksichtigt werden. Wer aber ohnehin keine Steuern zahlt, bedarf dessen nicht.

Nicht zu rechtfertigen wäre weiter eine Gewährung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende unabhängig von der Gestaltung der Haushaltsgemeinschaft, d.h. auch beim Zusammenleben des sog. Alleinerziehenden mit einer erwachsenen Person. Weshalb insbesondere ohne Ehe zusammenlebende Eltern – anders als Ehepaare – des Entlastungsbetrags bedürfen, ist nicht ersichtlich. Denn die im Entlastungsbetrag typisierte berücksichtigte besondere Ausgabensituation Alleinerziehender resultiert ja gerade daraus, dass sie von keiner in der Haushaltsgemeinschaft lebenden erwachsenen Person Unterstützung bekommen können. I. Ü. impliziert der genannte Vorschlag eine Diskriminierung der Ehe.

---

<sup>47</sup> BT-Drs. 18/4307.

<sup>48</sup> BT-Drs. 18/4307.

Vorzuziehen wäre eine Lösung, bei der konkrete, typischerweise nur Alleinerziehende treffende Aufwendungen zum Abzug zugelassen würden. I. Ü. sollte das Sozialrecht gestalten.

Was die Vereinbarkeit von Familien- und Erwerbsleben betrifft, so wäre ein Abzug erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten – Kosten einer Fremdbetreuung während der Arbeitszeit – in tatsächlicher Höhe als Betriebsausgaben/Werbungskosten zu empfehlen. Davon würden gerade auch Alleinerziehende profitieren.

Zu kritisieren ist das Nebeneinander von Kindergeld und steuerlichen Kinderfreibeträgen, durch die die Besteuerung der Eltern gerade nach ihrer wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verschleiert wird. Im Interesse der Transparenz von Besteuerung und Sozialtransfers sollten am Bedarf der Familie orientierte staatliche Transferleistungen aus dem Steuerrecht entfernt und ins Sozialrecht integriert, v.a. aber im Steuerrecht nicht ausgedehnt werden. Kinder sollten bei der Einkommensteuer allein durch einen realitätsgerechten Kinderfreibetrag berücksichtigt werden. Das Kindergeld sollte davon getrennt im Sozialrecht geregelt werden.

Stets gilt es zu bedenken: Wird das Steuerrecht als Mittel der Familienpolitik eingesetzt, läuft dies seiner originären Zielsetzung zuwider, nämlich in möglichst transparenter Weise für die gleichmäßig nach einem einfachen System Besteuernden den Finanzbedarf des Staates zu decken.