



**DWS-Symposium 2007 „Zukunft der Familienbesteuerung“, 10. Dezember 2007**

## **Einführung**

**Professor Dr. Jörg Manfred Mössner, StB**

**Vorsitzender des wissenschaftlichen Arbeitskreises "Steuerrecht"**

**des DWS-Instituts, Mitglied im Vorstand des DWS-Instituts**

Nach dem berühmten Wort Böckenfördes ruht ein Staat auf Voraussetzungen, die er nicht selbst garantieren kann. Eine der wichtigsten Voraussetzungen ist dabei die Abfolge der Generationen. Der Staat kann hier nichts garantieren, aber er kann den Rahmen unterstützen, innerhalb dessen neue Generationen den Fortbestand des Staates sichern. Hierzu gehört auch die angemessene Einbindung von Ehe und Familie in das Steuerrecht, was das Thema des heutigen Symposiums ist. Meine Einführung vor diesem sachverständigen Publikum dient daher auch nicht der Aufzählung der bestehenden Regeln. Ich will mich bemühen, in der gebotenen Kürze die Grundgedanken der Regelungen bloßzulegen.

Es gibt wohl keinen anderen Bereich unseres Steuerrechtes, der in einem solchen Ausmaße durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes vorgeprägt ist, wie der der Familienbesteuerung. Angefangen von der ersten Entscheidung 1957 zur Ehegattenbesteuerung bis zur jüngsten Entscheidung über die Zweitwohnungssteuer bei Erwerbwohnungen von Ehegatten. Dazwischen liegen über 30 zum Teil grundlegende Entscheidungen, die nahezu fast alle wesentlichen Bereiche einer Familienbesteuerung vorgeprägt haben. Man sollte sich dies immer vergegenwärtigen, um zu erkennen, welche ungeheure gesellschaftspolitische Aufgabe zu bewältigen ist. Sie ist so groß, dass es dem politischen System nicht gelungen war.

Diese Feststellung legt die Frage danach nahe, welches denn die großen Probleme sind, die im Steuersystem gelöst werden müssen. Diese möchte ich an den Anfang stellen.

An erster Stelle hat ein Steuersystem zu entscheiden, ob es die Familie als Wirtschafts- und damit auch als Steuereinheit betrachtet. Auch wenn die Antwort darauf entscheidend vom Steuertarif abhängt, so spielen doch geschichtliche und soziale Entwicklungen hierbei die Hauptrolle.

Bereits im ersten Einkommensteuergesetz, dem englischen Income Tax Act von 1799, findet sich, dass als Steuersubjekte unverheiratete Einzelpersonen und verheiratete Paare gleichgestellt werden. Dies war damals verständlich, weil die vermögensrechtliche Stellung der Ehefrau keine selbstständige war, was auch in Deutschland bis zu den Gleichberechtigungsgesetzen in der Mitte des XX. Jahrhunderts galt. Einkommensteuersysteme einer jüngeren Generation wie die der USA kennen nur Einzelpersonen als Steuersubjekte der Einkommensteuer. Doch auch diese Steuerrechte sehen Sondersysteme für verheiratete Paare vor, die von Verfahrensvorschriften über Wahlmöglichkeiten bis hin zu Steuervergünstigungen reichen.

Der Blick über die Grenzen schärft die Einsicht in unser deutsches System. So ist beispielsweise in Großbritannien die Individualbesteuerung auch von Ehegatten das steuerliche Grunddogma. Lange Zeiten über blieben Ehegatten und Familien steuerlich unberücksichtigt. In den vergangenen dreißig Jahren hat man vielfältige Sonderregelungen für Familien eingeführt, die man als Steuervergünstigungen versteht.

Den Gegenpol bildet unser Steuerrecht, in dem die besonderen Regelungen der Familienbesteuerung als verfassungsrechtlich abgesichertes Element des Steuersystems verstanden werden, das nicht zur Disposition politischer Entscheidungen steht.

Wenn wir von der Familienbesteuerung sprechen, so meinen wir die steuerlichen Regeln, die die Stellung der Ehegatten und die Berücksichtigung der Kinder bei der Besteuerung ihrer Eltern festlegen. In der steuerrechtlich-verfassungsrechtlichen Diskussion ist die Familienbesteuerung eng mit der Steuerfreiheit des Existenzminimums verbunden worden. Dies ist von kaum zu überschätzender Bedeutung.

Der vom BVerfG als gleichsam ungeschriebener anerkannter Verfassungsgrundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlangt, dass Personen gleicher Leistungsfähigkeit gleiche Einkommensteuer zahlen. Zugleich wird dieser Grundsatz nicht nur am objektiv Zufließenden ausgerichtet, sondern auf das disponible Einkommen beschränkt. Nicht für die Steuerzahlung disponibel ist Einkommen, das für das Existenzminimum verwendet werden muss. Dies bedeutet, dass in Höhe des Existenzminimums ein Einkommensbetrag steuerfrei zu stellen ist, wie es § 31 EStG ausdrückt. Bei gleich objektiver Leistungsfähigkeit, d. h. bei identischer Summe der Einkünfte, muss berücksichtigt werden, wie viele Personen einen Anspruch auf Bestreitung ihres Lebensunterhaltes aus diesem Einkommen besitzen. Auch auf das BVerfG ist zurückzuführen, dass die Bestimmung des Existenzminimums in Anlehnung an das Sozialrecht erfolgt. Diese horizontale Betrachtung führt zwangsläufig dazu, was

der frühere Präsident des BFH Klein allerdings kritisiert hatte, dass auch Einkommensmillionären entsprechende Freibeträge gewährt werden müssen.

Das deutsche Steuerrecht lässt Ehegatten die Wahl, ob sie einzeln, getrennt oder zusammen veranlagt werden wollen. Gem. § 26 EStG ist hierfür die unbeschränkte Steuerpflicht beider und erforderlich, dass sie nicht dauernd getrennt leben. Allerdings sind dies eigentlich die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung und das Splitting-Verfahren, denn fehlt eine Voraussetzung, so ist die getrennte Veranlagung die Folge.

In der Entscheidung vom 03.11.1982 hat das BVerfG das Splittingverfahren als dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit entsprechend bezeichnet. Zwei Argumente haben es dazu bewogen. Zunächst knüpfe das Splittingverfahren „an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe an, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet.“ Die Grundwertungen des Familienrechts wie Zugewinn- und Versorgungsausgleich ließen sich darin erkennen. Dies trifft allerdings nur in einem sehr generellen Sinne zu, denn das Splittingverfahren ist nicht an den Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft geknüpft, sondern hat eigene und andere Voraussetzungen. Als zweites Argument sieht das BVerfG im Splittingverfahren „die Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter“, worin die Anerkennung der Gleichwertigkeit der Aufgaben in einer Ehe zum Ausdruck komme, wie sie von Art. 6 GG gefordert werde.

Abschließend kennzeichnet das Gericht das Splittingverfahren als „keine beliebig veränderbare Steuervergünstigung, sondern als eine an“ Art. 3 und 6 GG „orientierte sachgerechte Besteuerung“.

Eine Ausdehnung auf eingetragene Partnerschaften oder andere Formen des Zusammenlebens hat das Gericht abgelehnt, indem es dem traditionellen Bild der Ehe gefolgt ist.

Der Gedanke, dass das während der Ehe Erworbene gemeinschaftlich erwirtschaftet wurde, hat damit im Einkommensteuerrecht seine Anerkennung gefunden. Unbefriedigend bleibt aber dessen Verwirklichung im Schenkung- und Erbschaftsteuerrecht. Ich kann hier nur die Stichworte der Freigiebigen Zuwendungen und der Güterstandsschaukel erwähnen. Dass hier noch Regelungsbedarf besteht, sieht man deutlich, wenn etwa eine Zugewinnsgemeinschaft durch Realteilung der erworbenen Güter und nicht durch Geldausgleich erfolgt.

Das zweite Thema der Familienbesteuerung ist die Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht. Dies betrifft nicht nur Ehepaare mit Kindern, sondern auch Alleinerziehende mit Kindern.

Es ist bemerkenswert, dass auch hier Rechtsprechung des BVerfG die wesentlichen Vorgaben geliefert hat, an denen sich das bestehende System ausrichtet. Der Gesetzgeber ist aber auch nicht über das hinausgegangen, was das Gericht gefordert hat. Insofern kann man durchaus davon sprechen, dass die Berücksichtigung der Kinder dem verfassungsrechtlichen Minimum entspricht und dass noch viel Raum zu weiteren Begünstigungen besteht.

Entscheidend und bei einer verfassungsrechtlichen Fundierung nicht verwunderlich ist die Verortung bei der subjektiven Leistungsfähigkeit. Der frühere Präsident des BVerfG Wolfgang Zeidler hat es auf die Formel gebracht, dass das Steuerrecht die zivilrechtlichen Ansprüche der Kinder gegen die Eltern nicht unberücksichtigt lassen könne. Soweit diese bestehen, können die Eltern nicht über ihr Einkommen verfügen. In dieser Sichtweise hätte es eigentlich nahegelegen, die Düsseldorfer Tabelle zugrunde zu legen. Dies hätte aber bei steigendem Einkommen der Eltern auch höhere Ansprüche der Kinder bedeutet, was nicht nur bei einem progressiven Steuertarif mit steigendem Steuersatz eine als unsozial empfundene höhere steuerliche Entlastung bedeutet hätte. Man hätte auch über die Besteuerung der Kinder nachdenken müssen.

Der Gesetzgeber war daher vor einem Jahrzehnt sicher gut beraten, steuerlich bei den Eltern lediglich den Betrag des Existenzminimums des Kindes zu berücksichtigen. So sagt dann auch § 31 EStG, dass bei den Eltern ein dem Existenzminimum des Kindes entsprechender Betrag steuerfrei zu lassen sei. Darüber hinaus ist auch der so genannte Betreuungsaufwand zu berücksichtigen, der auch und vor allem die über das Existenzminimum hinausgehenden Aufwendungen für die Ausbildung der Kinder, um ihnen ein eigenständiges Leben zu ermöglichen, umfasst. Dass jedoch Kinder nicht berücksichtigt werden, solange sie einen Unterhaltsanspruch gegenüber den Eltern besitzen, sondern nur bis zu einem bestimmten Alter, ist angesichts immer länger werdender Ausbildungszeiten und steigendem Bedarf schwer zu verstehen. Insbesondere die altersmäßige Begrenzung bei aufgrund einer Behinderung dauernd bestehender Unfähigkeit, sich selbst zu unterhalten, wird dem Grundgedanken nicht gerecht. Obwohl unter gewissen Voraussetzungen eine Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht kommt, widerspricht dem nicht.

Das BVerfG hat der Politik auch ins Stammbuch geschrieben, dass die abziehbaren Beträge „realitätsgerecht“ sein müssen. Sie müssen folglich, wenn auch in pauschaler Weise, die durchschnittlichen Belastungen der Eltern erfassen.

Abschließend erwähnen möchte ich noch die Vorschrift von § 4 f EStG. Diese Norm mit ihren Begrenzungen des Alters und der Höhe sowie den formellen Voraussetzungen ist zwar ei-

nerseits zu begrüßen, als sie die Veranlassung durch den Beruf anerkennt, dies aber in den auch menschlich besonders schwierigen Fällen des Todes eines Elternteils in völlig unzureichender Weise die Belastungen berücksichtigt.

Ich fasse zusammen:

Die deutsche Familienbesteuerung ist gefangen im Denken in den Kategorien von Existenzminimum und Betreuungsaufwand. Dies kann aber nur das verfassungsrechtliche Minimum sein. Darüber, was noch getan werden kann und sollte, wird nun RiBFH Frau Prof. Jachmann sprechen und sich anschließend unserer Diskussion zuwenden.