

**Symposium**  
**des**  
**Deutschen wissenschaftlichen Instituts**  
**der Steuerberater e.V.**

**10. Dezember 2007**

**Berlin**

---

**Reformüberlegungen zur Familienbesteuerung**

---

*Prof. Dr. Monika Jachmann*

*München*

## A. Die Familienbesteuerung im Focus

Mit der aktuellen politischen Diskussion der Besteuerung von Familien besinnt sich unsere Gesellschaft auf ihre Grundfesten zurück; gewährleistet doch die Familie als kleinste gesellschaftliche Einheit wie Ursprung allen staatlichen Gemeinwesens dessen Fortbestand.<sup>1</sup> Dem Staat obliegt es, im Sinne einer zukunfts-offenen, nachhaltigen Steuerpolitik<sup>2</sup> beim Steuerzugriff den besonderen Belastungen von Familien angemessen Rechnung zu tragen. Dabei dient das Steuerrecht nach Struktur und Zielsetzung der staatlichen Einnahmenerzielung, nicht der Gesellschafts-, Sozial- oder Bevölkerungspolitik. Es gilt vielmehr, durch eine gerechte Einkommensbesteuerung den Familien den finanziellen Freiraum für eine selbstbestimmte Existenz zu gewährleisten und Eltern das Auf- und Erziehen von Kindern auf einer freiheitlichen Grundlage, insbesondere geschützt vor übermäßigen staatlichen Eingriffen zu ermöglichen. Steuergesetze müssen dabei für die Betroffenen verständlich und leicht handhabbar sein.

An diesen Maßstäben ist die geltende sog. Familienbesteuerung zu messen. Zeigt sich Reformbedarf, ist dem wiederum unter Wahrung der genannten Anforderungen zu genügen.

Gegenstand der sog. Familienbesteuerung sind Ehe und Familie, welche Art. 6 Abs. 1 GG nicht nur als gegenseitige Ergänzung, sondern auch getrennt unter den besonderen staatlichen Schutz stellt. Parallel hierzu unterscheidet das geltende EStG in der sog. Familienbesteuerung die Ehegattenbesteuerung und die Berücksichtigung von Kindern. Eine einheitliche Familien- oder Haushaltsbesteuerung müsste beidem Rechnung tragen.

## B. Ehegattenbesteuerung

Für die geltende Ehegattenbesteuerung besteht kein Reformbedarf.

---

<sup>1</sup> Vgl. *Di Fabio*, NJW 2003, 993 (994).

<sup>2</sup> Vgl. dazu *M. Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, Hamburger/Münchener Schriften zum Finanz- und Steuerrecht 2003.

## I. Zum geltenden Ehegattensplitting

**Art. 6 I GG** schützt die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft<sup>3</sup> und verbürgt den Ehegatten – im Unterschied zu allen anderen Gesellschaften oder Gemeinschaften – das Recht, ihre eheliche Lebensgemeinschaft – auch in wirtschaftlicher Hinsicht – unabhängig von staatlicher, insbesondere auch steuergesetzlicher Einflussnahme frei zu gestalten.<sup>4</sup> Die negative Freiheitsausübung in Gestalt einer Entscheidung gegen Kinder, soll sich ebenso wenig auswirken wie die Entscheidung über den Einsatz der persönlichen Ressourcen beider Ehegatten für wirtschaftliche Ertragszielung. Danach darf die steuerliche Belastung, die im Ergebnis beide Ehegatten trifft, nicht davon abhängig sein, ob und in welchem Umfang beide Ehegatten erwerbstätig sind und wie sich das Einkommen auf die Ehegatten verteilt.

Dem trägt **das geltende Ehegattensplitting** adäquat Rechnung. Es handelt sich nicht um eine beliebig veränderbare Steuervergünstigung, sondern um eine an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare orientierte sachgerechte Besteuerung. Die Berücksichtigung der Besonderheiten der verfassungsrechtlich geschützten ehelichen Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht, wie sie derzeit durch das Ehegattensplitting (§§ 26b, 32a V EStG) erfolgt, darf jedenfalls nicht ersatzlos entfallen. Durchgreifende verfassungsrechtliche Einwände gegen das geltende Ehegattensplitting bestehen nicht.<sup>5</sup> Für seine Beibehaltung spricht, dass es die Ehe als Wirtschaftsgemeinschaft, wie sie im geltenden zivilrechtlichen Ehe-, Güter- und Unterhaltsrecht (§§ 1357, 1365 ff. BGB) angelegt ist,<sup>6</sup> nachzeichnet. Die Lebenswirklichkeit der Ehe wie das Zivilrecht erfordern für Fälle der Zugewinngemeinschaft und der Gütergemeinschaft eine Halbteilung des Einkommens. Bei Gütertrennung kann typisierend von der Wahl der getrennten Veranlagung ausgegangen werden. Das Ehegattensplitting bildet die ehelichen Unterhaltsverpflichtungen in typisierender Weise ab und ermöglicht so eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung (Art. 3 I i.V.m. Art. 6 I GG).

## II. Alternativen

---

<sup>3</sup> BVerfGE 61, 319 (345).

<sup>4</sup> BVerfGE 99, 216 (231); 76, 1 (42); 31, 58 (67); 29, 166 (175).

<sup>5</sup> Zur Problematik der Lohnsteuerklassen vgl. unten III.

Das geltende Ehegattensplitting ist andererseits nicht verfassungsrechtlich zwingend vorgegeben.

Als ebenso gleichheitsgerechte Alternative zum Ehegattensplitting kommt eine Individualbesteuerung der Ehegatten in Betracht, bei der die zivilrechtlichen Unterhaltsbeziehungen durch ein **Realsplitting**<sup>7</sup> abgebildet werden. Das Ehegattensplitting in seiner heutigen Ausgestaltung würde sich jedoch von einem solchen Realsplitting kaum unterscheiden. Die die subjektive Leistungsfähigkeit mindernden Unterhaltsverpflichtungen wären zwangsläufig zu typisieren. Indisponibel und von der Steuer freizustellen ist der nach zivilrechtlichen Vorschriften geschuldete angemessene Unterhalt. Ausgehend von der Düsseldorfer Tabelle wäre über das Realsplitting die Hälfte des Differenzeinkommens von dem einkommensstärkeren auf den einkommensschwächeren Ehegatten zu verlagern. Genau das geschieht beim heutigen Ehegattensplitting. Es erweist sich bezogen auf untere bis mittlere Einkommen als typisiertes Realsplitting nach dem Vorbild der unterhaltsrechtlichen Halbteilung.

Auch eine höhenmäßige **Begrenzung des Splittingvorteils** (aktuell maximal 8.349 Euro<sup>8</sup>) läge im Rahmen der gesetzgeberischen Gestaltungsfreiheit – dies mit Blick darauf, dass bei sehr hohen Einkommen eine Vermögensbildung unterhaltsrechtlich nicht geschuldet wird, vielmehr von einer relativen Sättigungsgrenze auszugehen ist. Diese dürfte jedenfalls deutlich über 100.000 Euro Jahreseinkommen liegen.<sup>9</sup> Im Rahmen der allgemeinen Typisierungsbefugnis muss der Gesetzgeber diese Grenze aber nicht berücksichtigen, da die Zahl der betroffenen Ehepaare gering sein dürfte.

Durchaus problematisch erscheint jedoch das aktuell diskutierte **begrenzte Ehegatten-Realsplitting (Individualbesteuerung mit übertragbarem Höchstbetrag)**,<sup>10</sup> wonach ledig-

---

<sup>6</sup> Dazu *M. Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (Fn. 2), S. 225 ff. m.w.N.

<sup>7</sup> Vgl. §§ 10 I Nr. 1 und 22 Nr. 1 a EStG.

<sup>8</sup> Spitzensteuersatz 42 % ohne Berücksichtigung von § 32a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 EStG.

<sup>9</sup> Vgl. *Seer*, FS Kruse, 2001, 357 (370).

<sup>10</sup> Vgl. Bündnis 90/Die Grünen (BT-Drs. 16/1152).

lich die gegenseitigen Unterhaltsverpflichtungen der einzeln veranlagten Ehepartner durch einen Übertrag auf den anderen Ehegatten, max. 10.000 Euro, berücksichtigt werden.<sup>11</sup> Das zu versteuernde Einkommen des übertragenden Ehepartners wird um den übertragenen Betrag gemindert, den der empfangende Ehepartner als Einkommen zu versteuern hat. Abgesehen von der Missachtung der Ehe als Erwerbsgemeinschaft dürfte der Höchstbetrag von 10.000 Euro kaum eine realitätsgerechte Typisierung zulassen. Spricht man ausgehend von der Düsseldorfer Tabelle (hälftige Teilhabe am Erworbenen) dem vermögenslosen Ehepartner 3/7 des Einkommens des erwerbstätigen Ehegatten zu, wäre die Grenze des Höchstbetrages von 10.000 Euro bereits bei einem Jahreseinkommen von ca. 23.400 Euro erreicht. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des erwerbstätigen Ehepartners wäre nicht realitätsgerecht erfasst, Art. 3 Abs. 1 GG verletzt. Hinzu käme eine Schlechterstellung intakter Ehen im Vergleich zu Geschiedenen oder dauern getrennt lebenden Ehegatten: Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten können de lege lata im Wege des Realsplittings (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG) mit bis zu 13.805 € von der steuerlichen Bemessungsgrundlage als Sonderausgaben abgezogen werden.<sup>12</sup> Der Höchstbetrag wäre jedenfalls anzupassen.

Die getrennte Veranlagung der Ehegatten beim begrenzten Ehegatten-Realsplitting würde administrativen Mehraufwand bedeuten. Ggf. wäre zusätzlich eine einheitliche und gesonderte Feststellung nötig. Bestehen zwischen den Ehepartnern erhebliche Einkommensunterschiede, steigt zudem die Versuchung, Einkommen auf den nicht oder wenig verdienenden zu übertragen um Steuern zu sparen. Um Umgehungen auszuschließen, wäre ein erhöhter Ermittlungsaufwand seitens der Finanzbehörden erforderlich.

Ohne Zusammenveranlagung könnten die Kinderfreibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG nur noch bei jedem Ehegatten einzeln berücksichtigt werden. Würde ein Ehegatte über kein Einkommen verfügen und würde er lediglich den an ihn übertragenen Höchstbetrag i.H.v. 10.000 Euro versteuern, verbliebe ihm nach Abzug von Vorsorgeaufwendungen und Berücksichtigung des

---

<sup>11</sup> Ähnlich Die Linke, die an Stelle des Ehegattensplittings Freibeträge für Unterhaltsansprüche in Höhe des Existenzminimums gewähren möchte (Pressemitteilung v. 24.2.2007 von Barbara Höll, Axel Troost).

<sup>12</sup> Gem. § 22 Nr. 1a EStG beim empfangenden (geschiedenen oder dauernd getrennt lebend) Ehepartner sonstige Einkünfte.

Grundfreibetrages in der Regel keine Bemessungsgrundlage, die durch Abzug der Kinderfreibeträge gemindert werden könnte.

Während das Realsplitting die Ehe nicht als Erwerbsgemeinschaft (mit hälftiger Zuordnung des Gesamteinkommens), sondern lediglich als Unterhaltsgemeinschaft zugrundelegt, sucht das **tariftechnische Realsplitting**<sup>13</sup> den Pfad einer Zusammenveranlagung grundsätzlich nicht zu verlassen, sieht aber keine hälftige Aufteilung des Einkommens mehr vor, sondern nur den Übertrag von bis zu 15.000 Euro auf das Einkommen des anderen Ehegatten. Im Übrigen soll das geltende Splitting-Verfahren beibehalten werden. Im Ergebnis geht es um eine Deckelung des Splittingvorteils mit drastischen Auswirkungen, gegen die als solche ähnliche gleichheitsrechtliche Bedenken bestehen wie gegen das begrenzte Ehegatten-Realsplitting (Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG). Eine Rechtfertigung als typisiertes Splitting kommt mangels Realitätsnähe nicht in Betracht.

Auch wäre das tariftechnische Realsplitting wohl nur in der Form umsetzbar, dass die Einkünfte der Ehegatten getrennt ermittelt und dann ein Höchstbetrag (vgl. auch begrenztes Ehegatten-Realsplitting) von einem Ehegatten auf den anderen übertragen werden könnte. Da die restlichen „Übertragungsmöglichkeiten“ bestehen bleiben sollen (insbesondere Höchstbetragsberechnung nach § 10 Abs. 3 EStG für Vorsorgeaufwendungen i.S.v. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG und Kinderfreibeträge i.S.d. § 32 Abs. 6 EStG) müssten diese gemeinsam für die Ehegatten ermittelt und anschließend nach dem Übertrag von bis zu 15.000 Euro von den getrennt zu ermittelnden Einkünften abgezogen werden. Mit Blick auf Normenklarheit und Einfachheit einer Besteuerung wäre dieses Modell kein Gewinn.

### III. Lohnsteuerklassen

---

<sup>13</sup> Vgl. SPD in „Gute Betreuung ab eins! Konzept der SPD für einen Rechtsanspruch für Kinderbetreuung v. 26.2.2007, S. 6“.

Vielfach richtet sich die Kritik am Ehegattensplitting in der Sache gegen dessen Umsetzung in Lohnsteuerklasse III und V, verquickt mit der Vermutung, dadurch würden Frauen von einer Erwerbstätigkeit abgehalten.

Aus rein verfassungsrechtlicher Sicht ist das geltende System einer Wahl der Ehegatten zwischen Steuerklasse III/V oder IV/IV nicht zu beanstanden, da bei der Jahresveranlagung das Splittingverfahren gleichheitsgerecht angewandt, d. h. das gesamte Einkommen unabhängig von der Lohnsteuerklassenkombination gleichmäßig auf die Ehegatten verteilt wird.<sup>14</sup> Gleichwohl bergen die genannten Steuerklassen **psychologische Nachteile**: Bei der Steuerklassenkombination **III/V** kommt es – auf die bei Steuerklasse V vorgeschriebene Pflichtveranlagung hin – i.d.R. zu Nachzahlungen. Denn die Lohnsteuerbelastung wird nur realitätsgerecht abgebildet, wenn die beiden Arbeitslöhne im Verhältnis 60:40 stehen. Bei erheblichen Abweichungen ist die Summe der beiden Steuerabzüge zu niedrig. Da in die Steuerklasse III alle ehebezogenen Entlastungen (doppelter Grundfreibetrag, doppelte Vorsorgepauschale) eingearbeitet sind, ergibt sich für den Ehegatten mit Steuerklasse V eine zu hohe Lohnsteuerbelastung. So werden auch die Ansprüche auf Lohnersatzleistungen gemindert, die an den Nettolohn anknüpfen. Dies kann als Hemmschwelle für die Aufnahme einer sozialversicherungspflichtigen Erwerbstätigkeit wirken.<sup>15</sup> In Steuerklasse **IV** wird der Splittingvorteil nicht berücksichtigt. Weichen die Löhne der Ehegatten erheblich voneinander ab, führt die Steuerklassenkombination IV/IV zu einer Steuerüberzahlung während des Jahres.

Hier würde das von der Bundesregierung im Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2008 (JStG 2008)<sup>16</sup> vorgesehene optionale, die bestehenden Steuerklassen ergänzende **Anteilsverfahren** nach § 39e EStG-E<sup>17</sup> Abhilfe schaffen. Es geht nicht etwa wegen der weiterhin bestehenden Wahlmöglichkeit der Ehepartner zwischen Lohnsteuerklasse III/V und IV/IV ins Leere, sondern präzisiert das bisher pauschalierende Lohnsteuerabzugsverfahren. Im Anteilsverfahren

---

<sup>14</sup> Nach a.A. Verstoß gegen Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG (*Vollmer*, Das Ehegattensplitting (Diss.)), 1998; *Vollmer*, Ehe und Familie in der Steuerrechts- und Sozialordnung, Verfassungsrechtliche Fragen der Ehe und Familienbesteuerung, 2006, S. 73; *Sakosfsky*, NJW 2000, 1896.

<sup>15</sup> BR-Drs. 544/07 (74).

<sup>16</sup> BR-Drs. 544/07.

<sup>17</sup> Vgl. auch BT-Drs. 16/6981, S. 26 ff.

würde die insgesamt von den Ehegatten zu entrichtende Lohnsteuer diesen im Verhältnis ihrer Bruttolöhne anteilig zugerechnet. Auf ihrer Lohnsteuerkarte wird anstelle der Lohnsteuerklassen der Prozentanteil des Arbeitslohns bescheinigt. Das Wohnsitzfinanzamt soll auf Antrag beider Ehegatten den jeweiligen Prozentsatz an gemeinsamen Bruttoeinkommen auf den Lohnsteuerkarten eintragen, der Arbeitgeber den tatsächlichen Arbeitslohn mit dem eingetragenen Prozentsatz hochrechnen und die Gesamtlohnsteuer sowie die monatliche Lohnsteuer für den einzelnen Arbeitslohn berechnen. Dies bedeutet eine zutreffendere Lohnsteuererhebung während des Jahres. Eine Pflichtveranlagung wie bei Steuerklasse V wäre u. U. verzichtbar.<sup>18</sup> Die gegen das Anteilsverfahren geäußerten datenschutzrechtlichen Bedenken im Hinblick darauf, dass der Arbeitgeber aufgrund der Eintragung der Prozentzahlen auf den Bruttoarbeitslohn des anderen Ehepartner schließen kann,<sup>19</sup> können schon durch ein sog. Prozentverfahren/Durchschnittsteuersatzverfahren<sup>20</sup> reduziert werden, jedenfalls aber mit Abschaffung der Lohnsteuerkarte ab 2011 (§ 39f EStG-E), indem auf Grundlage der persönlichen Identifikationsnummer des Steuerpflichtigen (§ 139b AO) die Daten der Ehegatten beim Bundeszentralamt für Steuern bereits für das laufende Veranlagungsjahr zusammengeführt werden. Angesichts der freien Wahl der Ehegatten zwischen dem Anteilsverfahren und den bisherigen Steuerklassen verbleiben keine durchgreifenden Bedenken datenschutzrechtlicher Art.

## C. Berücksichtigung von Kindern

### I. Familienleistungsausgleich

#### 1. Zur verfassungsrechtlichen Einordnung

**Art. 6 I, II GG** weist den Eltern – nicht dem Staat – die **Erstverantwortung für die Erziehung** ihrer Kinder zu und untersagt, Eltern oder alleinerziehende Elternteile gegenüber Kinderlosen

---

<sup>18</sup> BR-Drs. 544/07 (75); bei falscher Quotenangabe der Ehegatten müsste ein „nachträglicher Lohnsteuerjahresausgleich“ erfolgen, der ggf. aber über ein Zentralfinanzamt zu steuern wäre.

<sup>19</sup> Vgl. Antrag u. a. der FDP-Fraktion BT-Drs. 16/6396; ebenso die Fraktion Die Linke, BT-Drs. 16/7036 (8) und die Koalitionsfraktionen, BT-Drs. 16/7036 (10); *Loritz*, ZSteu 2007, 415.

<sup>20</sup> Dabei erfolgt der Lohnsteuereinbehalt bei beiden Ehegatten auf Grundlage des Durchschnittsteuersatzes der Vorjahresveranlagung (vgl. BT-Drs. 16/6396).

schlechter zu stellen. Soweit das Einkommen der Eltern für die Wahrnehmung ihres Erziehungsauftrags gebunden ist, ist ihre Leistungsfähigkeit gemindert, das Einkommen indisponibel und nicht besteuert. Das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie ist in angemessener und realitätsgerechter Höhe von der Einkommensteuer freizustellen.<sup>21</sup>

Anders als die Ehe ist die Familie keine Erwerbs- sondern eine **Unterhaltsgemeinschaft**. Im Vergleich zu kinderlosen Personen mit gleichem Einkommen ist die steuerbare Leistungsfähigkeit von Eltern wegen der Unterhaltspflicht gegenüber ihren Kindern verringert.<sup>22</sup> Entsprechend ist – bei gleichem Steuersatz – die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage zu vermindern.<sup>23</sup>

Bis zur Höhe des Kindesexistenzminimums haben Eltern als Mitglieder der grundgesetzlich verfassten staatlichen Gemeinschaft ihre am Markt erwirtschafteten Erträge nach der Wertung des Art. 6 II 1 GG zur Wahrnehmung ihres Erziehungsauftrags einzusetzen. Dem korrespondierend trifft sie keine Gemeinwohlverantwortung,<sup>24</sup> die Erfüllung allgemeiner Staatsaufgaben via Steuer zu finanzieren. Notwendiger Bestandteil der in Art. 1 I GG vorgegebenen Selbstbestimmtheit des Menschen ist, dass die existenzsichernden Aufwendungen unterhaltsbedürftiger Kinder aus selbst erwirtschafteten Mitteln aufgebracht werden dürfen und nicht durch Wegbesteuerung der eigenen Mittel soziale Bedürftigkeit eintritt, die durch Sozialhilfe behoben werden muss. Dabei ist das durch Art. 6 II 1 GG vorweg für die Kindererziehung gebundene Erwerbspotenzial dem Steuerzugriff unabhängig vom tatsächlich entstandenen Aufwand entzogen. Der freiheitliche Staat baut darauf, dass ihn die Familie, die v.a. Unterhalts- und Erziehungsgemeinschaft ist, in seinen Schutzfunktionen entlastet. Die Wahrnehmung verantwortlicher Elternschaft macht eine staatliche Lebensbegleitung typischerweise entbehrlich. Die Familie, die ihren Unterhalt aus eigener Kraft bestreitet, bedarf keiner Sozialhilfe. Art. 6 II 1 GG gewährleistet die selbstbestimmte Existenzsicherung für Kinder, hinsichtlich derer ein Erziehungsauftrag zu erfüllen ist. Der für diese Existenzsicherung erforderliche Bedarf ist dem Steuerzugriff ex ante entzogen, unabhängig davon, wie der Steuerpflichtige im Rahmen dieser En-

---

<sup>21</sup> BVerfGE 112, 268 unter C. I. 3. m.w.N.

<sup>22</sup> BVerfGE 112, 164 (174 f.); BVerfGE 99, 246 (259 f.); BVerfGE 82, 60 (86 f.).

<sup>23</sup> BVerfGE 87, 153, 170; 99, 246, 260.

<sup>24</sup> Vgl. dazu *M. Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern (Fn. 2), S. 51 ff., 222 ff.

klave der Steuerfreiheit seinen tatsächlichen Verbrauch gestaltet. Dem entspricht der Kinderfreibetrag.

Die Progressionswirksamkeit des Kinderfreibetrags ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, sondern vielmehr – entsprechend dem Verfassungsgebot der Folgerichtigkeit<sup>25</sup> – systemimmanenter Reflex der bei einem progressiven Einkommensteuertarif ansteigenden Steuerbelastung. Wollte man dem nicht folgen, so wäre zu bedenken, dass sich der Unterhaltsanspruch der Kinder gegenüber den Eltern nach deren Lebensstellung bestimmt, so dass mit dem Elterneinkommen auch der Unterhaltsanspruch des Kindes steigt. Auch der Verzicht auf Erwerbseinkommen zugunsten der Kinderbetreuung wirkt sich bei höherem Einkommen entsprechend höher aus. Die regressive Entlastung bei Reduktion der Bemessungsgrundlage stellt keine Steuersubvention dar. Im System eines progressiven Einkommensteuertarifs bewirkt im Übrigen die Steuerfreiheit des Kindergeldes dieselben Entlastungsunterschiede wie der Abzug eines entsprechenden Freibetrags.

## 2. Zur Höhe des Kinderfreibetrags

Der Höhe nach darf der Kinderfreibetrag – im Unterschied zum familienrechtlich geschuldeten Unterhalt – in Anlehnung an das Sozialhilferecht **typisiert** werden.<sup>26</sup> Das im Minimum freizustellende sachliche Existenzminimum kann in Anlehnung an das Sozialhilferecht berechnet werden.<sup>27</sup> Insofern folgt das geltende EStG bei der Berücksichtigung von existenzsichernden und erwerbssichernden Aufwand unterschiedlichen Strukturen, indem letzterer in der gewillkürten tatsächlichen Höhe abziehbar ist. Gleichwohl darf die aus dem Kinderfreibetrag resultierende Entlastung Steuerpflichtiger höher sein als das vom Staat als Sozialtransfer geleistete Kindergeld, da das von der Besteuerung freizustellende Existenzminimum höher ist als das, was der Sozialstaat als Transfer gebietet. Dies folgt aus der Anerkennung der individuellen Leistung als Grundlage des Erwerbs.

Seinem **Gegenstand** nach umfasst das nicht zu besteuernde Kindesexistenzminimum (Minimalkindesunterhalt) neben Obdach, Kleidung und Nahrung (sächliches Existenzminimum) einen Erzie-

---

<sup>25</sup> BVerfGE 107, 27 sub C. I. 1. b) m.w.N.

<sup>26</sup> BVerfGE 106, 166 (179); BVerfGE 91, 93 (111 f.); BVerfGE 87, 153 (170 ff.); BVerfGE 82, 60 (88).

hungs- und Betreuungsbedarf.<sup>28</sup> Der Erziehungsbedarf deckt die Aufwendungen der Eltern, „um dem Kind eine Entwicklung zu ermöglichen, die es zu einem verantwortlichen Leben in dieser Gesellschaft befähigt“, dies mit Blick auf die Sprachforderungen der modernen Welt, die Entwicklungen des Computer- und Telekommunikationswesens, Bedürfnisses nach Reisen und Ferienbegegnungen.<sup>29</sup> Der Betreuungsbedarf entsteht wie auch die persönliche Zuwendung, Erziehung und Begleitung des Kindes (Art. 6 Abs. 2 GG), indem Fremdbetreuung zu finanzieren oder bei Eigenbetreuung durch einen Elternteil ein Einkommensverzicht zu leisten ist. Der bei allen Eltern zu verschonende Erziehungsbedarf ihrer Kinder besteht unabhängig davon, auf welche Weise er im Einzelnen erfüllt wird.

Beurteilt nach diesen Maßstäben, zeigt sich im geltenden Familienleistungsausgleich m. E. Reformbedarf insoweit, als die Freibeträge des § 32 VI EStG den existenznotwendigen Kindesbedarf **nicht mehr realitätsgerecht** abbilden dürften. De lege lata wird der Betreuungs- und Erziehungsbedarf durch den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrag i.H.v. insgesamt 2.160 Euro gesichert. Dadurch kommt der Gesetzgeber zwar der vom Bundesverfassungsgericht 1998 geforderten Höhe von 4.000 DM nach.<sup>30</sup> Eine Anpassung an die geänderten Lebensverhältnisse wäre aber wohl angezeigt.

Speziell für volljährige, auswärtig untergebrachte Kinder in (Berufs-)Ausbildung soll zusätzlicher Ausbildungsbedarf ergänzend zu den Kinderfreibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG mit dem Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 Satz 1 EStG in Höhe von 924 Euro berücksichtigt werden. Dieser zusätzliche Freibetrag deckt jedoch nicht etwa einen Teil des Kinderexistenzminimums ab, sondern hat eher subventionistischen Charakter.

Die Einbindung der Kindergeldzahlung als typische Sozialleistung in den einkommensteuerlichen Familienleistungsausgleich begegnet steuersystematischen Bedenken. Während Sozialleistungen darauf abzielen, fehlendes Erwerbseinkommen in sozialrechtlich definierten Bedarfslagen zu ersetzen, geht es bei der Steuerfreibelassung eines Teils des elterlichen Einkom-

---

<sup>27</sup> BVerfGE 82, 60 (94).

<sup>28</sup> BVerfGE 99, 216 (231 f.); 246 (259 f., 263 f.); 112, 268 (280).

<sup>29</sup> BVerfGE 99, 216 (231 f.).

<sup>30</sup> BVerfGE 99, 216 (244).

mens in Höhe des Existenzminimums des Kindes einschließlich eines Betreuungs- und Erziehungsbedarfs nicht darum, durch staatliches Geben fehlendes Erwerbseinkommen zu ersetzen, sondern um die verfassungsrechtlich gebotene zutreffende Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Diese einkommensteuerliche Lösung eines Familienleistungsausgleichs im sog. dualen System birgt ein strukturelles Defizit. Denn der Kinderfreibetrag ist kein Mittel des Familienlastenausgleichs, sondern systematische Notwendigkeit einer gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Jenseits dieser ist Familienförderung mit sozialrechtlichen Mitteln zu verwirklichen. § 31 EStG ordnet das Kindergeld demgegenüber als Steuervergütung ein und setzt insoweit nicht ausschließlich sozialrechtliche Maßstäbe. Um eine Steuervergütung handelt es sich dabei in der Sache nur dann, wenn dem Kindergeld teilweise oder ausschließlich abgeltende Funktion für die Wirkung der Freibeträge zukommt. Es ist in vollem Umfang sozialrechtliche Förderung, wenn der Steuerpflichtige so geringe Einkünfte erzielt, dass sich die Freibeträge nicht auswirken. Zumindest insoweit ist das Kindergeld systemwidrig im EStG verortet. Weist Art. 6 II 1 GG die Primärverantwortung für die Kindeserziehung den Eltern zu, ist sie also primär nicht Sache des Staates, so kommt auch dem Kindergeld keine Ausgleichsfunktion zu. Verfahrensrechtlich wechselt es die Fronten von der Eingriffsverwaltung zur Leistungsverwaltung. Kinderfreibeträge und Kindergeld wären aus Gründen der Transparenz zu trennen, letzteres aus systematischen Gründen aus dem Einkommenssteuerrecht zu eliminieren. Wann Kindergeld zu gewähren ist, wäre allein nach sozialrechtlichen Maßstäben, d. h. nach Bedürftigkeit der Eltern zu entscheiden.

Mit der **Trennung von Kindergeld und Einkommensbesteuerung** würde die kindbedingte Leistungsfähigkeitsminderung der Eltern im Steuerrecht abgebildet. Die steuerliche Entlastungswirkung würde deutlich, die Einkommensbesteuerung als gerechter empfunden.

Der Kinderfreibetrag sollte realitätsgerecht angehoben werden, so dass es keiner weiteren steuerlichen „Förderung“/sozial motivierten Subventionierung von Eltern im Steuerrecht mehr bedarf. Eine solche sollte allein mit sozialrechtlichen Leistungen erfolgen. Das Kindergeld wäre aus dem EStG zu eliminieren.

Insgesamt ist gerade der kindbedingten Leistungsfähigkeitsminderung entsprechend dem rechtstaatlichen Gebot der Voraussehbarkeit und Berechenbarkeit der Steuerlasten Rechnung zu

tragen.<sup>31</sup> Gerade die das Kindergeld betreffenden miteinander verflochtenen sozial-, steuer- und familienrechtlichen Regelungen genügen dem kaum noch.<sup>32</sup>

### 3. Weitere Alternativen

Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen gegenüber allen Reformüberlegungen, die den steuerlichen Familienleistungsausgleich durch **kindbezogene staatliche Leistungen** in Geld oder Sachwerten bzw. Gutscheinen für Betreuungsleistungen durch Dritte – sei es auch nur partiell – ersetzen. Durch die Besteuerung des existenznotwendigen Kindesbedarfs würde beim Steuerpflichtigen eine Bedürftigkeit herbeigeführt, die dann durch Sozialleistung behoben werden müsste, ohne dass wie im geltenden Optionsmodell der Vorrang der Steuerverschonung vor der Sozialleistung gewahrt würde, der Steuerzugriff auf diesen Kindesbedarf ausgeschlossen würde.

Eine verfassungsgemäße, aus systematischen wie verwaltungstechnischen Gründen aber nicht zu empfehlende Alternative zum geltenden Familienleistungsausgleich ist ein **(Familien-)Realsplitting**. Dieses geht von der zutreffenden Prämisse aus, dass zwischen Eheleuten eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft besteht, zwischen Eltern und Kindern jedoch nur eine Unterhaltsgemeinschaft. Dabei werden die Einkünfte der Ehepartner zusammengerechnet und je zur Hälfte auf sie verteilt. Die zivilrechtlichen Unterhaltsleistungen für ihre Kinder werden bei den Eltern von der Bemessungsgrundlage abgezogen; die Kinder haben diese als eigene Einkünfte mit eigenem Grundfreibetrag zu versteuern – obwohl es sich nicht um Erwerbseinkommen handelt. Aus Praktikabilitätsgründen wären beim Steuerpflichtigen realitätsgerechte Beträge für den Kindesunterhalt ohne Prüfung seiner tatsächlichen Unterhaltsverpflichtung zum Abzug zuzulassen.<sup>33</sup> Beim Unterhaltsempfänger wären die Bezüge ohne Rücksicht auf Zahlung und zugrunde liegende Rechtspflicht zu versteuern. Die übertragenen Unterhaltsansprüche könnten aus Gründen der Praktikabilität der Höhe nach typisiert werden. Dafür bietet sich eine Anlehnung an die Düsseldorfer-Tabelle oder das Sozialhilferecht an.

---

<sup>31</sup> Paul Kirchhof, HdStR V, 3. Auflage 2007, § 118 Rn. 164 m.w.N.

<sup>32</sup> Vgl. BVerfGE 108, 52 (75) (Leitsatz 2).

<sup>33</sup> Kanzler, in: Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 417 (461); Seer, FS für Kruse, 2001, 357 (371). Vgl. auch J. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 104; K. Vogel, FS für Offerhaus, 47

Kinder wären bereits dann zur Einkommensbesteuerung heranzuziehen, wenn sie über geringe eigene Einkünfte verfügen, da diese um die Unterhaltsleistungen zu erhöhen wären. Eine doppelte Freistellung von Einkünften, wie sie nach der derzeit bestehenden Freibetragslösung bei Kindern unter 18 Jahren vorstellbar ist, würde sicher vermieden. Diese Vorteile können m. E. aber den mit einer Systemumstellung einhergehenden zusätzlichen Verwaltungsaufwand nicht rechtfertigen.

Ein reines **Familien(divisoren)splitting**, das das Ehegattensplitting um die Kinder erweitert, indem das Familieneinkommen gleichmäßig auf alle Familienmitglieder verteilt wird, verstärkt den Splittingeffekt für gut verdienende Familien mit jedem weiteren Kind. Dies begegnet insoweit gleichheitsrechtlichen Bedenken (Art. 3 Abs 1 GG), als – v. a. unter Beibehaltung des bisherigen Kindergeldes – vor allem kinderreiche Familien mit hohem Einkommen von der Regelung profitieren würden.

Das Familiensplitting kann bei Familien mit höheren Einkommen i. Ü. schnell zu einer Überkompensation bestehender Unterhaltsansprüchen und zu einer Verzerrung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Betroffenen führen. Denn die kindbedingte Leistungsfähigkeitsminderung ist mit der Berücksichtigung der Unterhaltsverpflichtungen jedenfalls abgedeckt. Auch Art. 6 Abs. 1 GG gebietet keine Übertragung des Splittingeffekts auf die gesamte Familie, da die Eltern-Kind-Beziehung nicht wie die Ehe eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs, sondern eine Bedarfs- und Versorgungsgemeinschaft bzw. auf Auflösung gerichtete Unterhaltsgemeinschaft dargestellt.

Die Besserstellung von Familien mit höheren Einkommen ist auch nicht durch das Fördergebot des Art. 6 Abs. 1 GG gedeckt; dies rechtfertigt nur eine Besserstellung von Familien gegenüber Nicht-Familien. Zu bedenken ist andererseits, dass der Effekt eines Familiensplittings durch privatrechtliche Gestaltungen zwischen Familienangehörigen herbeigeführt werden kann, in-

---

(63); *Horlemann*, DStR 1999, 397 (403); *Janssen*, DStZ 1991, 13 (21 f.); *Tipke/Lang*, StuW 1984, 127 (131); wohl auch *Di Fabio*, NJW 2003, 993 (997).

dem ein Teil der Einkünfte auf die Kinder übertragen wird; dies mag die genannte Ungleichbehandlung u. U. rechtfertigen.<sup>34</sup>

Ein unbegrenztes Familiensplitting dürfte aber im Übrigen schon aus fiskalischen Gründen kaum umsetzbar sein. Jedenfalls müssten – ähnlich der Regelung in Frankreich – der Splittingvorteil begrenzt und eine ergänzende allgemeine Familienförderung vorgesehen werden<sup>35</sup> – beides nicht im Dienste der Steuervereinfachung.<sup>36</sup> Die Umsetzung wäre zwar technisch mit den bestehenden EDV-Systemen machbar, jedoch bliebe das Verfahren für die betroffenen Familien wenig transparent und könnte so kaum Planungssicherheit gewährleisten. Umsetzungsschwierigkeiten könnte auch die Frage bereiten, welcher Personenkreis in das Familiensplitting einzubeziehen wäre, da die von Art. 6 Abs. 1 GG geschützte Familie mindestens die (Groß-)Eltern des Steuerpflichtigen erfasst<sup>37</sup> und auch ihnen gegenüber Unterhaltspflichten bestehen (§§ 1601 ff BGB).

## II. (Werbungskosten-) Abzug für berufsbedingten Betreuungsaufwand

Im Familienleistungsausgleich wird typisierend bei allen Steuerpflichtigen, denen Art. 6 II 1 GG eine gemeinwohlbezogene Primärverantwortung für ein Kind zuweist, einer kindbedingten Leistungsfähigkeitsminderung Rechnung getragen, dies unabhängig vom konkret entstandenen Aufwand. Hiervon zu trennen ist die Frage, inwieweit durch eine berufliche Tätigkeit veranlasste Kinderbetreuungskosten zum Abzug zuzulassen sind. Den berufstätigen Eltern, die die Kinderbetreuung nicht in vollem Umfang selbst gewährleisten können, erwachsen besondere Kosten für die Inanspruchnahme einer Fremdbetreuung.

---

<sup>34</sup> So mit Blick darauf, dass der Effekt eines Familiensplittings bereits jetzt Beziehen von Vermögenseinkünften durch Übertragung von Teilen des Vermögens auf deren Kinder gelinge. Anderen Gruppen stehe diese Möglichkeit nicht offen (vgl. *Kirchhof*, Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht, in *Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche* (21), Sonderdruck 1986, S. 14; *Klein*, *StuW* 1987, 779 (783); *Pezzer*, *StuW* 1989, 219 (223); *Vogel*, *StuW* 1999, 201 (225)).

<sup>35</sup> In diesem Sinne war im Entwurf zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 bereits eine Begrenzung des Splittingvorteils auf 8.000 DM vorgesehen, BT-Drs. 14/23, 180.

<sup>36</sup> Vgl. *Horlemann*, *BB* 1996, 186 (187).

Kinderlose mit gleichem Einkommen trifft keine solche Einbuße an finanzieller Leistungsfähigkeit. Das Gebot der horizontalen Steuergleichheit sowie das Benachteiligungsverbot aus Art. 6 Abs. 1 GG gebieten diese durch erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten verursachte tatsächliche Minderung der finanziellen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen, - unabhängig davon, ob der Gesetzgeber solche Aufwendungen systematisch als Betriebsausgaben/Werbungskosten dem objektiven Nettoprinzip zuordnet, oder als außergewöhnliche Belastungen dem subjektiven Nettoprinzip, d. h. die Entscheidung für Kinder, die eine Betreuung erst erforderlich macht, systematisch in den Vordergrund stellt. Der Gesetzgeber hat in jedem Fall zu beachten, dass Art. 6 Abs. 1 GG die elterliche Entscheidung für Kinder unter besonderen Schutz stellt und verbietet, erwerbstätigen Eltern bei der Einkommensbesteuerung die „Vermeidbarkeit“ ihrer Kinder entgegenzuhalten. Erwerbsbedingt notwendige Kinderbetreuungskosten müssen daher zumindest als zwangsläufige Aufwendungen der grundrechtlich geschützten privaten Lebensführung grundsätzlich in realitätsgerechter Höhe abziehbar sein.<sup>38</sup>

Eine Abzugsbeschränkung ist mit Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG nur vereinbar, wenn sie eine realitätsgerechte Typisierung darstellt, d. h. die Fremdbetreuungskosten realitätsgerecht pauschaliert und daneben tatsächlich entstandene, aber über das notwendig zu berücksichtigende Maß hinaus gehende – rein subjektiv motivierte – Kinderbetreuungskosten vom Abzug ausschließt. Insoweit ist der Gesetzgeber berechtigt, mit einer sachgerechten Pauschalierung einer Obergrenze festzulegen und damit zu bestimmen, wieweit die dem Grunde nach zwangsläufigen Kinderbetreuungskosten im typischen Fall auch der Höhe nach zwangsläufig sind.

Ob es sich bei § 4f EStG in diesem Sinne noch um eine realitätsgerechte Typisierung einer privaten Mitveranlassung handelt,<sup>39</sup> erscheint fraglich, zumal sich eine solche Mitveranlassung nur auf die Wahl der Art der Fremdbetreuung beziehen könnte. Problematisch erscheint sowohl die absolute Grenze von 4.000 Euro wie die relative Begrenzung auf 2/3. Abgesehen von der Abzugshöhe als solcher könnte die Mutter von der Aufnahme einer Vollzeit- oder Teilzeitstelle abgehalten werden (Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG).

---

<sup>37</sup> *Robbers*, in v. Mangold/Klein/Starck, 5. Aufl., Art. 6 GG Rz. 86; für eine Begrenzung des Familienbegriffs auf Verwandte in Seitenlinie bis zu den Geschwistern und in gerader Linie auf Verwandte bis zum 3. Grad: *Coester-Waltjen*, in v. Münch/Kunig, 5. Aufl., Art. 6 GG Rz. 11.

<sup>38</sup> BVerfGE 112, 268 sub C. II. 1.

<sup>39</sup> So Krömker in Hermann/Heuer/Raupach, Jahresband 2007, § 4f Anm. J 06-2, E4 f.

Diesen Bedenken wäre durch einen unbegrenzten Abzug als Erwerbsaufwendungen zu begegnen. Würde ein Aufwand als unangemessen empfunden, könnte die Generalnorm des § 4 Abs. 5 Nr. 7 EStG zur Anwendung kommen. Etwaigem Missbrauch wäre durch den Beleg mit einer Rechnung hinreichend zu begegnen – i.V.m. dem Nachweis zeitgleicher Berufstätigkeit.

Keine Bedenken bestehen insoweit, als nach § 4f EStG der Abzug bei intakten Familien nur für **Doppelverdiener- Eltern** gewährt wird, da bei Alleinverdienerehen mit klassischer Aufgabenverteilung typischerweise keine berufsbedingten Betreuungskosten anfallen. Im Vergleich mit der Haushaltsgemeinschaft eines Elternteils mit einem Dritten ist die Ungleichbehandlung dadurch gerechtfertigt, dass der Dritte nicht zu Betreuung und Erziehung verpflichtet ist.

### III. Sonstige kindbezogene Förderung

Alleinerziehenden steht gem. § 24b EStG ein Sonderabzugstatbestand i.H.v. 1.308 Euro zu (**Entlastungsbetrag für Alleinerziehende**),<sup>40</sup> da – nach der Vorstellung des Gesetzgebers – die Haushaltsführung mit einem oder mehreren kindergeld- bzw. kinderfreibetragsberechtigten Kindern durch einen Alleinerziehenden im Vergleich zu Zwei-Eltern-Familien einen höheren Aufwand verursacht.<sup>41</sup> Die Vorschrift hat einen durchaus unspezifizierten Subventionscharakter. Denn das Existenzminimum eines Kindes ist durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG abzudecken. Letztlich zielt der Entlastungsbetrag v. a. auf erwerbsbedingten Betreuungsaufwand, dadurch verursacht, dass der Alleinstehende ohne Fremdbetreuung keiner Erwerbstätigkeit nachgehen kann. Systematisch wäre dieser Aufwand in § 4f EStG zu verorten.

Jenseits von existenznotwendigem Betreuungsbedarf und erwerbsbedingtem Kinderbetreuungsaufwand sieht § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG – sachlich dem subjektiven Nettoprinzip zugeordnet – einen **Sonderausgabenabzug für Kinderbetreuungskosten** vor, wenn sich der Steuerpflichtige in Ausbildung befindet, körperlich, geistig oder seelisch behindert oder krank ist. Abzugshöhe und weitere

---

<sup>40</sup> Wegen verfassungsrechtlicher Bedenken vgl. BFH v. 19.10.2006, III R 4/05, BFHE 215, 217 und anhängige Verfahren beim BFH, III R 104/06 und BVerfG, 2 BvR 310/07.

<sup>41</sup> Die Vorschrift soll den Wegfall des Haushaltsfreibetrages i.S.d. § 32 Abs. 7 EStG zum 31.12.2003 kompensieren; BR-Drs. 652/1/03, 10 (Nr. 41).

Abzugsvoraussetzungen sind im Wesentlichen mit § 4f EStG identisch. Dieser Abzug wäre verfassungsrechtlich nicht geboten, da der allg. Betreuungsaufwand bereits in § 32 Abs. 6 EStG abzugelassen ist. In der Sache zielt der Abzug auf typische Konstellationen, in denen der Steuerpflichtige keine Eigenbetreuung erbringen kann.

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG wird für Kinder zwischen drei und sechs Jahren in Höhe von zwei Dritteln (max. 4.000 Euro) ebenfalls ein Sonderausgabenabzug für anfallenden Betreuungsaufwand gewährt, um die regelmäßig anfallenden Kindergartengebühren zudecken. Dabei handelt es sich wiederum um eine (gerechtfertigte) Steuervergünstigung, da diese Kosten weder beruflich veranlasst sind, noch einen existenznotwendigen Bedarf darstellen.

Durch derartige Zusatzförderungen von Eltern via Steuervergünstigung zeigt der Gesetzgeber ein **wenig stringentes Konzept** des Familienleistungsausgleichs. Nicht eindeutig ist etwa, ob § 10 Abs. 1 Nrn. 5 und 8 EStG neben § 4f EStG zur Anwendung kommen sollen. Vorzugswürdiger erschiene – neben einem allgemeinen Abzug berufsbedingter Kinderbetreuungskosten – eine deutliche Anhebung der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG und eine ebenso deutliche Förderung sozial Schwacher durch sozialrechtliche Regularien. Dies wäre für die Betroffenen klarer verständlich und ermöglichte ein Mehr an Realitätsnähe.

## D. Fazit

Ein grundsätzlicher Paradigmenwechsel in der Besteuerung von Ehe und Familie ist nicht angezeigt.

I. Zum Ehegattensplitting bestehen keine Alternativen, deren Umsetzung auch im Hinblick auf Verwaltungsaufwand und Kompliziertheit der erforderlichen Regelungswerke zu empfehlen wäre.

Das begrenzte Ehegatten-Realsplitting (bzw. Individualbesteuerung mit übertragbarem Höchstbetrag) ist im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG verfassungsrechtlich bedenklich und führte zu einem Mehr an Verwaltungsaufwand.

Auch das tariftechnische Realsplitting verstößt mit der Begrenzung des übertragbaren Betrages auf 15.000 Euro gegen Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG. Seine Umsetzung bietet keinen Gewinn an Normenklarheit und Einfachheit der Besteuerung.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren sollte durchaus ergänzend zu den Lohnsteuerklassen III/V und IV/IV ein optionales Anteilsverfahren bzw. Durchschnittssteuersatzverfahren eingeführt werden.

II. Als Alternative zum geltenden Familienleistungsausgleich wäre ein unbegrenztes Familiensplitting gleichheitswidrig und schon aus fiskalpolitischen Gründen nicht möglich. Eine Begrenzung würde komplizierte Regelwerke erfordern.

Gegen das Familien-Realsplitting bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken. In seinen Wirkungen käme es dem Ehegattensplitting nahezu gleich. Der Mehraufwand an Verwaltung und die Kosten einer Umstellung dürften aber in keinem Verhältnis zu der verbesserten Erfassung der Leistungsfähigkeit der Kinder stehen.

Demgegenüber sollten die Freibeträge für das sächliche Existenzminimum, den Betreuungs- und Erziehungsbedarf realitätsgerecht angehoben werden, so dass es keiner weiteren steuerlichen „Förderung“ von Eltern mehr bedarf. Eine solche sollte allein mit sozialrechtlichen Leistungen erfolgen. Ein Werbungskostenabzug für erwerbsbedingten Betreuungsaufwand wäre nach allgemeinen Grundsätzen unbegrenzt zuzulassen. Die komplizierten Regelungen in §§ 4f, 10 Abs. 1 Nrn. 5 und 8 EStG könnten entfallen.

Insgesamt gilt es zu bedenken, dass Sozialzwecke familienpolitischer Natur zielgenauer und systemgerechter als durch steuerliche Subventionsnormen im Wege sozialrechtlicher Förderung zu verfolgen sind. Die Einkommensteuer sollte immer mehr entkompliziert und auf ihren eigentlichen Zweck der staatlichen Einnahmeerzielung zurückgeführt werden. Ehe und Familie sind dabei lediglich in den ihnen von Verfassungs wegen zustehenden Freiräumen vom Steuerzugriff zu verschonen, dies jedoch umfassend. Gerade das geltende Konglomerat von Betreuungsaufwand i.S.v. §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1, 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a und 10 Abs. 1 Nrn. 5 und 8 einerseits und bedarfsbezogenem Betreuungsfreibetrag i.S.v. § 32 Abs. 6 Satz 1 andererseits, in der Sache eine systematisch unabgestimmte Verquickung von Fiskalzwecknormen und Fördertatbeständen, wäre zu vereinfachen.

Das Kindergeld wäre aus dem EStG zu eliminieren. Während nämlich das Kindergeld als Sozialleistung fehlendes Erwerbseinkommen ersetzen soll, garantieren die Freibeträge für das Kindesexistenzminimum die verfassungsrechtlich gebotene zutreffende Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Alle bedarfsorientierten Transferleistungen sollten zusammengefasst und vom Steuersystem getrennt werden.