

W

Deutscher Bundestag ■ Wissenschaftliche Dienste

**Einzelfragen zur steuerlichen Freistellung des
Familienexistenzminimums**

- Ausarbeitung -



Wissenschaftliche Dienste des Deutschen Bundestages

Verfasser: [REDACTED]

Einzelfragen zur steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums

Ausarbeitung WD 4 - 237/07

Abschluss der Arbeit: 17.12. 2007

Fachbereich WD 4: Haushalt und Finanzen

[REDACTED]

Ausarbeitungen und andere Informationsangebote der Wissenschaftlichen Dienste geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Die Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste sind dazu bestimmt, Mitglieder des Deutschen Bundestages bei der Wahrnehmung des Mandats zu unterstützen. Der Deutsche Bundestag behält sich die Rechte der Veröffentlichung und Verbreitung vor. Diese bedürfen der Zustimmung des Direktors beim Deutschen Bundestag.

- Inhalt

1.	Vorbemerkung	4
2.	Entscheidungen des BVerfG zum Existenzminimum von Familien und Kindern	4
3.	Mit welchem Steuersatz (Eingangs-, Durchschnitts-, Spitzen- oder Grenzsteuersatz) ist das Kindergeld bei der Berechnung der steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums zu berücksichtigen?	6
3.1.	Wie hoch ist der aktuelle Durchschnittsteuersatz?	7
4.	Könnten nach der Rechtsprechung des BVerfG zur steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums die Steuerfreibeträge für den Haushaltsvorstand, den Ehegatten und die Kinder nach einem geschätzten Mehrbedarf differenziert werden?	8
4.1.	Existenzminimum im GG und seine Berücksichtigung im Einkommensteuerrecht	9
4.2.	Betrag des Existenzminimums - Maßstab Sozialhilfeleistungen	10
4.3.	Existenznotwendiger Mindestbedarf für Kinder unter Berücksichtigung horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit	11
4.4.	Betrag des Existenzminimum des Kindes	13
4.5.	Betreuungsbedarf des Kindes	14
4.6.	Erziehungsbedarf des Kindes	15
4.7.	Der Familienleistungsausgleich nach § 31 EStG	15
5.	Sind die in der Fragestellung zur Differenzierung der Steuerfreibeträge für den Haushaltsvorstand, den Ehegatten und die Kinder beispielhaft genannten Beträge in etwa zutreffend?	16

6. Wäre es mit der Rechtsprechung des BVerfG zur steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums - unter der Voraussetzung einer entsprechenden Differenzierung der Steuerfreibeträge für den Haushaltsvorstand, den Ehegatten und die Kinder - vereinbar, dass der Grundfreibetrag zusätzlich abgesenkt werden kann, wenn für Vollzeitbeschäftigte mit geringerem Verdienst ein steuerlicher Zuschuss (sog. Negativsteuer) gezahlt würde? 16
7. Wäre es nach der Rechtsprechung des BVerfG zur steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums zulässig, bei Beibehaltung des Ehegattensplittings - unter der Voraussetzung der Gewährung vorab dargelegter Steuerfreibeträge für Haushaltsvorstand, Ehegatten und Kinder - Kinder zwingend in eine Familienveranlagung (nicht: Familiensplitting) einzubinden, ohne dass zusätzliche Splittingtarifvorteile für Kinder gewährt würden? 17
8. Wäre es nach der Rechtsprechung des BVerfG zur steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums zulässig, das Ehegattensplitting abzuschaffen, wenn in einem Zwei-Stufen-Tarif (z.B. 15% und 25%) die niedrigere Stufe relativ kurz wäre (z.B. bis 10.000 Euro); der Splittingvorteil mithin $10.000 \times (25 - 15) \times 10 = 1.000$ Euro betragen würde und dieser wegfallende Vorteil durch Anhebung des Grundfreibetrages für den Ehegatten auf das Niveau des Haushaltsvorstandes (trotz des eigentlich geringeren Mehrbedarfs) in etwa kompensiert würde? 17

1. Vorbemerkung

Die vorgelegten Fragen zur Familienförderung unter dem Gesichtspunkt der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) können an Hand der Entscheidungen allein nicht in der gewünschten Konkretheit beantwortet werden. Die Fragen umfassen komplexe Zusammenhänge zwischen Verfassungs-, Steuer- und Sozialrechts. Quantifizierende Aussagen zum Familien- und Kindesbedarf sowie zu steuerlichen Auswirkungen des Wegfalls des Familiensplittings und der Einführung höherer und differenzierter Freibeträge müssten sich auf statistische Erhebungen und spezifische Modellrechnungen stützen.

Mit Bezug auf die Fragestellungen wird nachfolgend eine Übersicht über diesbezügliche grundsätzlichen Positionen des Bundesverfassungsgerichts gegeben. Anschließend wird der Versuch einer Stellungnahme zu den Fragestellungen und den intendierten Änderungen im Steuerrecht aus der Sicht der Bundesverfassungsgerichtsentscheidungen (BVerfGE) unternommen.

2. Entscheidungen des BVerfG zum Existenzminimum von Familien und Kindern

Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat ausgehend von den Bestimmungen des GG zum Schutz der Familie (Art. 6 Abs. 1 GG), zur Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) und dem Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) in mehreren Entscheidungen grundlegende Richtlinien zum Existenzminimum von Familien und Kindern entwickelt. So in seinen Entscheidungen vom

- 29. Mai 1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86¹ - und vom 14. Juni 1994 - 1 BvR 1022/88² - zur Verfassungsmäßigkeit der mit dem Haushaltsbegleitgesetz 1983 bzw. nach § 10 Abs. 2 Bundeskindergeldgesetz vorgenommenen Kürzung des Kindergeldes für Besserverdienende;
- 25. September 1992 - 2 BvL 5, 8, 14/91³ - zu den Fragen, 1. ob die in den Einkommensteuertarif eingearbeiteten Grundfreibeträge für die Veranlagungszeiträume 1978 bis 1984, 1986 und 1988 sowie für 1991 und 2. ob der für den Veranlagungszeitraum 1991 maßgebende Kinderfreibetrag mit dem Grundgesetz vereinbar sind;
- 10. November 1998 - 2 BvL 42/ 93⁴; 2 BvR 1220/ 93⁵; 2 BvR 1852, 1853/ 97⁶ und 2 BvR 1057, 1226, 980/91 - zu den Fragen ob

1 BVerfGE 82, 60, I.

2 BVerfGE 91, 83.

3 BVerfGE 87, 153.

4 BVerfGE 99, 246, II

5 BVerfGE 99, 268, II.

6 BVerfGE 99, 268, II.

- die durch Kindergeld und einkommensteuerliche Kinderfreibeträge gewährte Entlastung des Unterhalts für ein Kind im Veranlagungszeitraum 1987 den verfassungsrechtlichen Anforderungen entsprach,
- die in den Veranlagungszeiträumen 1985, 1987 und 1988 gewährten einkommensteuerlichen Kinderfreibeträge den verfassungsrechtlichen Anforderungen genügten
- es mit dem Grundgesetz vereinbar ist, dass Eltern von dem Recht, Kinderbetreuungskosten wegen Erwerbstätigkeit als außergewöhnliche Belastungen von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abzuziehen, sowie von der Gewährung eines Haushaltsfreibetrags ausgeschlossen werden.

In den vorgenannten Entscheidungen entwickelte das BVerfG die folgenden Leitsätze:

- Bei der Einkommensbesteuerung muss ein Betrag in Höhe des Existenzminimums der Familie steuerfrei bleiben; nur das darüber hinausgehende Einkommen darf der Besteuerung unterworfen werden (Abweichung von BVerfGE 43, 108)
(Entscheidung v. 29. Mai 1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86 - BVerfGE 82, 60, I)
- Dem der Einkommensteuer unterworfenen Steuerpflichtigen muss nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen soviel verbleiben, als er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts und - unter Berücksichtigung von Art. 6 Abs. 1 GG - desjenigen seiner Familie bedarf (Existenzminimum);⁷
- Die Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums hängt von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab. Der Steuergesetzgeber muss dem Einkommensbezieher von seinen Erwerbsbezügen zumindest das belassen, was er dem Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt
- Bei einer gesetzlichen Typisierung ist das steuerlich zu verschonende Existenzminimum grundsätzlich so zu bemessen, dass es in möglichst allen Fällen den existenznotwendigen Bedarf abdeckt, kein steuerpflichtiger also infolge einer Besteuerung seines Einkommens darauf verwiesen wird, seinen existenznotwendigen Bedarf durch Inanspruchnahme von Staatsleistungen zu decken.
(Entscheidung v. 25. September 1992 - 2 BvL 5, 8, 14/ 91BVerfGE 87, 153)
- Art. 6 Abs. 1 GG gebietet, bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei zu belassen:
 - a) Dabei bildet das sozialhilferechtlich definierte Existenzminimum die Grenze für das einkommensteuerliche Existenzminimum, die über-, aber nicht unterschritten werden darf.
 - b) Das einkommensteuerliche Existenzminimum ist für alle Steuerpflichtigen - unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz - in voller Höhe von der Einkommensteuer freizustellen.
 - c) Der Wohnbedarf ist nicht nach der Pro-Kopf-Methode, sondern nach dem Mehrbedarf zu ermitteln.

7 Entscheidung des BVerfG vom 25. September 1992 - 2 BvL 5, 8, 14/ 91BVerfGE 87, 153.

3. Mit welchem Steuersatz (Eingangs-, Durchschnitts-, Spitzen- oder Grenzsteuersatz) ist das Kindergeld bei der Berechnung der steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums zu berücksichtigen?

Die steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung wird *entweder* durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG *oder* durch Kindergeld nach Abschnitt X EStG bewirkt. Kann durch das monatlich gezahlte Kindergeld die steuerliche Freistellung des Existenzminimums und der genannten Bedarfe nicht vollständig erreicht werden, werden stattdessen bei der Veranlagung zur Einkommensteuer Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG von der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer abgezogen.

In einem dualen System, in dem *sowohl* Steuerfreibeträge gewährt werden, *als auch* Kindergeld gezahlt wird, wie es durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983 erstmals seit 1975 wieder eingeführt wurde (inzwischen nicht mehr gültig), wird neben dem Kindergeld zudem ein Kinderfreibetrag gewährt. „Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung einer Familienlastenausgleichs-Regelung, bei der die Gewährung eines Kindergeldes und die Absetzung eines Kinderfreibetrags vom zu versteuernden Einkommen nach dem Einkommensteuergesetz kombiniert sind, muss das gesetzliche Kindergeld in einen fiktiven Kinderfreibetrag umgerechnet und dann zusammen mit dem im Einkommensteuerrecht vorgesehenen Freibetrag dem tatsächlichen Betrag des Existenzminimums gegenübergestellt werden.“⁹ Die steuerliche Gesamtentlastung ergibt sich als Summe des fiktiven und des einkommensteuerlichen Kinderfreibetrages.¹⁰

Bei der Umrechnung des Kindergeldes in einen fiktiven Kinderfreibetrag muss der Gesetzgeber sich an die Vorgaben des Einkommensteuerrechts halten. Der Einkommensteuertarif findet in seinem gesetzlich bestimmten progressiven Verlauf nur auf das steuerbare Einkommen Anwendung¹¹. Diese Bemessungsgrundlage muss um das steuerliche Existenzminimum gemindert werden, steht deshalb für eine einkommensteuerliche Belastung in der jeweils gesetzlich bestimmten Höhe - sei es zum Eingangs-, sei es zum Spitzensteuersatz - nicht zur Verfügung. DasBVerfG betont in diesem Zusammen-

8 Bezug auf Fragen des Familien- und Kinderexistenzminimums nehmen auch die nachfolgend genannten BVerfGE: 2 BvR 660/ 05 v. 12.1.2006; 2 BvL 7/ 00 v. 16.3.2005; 2 BvR 167/ 02 v. 11. 1. 2005; 1 BvL 1/ 01 und 1 BvR 1749/ 01 v. 9. 4. 2003; 1 BvR 1629/ 94 v. 3. 4. 2001; 2 BvR 750/ 97 v. 22. 11. 1999.

9 BVerfGE 82, 198, I [207].

10 Vgl. hierzu: BVerfGE 99, 246 [253].

11 Vgl. § 2 Abs. 5 Satz 1 EStG.

hang das Gebot, bei allen Steuerpflichtigen unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz die existenznotwendigen Mindestaufwendungen für Kinderunterhalt in der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen. Dem Gesetzgeber steht es zwar frei, die kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht zu berücksichtigen oder ihr statt dessen im Sozialrecht durch die Gewährung eines dafür ausreichenden Kindergeldes Rechnung zu tragen oder auch eine Entlastung im Steuerrecht und eine solche durch das Kindergeld miteinander zu kombinieren¹², die jeweiligen Ergebnisse aus den verschiedenen Methoden müssen jedoch in ihren Auswirkungen gleichwertig sein. Dem widerspräche es, wenn bei der Umrechnung von Kindergeld in einen steuerlichen Kinderfreibetrag nicht für jeden Einkommensteuerschuldner die kindesbedingte Minderung seiner Leistungsfähigkeit ebenso *voll* berücksichtigt würde, wie es der Fall wäre, wenn diese Minderung der Leistungsfähigkeit allein durch einen steuerlichen Freibetrag Berücksichtigung fände.¹³

Die Umrechnung des Kindergeldes in einen fiktiven Steuerfreibetrag erfolgte dementsprechend durch das Bundesverfassungsgericht unter Berücksichtigung des Grenzsteuersatzes, nach der Formel: Jährliches Kindergeld dividiert durch den Grenzsteuersatz multipliziert mit 100. Auch in einer weiteren Entscheidung des Zweiten Senats zum Kinderexistenzminimum¹⁴ legt dieser seiner Prüfung der Gewährleistung der Steuerfreiheit des Kinderexistenzminimums die individuellen Grenzsteuersätze der Beschwerdeführer zugrunde und stellt fest, dass das „steuerliche Existenzminimum ... für alle Steuerpflichtige - unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz - in voller Höhe von der Einkommensteuer freizustellen“ ist.¹⁵

Werden in vorgenannte Formel für den Grenzsteuersatz Werte von 30, 40 und 50 Prozent eingesetzt wird sichtbar, dass mit steigendem Grenzsteuersatz der errechnende fiktive Steuerfreibetrag sinkt. Die Forderung des BVerfG ging aber dahin, dass - nach oben genanntem Gebot - für jeden Grenzsteuersatz, also auch den höchsten, die Summe aus fiktivem Steuerfreibetrag (das in einen Steuerfreibetrag umgerechnete Kindergeld) und einkommensteuerlichen Freibetrag das Existenzminimums des Kindes steuerfrei stellen muss.

3.1. Wie hoch ist der aktuelle Durchschnittsteuersatz?

Der Steuertarif nach § 32a EStG ist ein progressiver Tarif. Die grafische Darstellung des Steuertarifs entspricht einer Kurve mit unterschiedlichem Anstieg in unterschiedlichen Einkommensbereichen: Im Bereich des Grundfreibetrages bis 7.664 Euro fällt keine

12 Vgl. BVerfGE 43, 108 [123f]; 61, 319 [354]; 82, 60 [84].

13 Vgl. BVerfGE 82, 60 [97]; 99, 246, II [264 f.].

14 Beschluss des Zweiten Senates vom 10. November 1998 - 2 BvR 1852, 1853/97, BVerfGE 99, 273.

15 Beschluss des Zweiten Senates vom 10. November 1998 - 2 BvR 1852, 1853/97, BVerfGE 99, 273, Gründe, Teil B Abs. I.



Einkommensteuer an. Daran schließt sich bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 12.739 Euro eine Progressionszone an, in der der Steuersatz relativ rasch von 15% (Eingangssteuersatz) auf ca. 24% ansteigt. Nachfolgend, zwischen 12.740 Euro und 52.151 Euro, steigt der Steuersatz gleichmäßig weiter bis auf 42%. Von 52.152 Euro ab bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 250.000 Euro bleibt der Steuersatz mit 42% konstant (Proportionalzone). Erst bei einem Einkommen von 250.001 Euro steigt die Kurve noch einmal sprunghaft von 42 auf 45% an (obere Proportionalzone).¹⁶

Der Durchschnittssteuersatz ist der Quotient aus tariflicher Einkommensteuer und Steuerbemessungsgrundlage. Auf Grund des progressiven Einkommensteuertarifs ergibt sich für unterschiedliche Einkommen ein unterschiedlicher Durchschnittssteuersatz. Bei einem progressiven Einkommensteuertarif steigt das Verhältnis von tariflicher Einkommensteuer zum zu versteuernden Einkommen in Abhängigkeit von der Höhe des zu versteuernden Einkommens (Steuerprogression). Bei progressiven Steuertarifen ist der Durchschnittssteuersatz keine Konstante.¹⁷

4. Könnten nach der Rechtsprechung des BVerfG zur steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums die Steuerfreibeträge für den Haushaltsvorstand, den Ehegatten und die Kinder nach einem geschätzten Mehrbedarf differenziert werden?

Beispiel:	mit Vollzeitbeschäftigung	ohne Vollzeitbeschäftigung
Haushaltsvorstand		10.000
Ehegatte	8.500	7.000
erstes Kind	7.000	6.000
zweites Kind	6.000	
jedes weitere Kind		5.000

16 Im Bereich des progressiven Verlaufs des Steuertarifs hat die Steuerfreistellung eines Einkommensanteils zur Folge, dass der Durchschnittssteuersatz für das verbleibende steuerpflichtige Einkommen sinkt. Dem Begünstigten entsteht neben der beabsichtigten Steuerbefreiung (etwa durch den Kinderfreibetrag) ein weiterer Vorteil: Besserverdiener profitieren bei einem progressiven Einkommensteuertarif stärker von einer Steuerentlastung, als Geringverdiener. Je mehr man verdient, desto höher ist einerseits die steuerliche Belastung für jeden zusätzlichen Euro - umgekehrt aber auch die Entlastung durch Steuerfreibeträge. Beim Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG) werden deshalb die von der Besteuerung freigestellten Einkommensanteile (bestimmte Lohnersatzleistungen, ausländische Einkünfte) dennoch bei der Ermittlung des Steuersatzes für das verbleibende zu versteuernde Einkommen mit berücksichtigt.

17 Beispielsweise hatte ein unverheirateter Arbeitnehmer mit einem zu versteuernden Jahreseinkommen von 45.000 Euro im Jahr 2005 11.102 Euro an Einkommensteuer zu zahlen, woraus sich ein Durchschnittssteuersatz von $11.102 / 45.000 = 24,67\%$ errechnet. Hätte der Arbeitnehmer dagegen ein Jahreseinkommen von 48.000 Euro gehabt, hätte er eine Einkommensteuer von 12.285 Euro zahlen müssen, woraus sich ein Durchschnittssteuersatz von $12.285 / 48.000 = 25,6\%$ errechnen ließe. Betrachtet man im gegebenen Beispiel dagegen das Verhältnis von Einkommenszuwachs von 3.000 Euro zur dadurch bewirkten zusätzlichen Steuerzahlung, so ergibt sich der Grenz- oder Marginalsteuersatzes (Im Beispiel: Für einen Einkommenszuwachs von 3.000 Euro waren zusätzliche Steuern in Höhe von 1.183 Euro zu entrichten. Daraus ergibt sich ein Grenzsteuersatz von $1.183 / 3.000 = 39,4\%$.)

(Bei den Kindern evtl. differenziert nach Vollzeittätigkeit/ Ausbildungsintensität.)

W

Die Entscheidungen des BVerfG zum Familienexistenzminimum und Kinderexistenzminimum sind von dem Tenor getragen, durch entsprechende steuerliche oder soziale Maßnahmen oder eine Kombination aus beiden zu gewährleisten, dass das Existenzminimum aller Bürger - bei Kindern einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung - von der Besteuerung freigestellt wird. Der existenzielle Grundbedarf darf durch Steuerfreibeträge oder Sozialleistungen zwar über-, aber nicht unterschritten werden. Würden - entsprechend des Vorschlages - unterschiedliche Steuerfreibeträge für den Haushaltsvorstand, den Ehegatten und die Kinder zur Anwendung kommen, müssten die entsprechenden Freibeträge jeweils das Existenzminimum für den Steuerpflichtigen garantieren. Der Betrag des Existenzminimums orientiert sich nach der Rechtsprechung des BVerfG an den Sozialhilfesätzen. Die Sozialhilfesätze nach Buch XII Sozialgesetzbuch sind für Alleinstehende, Ehepaare oder Lebenspartner und Haushaltsangehörige bis zur Vollendung des 14. Lebensjahres bzw. ab dem 14. Lebensjahr differenziert. Eine weitere Differenzierung zwischen den Ehepartnern ist nicht vorgesehen und erscheint auch unter dem Aspekt des Existenzminimums kaum sinnfälliger.

Würde das Steuerrecht die im Sozialrecht gebildeten Gruppen (Alleinstehende, Ehepaare oder Lebenspartner und Haushaltsangehörige bis und über 14 Jahre) durch unterschiedliche steuerlichen Grundfreibeträgen zur Freistellung des Existenzminimums im Einzelnen widerspiegeln, erscheint eine solche Differenzierung unter Berücksichtigung der Maßgaben des BVerfG denkbar. Zu berücksichtigen wäre dabei sicher auch Praktikabilitäts Gesichtspunkte, insb. Auch die vom BVerfG in seiner Entscheidung vom 10. 11. 1998 zur Neugestaltung des Kinderleistungsausgleichs angemahnten Einfachheit und Klarheit neuer Steuerregelungen.

Nachfolgend werden zusammenfassend einige grundlegende Aussagen aus BVerfGE zum Familien und Kinderexistenzminimum wiedergegeben, die für die Fragestellung von Belang sind.

4.1. Existenzminimum im GG und seine Berücksichtigung im Einkommensteuerrecht

Aus Art. 1 Abs. 1 i. V. m. dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG folgt das verfassungsrechtliche Gebot, dass der Staat das Einkommen dem Steuerpflichtigen insofern steuerfrei belassen muss, als es Mindestvoraussetzung eines menschenwürdigen Daseins - Existenzminimum - ist.¹⁸ Nach Darlegung des BVerfG bedeutet das aber nicht, dass jeder Steuerpflichtige vorweg in Höhe eines nach dem Existenzminimum bemessenen Freibetrags verschont werden muss. Stattdessen kann auch der Verlauf des Steuertarifs „in folgerichtig gestalteten Übergängen“ so festgelegt werden, dass die Ent-

¹⁸ BVerfGE 82, 60 [85], 99, 216 [233]. Hierzu auch: Birk, Dieter, Steuerrecht, 7. Aufl. 2004, § 2 Rn. 159.

lastungswirkung des Grundfreibetrags schrittweise kompensiert wird. Das Gericht überlässt es dem Gesetzgeber, in welcher Weise er dieser verfassungsrechtlichen Vorgabe Rechnung trägt.¹⁹

Der geltende Einkommensteuertarif trägt dem Existenzminimum Rechnung, indem er nur das *verfügbare* Einkommen belastet und die zur Finanzierung des existenziellen Bedarfs benötigten Einnahmen von der Besteuerung freistellt. Dazu wird der existenznotwendigen Bedarf in einem, in den Tarif eingearbeiteten Grundfreibetrag von der Einkommensteuer freigestellt. Der Grundfreibetrag in seiner derzeitigen Ausgestaltung ist vom geltenden progressiven Tarif in seinem Verlauf als durchgehender, für alle Einkommen wirksamer Freibetrag vorausgesetzt. Grundfreibetrag und Tarif bedingen sich gegenseitig. Eine höhere Belastbarkeit der Steuerpflichtigen mit höherem Einkommen wird durch einen progressiven Tarif Rechnung getragen. Tarif und Bemessungsgrundlage hängen in diesem System hinsichtlich ihrer verfassungsrechtlichen Vertretbarkeit wechselseitig voneinander ab.

Seit 1996 erfolgt die Freistellung des Existenzminimums gemäß § 32a Abs. 1 Nr.1 EStG durch den in den Steuertarif integrierten Grundfreibetrag, der seit dem Veranlagungszeitraum 2004 7.664 Euro beträgt. Bei zusammen veranlagten Ehegatten verdoppelt er sich im Rahmen des sog. Splitting-Tarifs nach § 32 Abs. 5 EStG.

4.2. Betrag des Existenzminimums - Maßstab Sozialhilfeleistungen

Die Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums hängt nach Feststellung des BVerfG von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab. Diesen einzuschätzen ist Aufgabe des Gesetzgebers. Maßgröße für das einkommensteuerliche Existenzminimum ist der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf.²⁰ Das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum darf diesen Betrag nicht unterschreiten.²¹

Das Existenzminimum kann - wenn auch nur annäherungsweise - am Maßstab der Sozialhilfeleistungen bestimmt werden. Die Hilfe zum Lebensunterhalt nach § 11 Abs. 1 Bundes Sozialhilfe Gesetz (BSHG) umfasst neben dem Regelsatz (§ 22 Abs. 3 BSHG) Leistungen für Unterkunft und Heizung (§ 3 Abs. 1 und 2 Regelsatzverordnung) sowie einmalig Hilfen. Zum sozialhilferechtlichen Mindestbedarf zählt nach § 23 Abs. 4 Nr. 1 BSHG auch der Mehrbedarf für Erwerbstätige. Während das Sozialrecht den *individuellen* Bedarf des einzelnen Bedürftigen - unter dem Vorbehalt der Angemessenheit - anerkennt, ist im Einkommensteuergesetz der Existenz sichernde Aufwand in einem für alle Einkommensteuerpflichtigen einheitlichen Betrag geregelt. Der durchschnittliche Sozi-

19 BVerfGE 87, 153, II [170].

20 BVerfGE 87,1533, II [171].

21 BVerfGE 87, 153 [170 f.].

alhilfebedarf stellt aber nur einen Richtwert dar. Das BVerfG stellt dazu fest: „Der Betrag des zur Deckung des Existenzminimums objektiv erforderlichen Aufwands lässt sich nicht strikt mit dem Ergebnis einer Berechnung des durchschnittlichen Sozialhilfebedarfs nach einer bestimmten Methode gleichsetzen. Die Ergebnisse solcher Berechnungen hängen von einer Reihe von Ausgangswerten am, die zum Teil pauschaliert werden müssen und bei denen auch die tatsächlichen Grundlagen nicht immer genau festgestellt werden können.“²² Wegen dieser vergrößernden Typisierung fordert das BVerfG, das Existenzminimum grundsätzlich so zu bemessen, dass es *in möglichst allen Fällen* den existenznotwendigen Bedarf abdeckt.²³ Dabei darf er die horizontale Steuergleichheit (gleiche Belastung bei gleicher Leistungsfähigkeit) auch bei Spitzenverdienern allenfalls in geringem Umfang vernachlässigen und darf keine Regelungen treffen, die die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen in Höhe des Existenzminimums nur für Steuerpflichtige mit niedrigen Spitzensteuersätzen gewährleistet.

Bei der Prüfung der Erfüllung des verfassungsrechtlichen Gebots der steuerlichen Freistellung des Existenzminimums sind Freistellungstatbestände, die nicht allein auf Grund des existenznotwendigen Bedarfs des Steuerpflichtigen gewährt werden, sondern nur einzelne Gruppen auf der Grundlage weiterer Tatbestandsvoraussetzung entlasten, wie etwa Wohngeld, der Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, der Arbeitnehmerpauschbetrag, der Sparerfreibetrag oder die Entlastung für Alterseinkünfte, nicht zu berücksichtigen.²⁴

Eine tabellarische Übersicht über den in den Jahren 1978 bis 1992 sozialrechtlich anerkannten Bedarf ist aus **Anlage 1** ersichtlich. **Anlage 2** gibt eine Übersicht über die seit 1.7.2007 in den Bundesländern einheitlichen Regelsätze für die Hilfe zum Lebensunterhalt.

4.3. Existenznotwendiger Mindestbedarf für Kinder unter Berücksichtigung horizontaler und vertikaler Steuergerechtigkeit

Unterhaltsaufwendungen für Kinder mindern die steuerliche Leistungsfähigkeit der Familie. Der Höhe nach muss der Staat bei der Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit den Unterhaltsaufwand für Kinder des Steuerpflichtigen in dem Umfang als besteuertes Einkommen außer Betracht lassen, in dem die Unterhaltsaufwendungen zur Gewährleistung des Existenzminimums der Kinder erforderlich sind.²⁵ Auch soweit das Einkommen das Existenzminimum übersteigt, muss das zur Sicherung des Existenzminimums der Kinder erforderliche Einkommen steuerfrei bleiben, da andernfalls Fami-

22 BVerfGE 91, 093, I [113].

23 BVerfGE 87, 153, II [172] und BVerfGE 91, 93, I [115].

24 BVerfGE 87, 153, II [176].

25 BVerfGE 82, 60 [87].

lien mit unterhaltsbedürftigen Kindern gegenüber anderen Familien, kinderlosen Paaren und kinderlosen Alleinstehenden benachteiligt werden. Insoweit forderte das Bundesverfassungsgericht ausdrücklich eine horizontale Gleichheit. „Der Beschluss vom 29. Mai 1990 beruht auf der Erwägung, dass - sofern die Besteuerung für Kinderlose und Steuerpflichtige mit Kindern nach einem einheitlichen Tarif vorgenommen wird - die letzteren gegenüber den ersteren unter Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG benachteiligt werden, wenn von ihrem Einkommen der Unterhaltsaufwand für Kinder nicht wenigstens in Höhe des Existenzminimums steuerfrei bleibt (vgl. BVerfGE 82, 60 [87 f.]).“²⁶

Unter dem Gesichtspunkt der Steuerfreistellung des Kinderexistenzminimums ist nach Ansicht des BVerfG die Höhe des Einkommens der Eltern - ausgehend vom Maßstab des Art. 3 Abs. 1 GG - nicht von Belang. Im Rahmen der verfassungsrechtlichen Prüfung ist zwischen „vertikaler“ und „horizontaler“ Steuergerechtigkeit zu unterscheiden. In vertikaler Richtung muss die Besteuerung höherer Einkommen im Vergleich mit der Steuerbelastung niedriger Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügen, in horizontaler Richtung muss darauf abgezielt werden, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden. Eine Durchbrechung der horizontalen Steuergerechtigkeit kann nicht mit dem Gedanken der vertikalen Steuergerechtigkeit legitimiert werden²⁷

„Der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) begründet in seiner Ausprägung als ‚horizontale Steuergleichheit‘ weitere verfassungsrechtliche Anforderungen (vgl. BVerfGE 82, 60 [89 f.]). Er gebietet, Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern. Auch Bezieher höherer Einkommen müssen je nach ihrer Leistungsfähigkeit im Vergleich zu Beziehern gleich hoher Einkommen gleich besteuert werden; eine verminderte Leistungsfähigkeit durch Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem Kind muss dementsprechend auch bei ihnen in diesem Vergleich sachgerecht berücksichtigt werden.“²⁸

Im Zusammenhang mit der vertikalen Steuergerechtigkeit weist das BVerfG auch auf die unterschiedliche Entlastungswirkung von Entlastungsbeträgen (Kindergeld) und steuerlichen Freibeträgen (Kinderfreibetrag) hin. In einem Einkommensteuersystem mit progressivem Tarif wirken sich steuerliche Freibeträge ebenfalls progressiv aus²⁹. Kommen anstelle von Steuerfreibeträgen einheitliche, von der Steuerschuld abzugsfähige Entlastungsbeträge (Kindergeld) zur Anwendung, würde die Besteuerung im Vergleich

26 BVerfGE 91, 93, I [108 f.].

27 BVerfGE 82, 60 [89, 90].

28 BVerfGE 99, 246 II [260]

29 So weist das BVerfG darauf hin, dass der Abzug von Kinderfreibeträgen bei Verheirateten mit einem Jahreseinkommen von 42.000 DM zu einer Steuerersparnis von mehr als 30% der Freibeträge führt. „Bei Alleinstehenden wäre die Quote noch wesentlich höher. Bei Familien mit höherer Kinderzahl (oder) mit höherem Einkommen konnte sie bis zum Höchststeuersatz von 56 vom Hundert steigen.“ (BVerfGE 82, 60 [93]).

zu Kinderlosen nicht nur linear, sondern auch hinsichtlich der Steuerprogression verschärft, soweit durch den Entlastungsbetrag die Besteuerung des Existenzminimums des Kindes nicht ausgeglichen wird.³⁰

Um die Steuerfreistellung des Existenzminimums praktikabel zu machen, kann das Existenzminimum nach Dafürhalten des BVerfG auch in einem *einheitlichen* Betrag berücksichtigt werden, der dann allerdings so bemessen sein muss, dass er in möglichst *allen* Fällen - auch unter Berücksichtigung regionaler Unterschiede - den entsprechenden Bedarf abdeckt. Eine Orientierung des Existenzminimums an der vollen Höhe des bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsanspruchs dagegen verneint das BVerfG ausdrücklich, da sich dieser regelmäßig nach der Lebensstellung der Eltern und damit letztlich nach dem sozialen Status der einzelnen Familien bestimmen würde.³¹

4.4. Betrag des Existenzminimums des Kindes

“Für die Ermittlung des Betrags des Existenzminimums von Kindern legt das Bundesverfassungsgericht die Maßstäbe zugrunde, die sich aus statistisch ermittelten Richtsätzen oder normativ festgelegten Regelleistungen für den entsprechenden Bedarf ergeben.³² Entscheidende Bedeutung für die Bemessung des Existenzminimums kommt den Leistungen der Sozialhilfe zu, die verbrauchsbezogen ermittelt und den Lebenshaltungskosten angepasst werden. Aus den in den Ländern verschiedenen und altersgestaffelten Regelsätzen ist dafür ein Durchschnittssatz zu bilden, zusätzlich ist ein Zuschlag für Sonderleistungen anzusetzen.³³

Seine Berechnung des Existenzminimums eines Kindes hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 29. Mai 1990³⁴ - auf den Bericht Bund/ Länder (BLK-Bericht) gestützt, in dem die monatliche Sozialhilfe als Summe aus 1. Durchschnittsregelsatz, 2. einem Zuschlag für Einmalbeihilfen und 3. einem Betrag für Wohnbedarf ermittelt worden. In einer späteren Entscheidung des BVerfG³⁵ wurde ergänzend entschieden, dass zum Mindestbedarf auch 4. die Heizkosten (etwa 25% der Mietkosten, orientiert an Wohngeldstichproben) zu rechnen seien.

30 BVerfGE 82, 60 [90].

31 BVerfGE 82, 60 [91].

32 BVerfGE 44, 249 [274] und 82, 60 [94].

33 Nach dem Bericht der Besoldungskommission Bund/ Länder vom 30. Januar 1984 (BLK-Bericht) betragen die Gesamtleistungen der Sozialhilfe für ein Kind im Jahr 1982 318 DM im Monat bzw. 3.816 DM im Jahr. Nach Angaben des Familienbundes Deutscher Katholiken belief sich der Monatsbetrag auf 382 DM. Eine Berechnung des Statistischen Bundesamtes über den Bedarf für die einfache Lebenshaltung eines Kindes kommt auf einen monatlichen Betrag von 390 DM. Die Landesregierung Rheinland-Pfalz bezifferte den monatlichen Durchschnittsaufwand einer Familie für ein Kind mit 500 DM. Vgl. BVerfGE 66, 214 [224] und BVerfGE 61, 319 [339].

34 BVerfGE 82, 60 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86.

35 Beschluss des Zweiten Senates zum Grundfreibetrag, BVerfGE 87, 153 [174] - 2 BvL 5, 8, 14/91.

In seiner Entscheidung vom 14. Juni 1994 (BVerfGE 91, 83, I - 1 BvR 1022/88) nimmt das BVerfG auf Angaben des Ministeriums für Familie und Senioren zum durchschnittlichen Sozialhilfebedarf für Kinder in der Zeit bis 1987 Bezug und stellt fest, dass dabei sowohl die Regelsätze als auch die einmaligen Beihilfen, die Kosten für die Unterkunft und die Heizkosten zugrunde zu legen sind. Der Regelsatz ergibt sich aus dem gewichteten Bundesdurchschnitt der jeweiligen Regelsätze der einzelnen Bundesländer. Diese wurden auf der Grundlage eines Durchschnittsregelsatzes aus den Regelsätzen für die Altersgruppen gebildet. Die einmaligen Beihilfen wurden bis 1985 mit 15%, ab 1986 mit 20% der Regelsätze eingearbeitet. Den Kosten für die Unterkunft lagen die nach den Sonderauswertungen der Wohngeldstichproben berechneten Durchschnittsmieten für Sozialhilfeempfänger zugrunde. Die Heizkosten wurden mit 25% der Kaltmiete in Ansatz gebracht.³⁶

4.5. Betreuungsbedarf des Kindes

Kinderfreibeträge und/ oder Kindergeld decken im Wesentlichen nur das sächliche Existenzminimum des Kindes. Die Leistungsfähigkeit von Eltern wird - über den existenziellen Sachbedarf und den erwerbsbedingten Betreuungsbedarf des Kindes hinaus, generell durch den Betreuungsbedarf gemindert. Dieser Betreuungsbedarf ist als Bestandteil des kindbedingten Existenzminimums steuerlich zu verschonen³⁷ Steuerpflichtige mit Kindern sind im Vergleich zu Steuerpflichtigen ohne Kinder steuerlich weniger leistungsfähig. Würde der Betreuungsbedarf von Eltern einkommensteuerlich außer Betracht gelassen, wären Eltern gegenüber kinderlosen Steuerpflichtigen benachteiligt. Das Gebot der horizontalen Gleichheit wäre verletzt. Der Betreuungsbedarf muss als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums einkommensteuerlich unbelastet bleiben, ohne dass danach unterschieden werden dürfte, in welcher Weise, d.h. durch persönliche Betreuung durch die Eltern oder durch zeitweise Fremdbetreuung, dieser Bedarf gedeckt wird. Der Betreuungsaufwand ist - ebenso wie der Versorgungsaufwand - in das Existenzminimum des Kindes einzurechnen.³⁸

Die Möglichkeit der Zusammenveranlagung von in ehelicher Gemeinschaft lebenden Eltern stellt keine Kompensation für deren Benachteiligung gegenüber kinderlosen Steuerpflichtigen hinsichtlich der Anerkennung von Kinderbetreuungskosten dar. Die Zusammenveranlagung kann von allen Ehegatten in Anspruch genommen werden kann, unabhängig davon, ob sie unterhaltsberechtignte Kinder haben oder nicht, da die Zusammenveranlagung nur eine Ehe, nicht aber kindbedingten Bedarf voraussetzt.³⁹ Zudem hängt die Entlastungswirkung der Zusammenveranlagung von der Höhe der jewei-

36 BVerfGE 91, 93, I [102f].

37 BVerfGE 99, 216, II [233].

38 BVerfGE 99, 216, II [236].

39 BVerfGE 99, 216, II [240].

ligen Einkünfte beider Ehegatten und vom Progressionssatz ab. Die Zusammenveranlagung wirkt sich kaum aus, wenn beide Ehegatten erwerbstätig sind und Einkünfte in ähnlicher Höhe erzielen.

4.6. Erziehungsbedarf des Kindes

Neben dem sächlichen Existenzminimum des Kindes und dem Betreuungsbedarf entstehen den Eltern weitere Aufwendungen die dem Kind die persönliche Entfaltung, seine Entwicklung zur Eigenständigkeit und Eigenverantwortlichkeit ermöglichen. Dieser Erziehungsbedarf des Kindes ist bei allen Eltern, die einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld erhalten - unabhängig vom Familienstand - zu berücksichtigen. Bei der Quantifizierung des Bedarfs für persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens von Kindern und Jugendlichen sowie des besonderen, durch Entwicklung und Heranwachsen bedingten Bedarfs im Rahmen des allgemeinen steuerlichen Existenzminimums sind die allgemeinen Kosten, die Eltern aufzubringen haben, um dem Kind eine Entwicklung zu ermöglichen, die es zu einem verantwortlichen Leben in der Gesellschaft befähigen, nicht hinreichend berücksichtigt. Zu diesen allgemeinen Kosten rechnen etwa die Mitgliedschaft in Vereinen sowie sonstigen Formen der Begegnung mit anderen Kindern oder Jugendlichen, das Erlernen moderner Kommunikationstechniken, der Zugang zu Kultur- und Sprachfertigkeit oder die Gestaltung der Freizeit.⁴⁰

4.7. Der Familienleistungsausgleich nach § 31 EStG

In seiner Entscheidung vom 10. November 1998 forderte das BVerfG hinsichtlich der Neugestaltung des Kinderleistungsausgleichs, im Interesse der Einfachheit und Klarheit der gesetzlichen Regelungen den steuererheblichen Tatbestand so zu definieren, dass allein die Angabe der personenbezogenen Daten die Anwendung der entsprechenden Regelungen möglich macht. Die gesamte kindbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit sollte in einem Grundtatbestand einfließen, der alle kinderbezogenen Entlastungen umfasst.⁴¹

Nach geltendem Recht erhalten Eltern zur steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung, derzeit *entweder* einkommensteuerliche Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG *oder* Kindergeld entsprechend Abschnitt X EStG. Dazu wird im laufenden Kalenderjahr Kindergeld als Steuervergütung monatlich gezahlt. Bewirkt das Kindergeld die gebotene steuerliche Freistellung des Existenzminimums des Kindes einschließlich des Betreuungs- und Erziehungsbedarfs nicht vollständig, werden bei der Veranlagung zur Einkommensteuer steuerliche Freibeträge vom zu versteuernden Einkommen abgezogen.

40 BVerfGE 99, 216, II [242].

41 BVerfGE 99, 216, II [243].

5. Sind die in der Fragestellung zur Differenzierung der Steuerfreibeträge für den Haushaltsvorstand, den Ehegatten und die Kinder beispielhaft genannten Beträge in etwa zutreffend?

Das Bundesverfassungsgericht legte seinen Entscheidungen zum Familien- und Kinderexistenzminimum hinsichtlich einer Differenzierung von Steuerfreibeträgen die Regelsätze der Sozialhilfe (Hilfe zum Lebensunterhalt, Buch XII Sozialgesetzbuch - SGB XII) zugrunde. Die Berechtigung einer weiteren Differenzierung von Steuerfreibeträgen beispielsweise zwischen Haushaltsvorstand und Ehegatten wäre an Hand entsprechender Bedarfsanalysen zu verifizieren.

Im Veranlagungszeitraum 2007 werden bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen ein Freibetrag von 1.824 Euro für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) sowie ein Freibetrag von 1.080 Euro für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes vom zu versteuernden Einkommen abgezogen. Bei Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, verdoppeln sich vorgenannte Beträge, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht.

6. Wäre es mit der Rechtsprechung des BVerfG zur steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums - unter der Voraussetzung einer entsprechenden Differenzierung der Steuerfreibeträge für den Haushaltsvorstand, den Ehegatten und die Kinder - vereinbar, dass der Grundfreibetrag zusätzlich abgesenkt werden kann, wenn für Vollzeitbeschäftigte mit geringerem Verdienst ein steuerlicher Zuschuss (sog. Negativsteuer) gezahlt würde?

Das von dem amerikanischen Ökonomen Milton Friedman 1962 formulierte Prinzip einer „negative Einkommensteuer“ (auch Tobin-Steuer, Bürgergeld) geht von dem Gedanken aus, dass leistungsstarke Steuerzahler Einkommensteuer zahlen, wogegen Steuerzahler, deren Einkommen unter einem das Existenzminimum sichernden Freibetrag liegt, stattdessen - in Abhängigkeit von ihrem Einkommen - eine Zuwendung, erhalten. Auf diese Weise soll das Einkommen des Einzelnen nicht unter ein festzulegendes Grundeinkommen sinken. Die konkrete Höhe eines solchen garantierten Grundeinkommens hänge von den finanziellen Möglichkeiten der öffentlichen Hand ab.

Entsprechend den Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes zum Existenzminimum muss das Familien- und Kinderexistenzminimum unabhängig vom Einkommen und dem persönlichen Grenzsteuersatz steuerfrei gestellt werden. Das heißt, auch gut Verdienende haben Anspruch auf die Steuerfreistellung ihres Existenzminimums. Eine Absenkung des Grundfreibetrages des Einkommensteuertarifs unter das über die Sozialhilfe definierte Existenzminimum würde der Forderung des BVerfG nicht gerecht. Das Hinzutreten einer „negativen Einkommensteuer“ zum abgesenkten Steuerfreibetrag für die Einkommensschwächsten würde diesem generellen Mangel nicht abhelfen.

7. **Wäre es nach der Rechtsprechung des BVerfG zur steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums zulässig, bei Beibehaltung des Ehegattensplittings - unter der Voraussetzung der Gewährung vorab dargelegter Steuerfreibeträge für Haushaltsvorstand, Ehegatten und Kinder - Kinder zwingend in eine Familienveranlagung (nicht: Familiensplitting) einzubinden, ohne dass zusätzliche Splittingtarifvorteile für Kinder gewährt würden?**

Die Verteilung des Familieneinkommens auf eine möglichst große Zahl von steuerpflichtigen Familienangehörigen könnte generell unter der Voraussetzung eines progressiven Einkommensteuertarifs durch einen niedrigeren zur Anwendung kommenden Steuersatz zu einer insgesamt geringeren Steuerbelastung führen.

Die mit der Fragestellung imaginierte Verfahrensweise einer Familienveranlagung im Unterschied zu einem Familiensplitting, bei gleichzeitigem Weiterbestehen des Ehegattensplittings (wobei die Ehegatten zweifellos als Familienmitglieder zu behandeln wären), würde für ihre Prüfung an Hand der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zur steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums weiterer Erläuterungen bedürfen.

8. **Wäre es nach der Rechtsprechung des BVerfG zur steuerlichen Freistellung des Familienexistenzminimums zulässig, das Ehegattensplitting abzuschaffen, wenn in einem Zwei-Stufen-Tarif (z.B. 15% und 25%) die niedrigere Stufe relativ kurz wäre (z.B. bis 10.000 Euro); der Splittingvorteil mithin $10.000 \times (25 - 15) \times 10 = 1.000$ Euro betragen würde und dieser wegfallende Vorteil durch Anhebung des Grundfreibetrages für den Ehegatten auf das Niveau des Haushaltsvorstandes (trotz des eigentlich geringeren Mehrbedarfs) in etwa kompensiert würde?**

Eine Anhebung des Grundfreibetrages für den Ehegatten auf das Niveau des Haushaltsvorstandes müsste davon ausgehen, dass der Grundfreibetrag des Ehegatten - in Übereinstimmung mit dem Grundgesetz - bereits dem Existenzminimum entspricht. Für den Haushaltsvorstand würde eine Erhöhung des Grundfreibetrages unter der Voraussetzung eines progressiven Einkommensteuertarifs und eines Einkommens innerhalb oder etwas oberhalb der Progressionszone zu einer Steuerentlastung führen. Auch die Steuerlast des Ehepartners würde sich verringern. Die Möglichkeit einer Erhöhung des Grundfreibetrages über das Existenzminimum wird durch die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichtes nicht ausgeschlossen. Das BVerfG stellt in seinen Entscheidungen auf die grundgesetzlich geforderte Gewährleistung der Steuerfreiheit des Existenzminimums als Untergrenze ab. Steuerfreibeträge müssen - unabhängig vom persönlichen Grenzsteuersatz - die Steuerfreiheit des Existenzminimums *mindestens* gewährleisten; sie dürfen dieses Minimum aber übersteigen.

Höhere Grundfreibeträge würden zu einem geringeren Steueraufkommen führen. Die als Ersatz für das geringere Steueraufkommen notwendigen Mittel könnten aus Steuereinsparungen durch Abschaffung des Ehegattensplittings kommen. Welche finanziellen Auswirkungen die Abschaffung des Ehegattensplittings und die Einführung des vorgestellten Zwei-Stufen-Tarifs konkret hätten, wäre durch eine gesonderte Modellrechnung zu ermitteln. Ob das Ehegattensplitting abgeschafft werden kann oder wegen des besonderen Schutzes für Ehe und Familie von Verfassungen wegen geboten ist, befindet sich in der politischen Diskussion. Das Ehegattensplitting ist eine (Steuer-)Vergünstigung für die Ehe. Für das Ehegattensplitting werden im Wesentlichen die folgenden Argumente vorgetragen⁴²:

- Aus dem durch Art. 6 I Grundgesetz gebotenen besonderen Schutz von Ehe und Familie ergibt sich, dass Eheleuten aus dem Verheiratetsein keine wirtschaftlichen Nachteile erwachsen dürfen. Ohne das Splitting erwachsen Eheleuten jedoch Progressionsnachteile und damit effektive Mehrbelastungen im Vergleich zu Nicht-Verheirateten;
- Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts entspricht das Splitting dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es geht davon aus, dass zusammenlebende Eheleute eine Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zu Hälfte teilhat. Damit knüpft das Splitting an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe an, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet;
- Das Splitting stelle keinen Steuervorteil dar, sondern beseitige lediglich den Progressionsnachteil, wenn die Einkommensverteilung von Ehepaar zu Ehepaar unterschiedlich ist. Somit unterliegen alle Ehepaare mit gleichem Gesamteinkommen der gleichen Besteuerung. Da die Leistungsfähigkeit dieser Ehepaare auch gleich ist, sei dies die gleichheitsgerechteste Lösung;
- Das Ehegattensplitting berücksichtigt auch die gesetzliche Verpflichtung der Ehepartner finanziell untereinander aufzukommen und sich ggf. gegenseitig Unterhalt zu leisten. Diese gesetzliche Verpflichtung wird von dem Staat in Anspruch genommen, wenn es darum geht Sozialleistungen einzusparen, in Konsequenz soll sie auch in der Steuer in gleichem Maße berücksichtigt werden.
- Eine Kappung des Ehegattensplittings würde insbesondere Ehepaare mit Kindern benachteiligen, da bei Ehepaaren ohne Kinder meistens beide Partner berufstätig seien und daher über etwa gleich hohe Einkommen verfügen;
- Eine Individualbesteuerung würde dazu führen, dass die Betroffenen ihr Einkommen zwischen den Ehepartnern verschieben, um möglichst den alten Zustand wieder herzustellen. Da die Möglichkeit der Einkommensverschiebung bei unselbstständiger Arbeit nur schwer möglich, bei Einkommen aus Gewerbetätigkeit, Vermietung und Verpachtung, selbstständiger Arbeit und Kapitalvermögen leicht möglich ist, verhindert das Splitting eine Bevorzugung dieser Einkommensarten;

42 Vgl.: <http://de.wikipedia.org/wiki/Ehegattensplitting>.

Kritikern des Ehegattensplittings wenden ein, dass aus der Verfassungsmäßigkeit des Splittings im Umkehrschluss nicht gefolgert werden könne, dass es von Verfassungen wegen zwingend geboten sei. Das Ehegattensplitting sei lediglich eine von vielen möglichen gesetzlichen Gestaltungsmöglichkeiten. Gegen das Ehegattensplitting werden u.a. die folgenden Argumente angeführt:

- Vom Splitting profitiere in erster Linie die kinderlose Ehe. Der Splittingvorteil falle umso weniger ins Gewicht, je mehr Kinder in einer Familie versorgt werden müssen. Abgesehen davon gäbe es neben der traditionellen Familie aus verheirateten Eheleuten mit Kindern andere Formen des Zusammenlebens von Erwachsenen mit Kindern. Art. 6 I GG stelle aber nicht nur die Ehe, sondern auch die Familie unter den besonderen Schutz des Staates.
- Das Splitting würde auch für Ehen gelten, die Gütertrennung vereinbart haben. Für diese Ehen griffen die Grundsätze des Verfassungsgerichts nicht, da nur bei einer Zugewinnngemeinschaft oder Gütergemeinschaft von einem Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern ausgegangen werden könne.
- Das Splitting bewirke, dass sich wegen der Steuerprogression eine Arbeitsaufnahme, insb. ein Teilzeitjob, für einen der Ehepartner kaum lohne, wenn der andere Ehepartner gut verdient.
- In der Realität beeinflusse das Splitting die Erwerbstätigkeit von Frauen negativ. Es sei deshalb in seiner gesellschaftlichen Wirkung ungerecht. Unter Beachtung der Gender-Mainstreaming-Gesetzgebung der EU der letzten Jahre sei das Ehegattensplitting demzufolge neu zu bewerten. Deutschland wurde durch Organe der EU mehrfach angewahnt, das Steuersystem auf Benachteiligungen zu Lasten von Frauen zu prüfen und gegebenenfalls zu ändern.

