

#### Geschäftsführung

---

**RA Dr. Andreas Richter**  
P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin  
Tel. (030) 253 53 653  
Fax (030) 253 53 800  
berliner.steuergespraech@pplaw.com

---

**RA Berthold Welling**  
BDI e.V.  
Breite Straße 29  
10178 Berlin  
Tel. (030) 2028 1507  
Fax (030) 2028 2507  
b.welling@bdi.eu

---

**Berlin, den 23. November 2009**

## 33. Berliner Steuergespräch

### „Familienbesteuerung“

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*<sup>1</sup>

Die steuerliche Behandlung der Familien ist rechtspolitisch seit jeher in der Diskussion und steht im Spannungsfeld zwischen gerechter steuerlicher Belastung und sozialpolitischer Förderung.

1957 hat das Bundesverfassungsgericht die gemeinsame Veranlagung (Zusammenrechnung der Einkünfte) der Ehegatten für verfassungswidrig erklärt. Der Gesetzgeber hat daraufhin das sog. Ehegattensplitting eingeführt, das seitdem unverändert gilt, aber rechtspolitisch starker Kritik ausgesetzt ist. Die Reformvorschläge reichen von der gänzlichen Abschaffung über die Einschränkung (Realsplitting) bis zur Erweiterung (Familiensplitting).

Unterhaltsaufwendungen der Eltern für ihre Kinder mindern deren subjektive Leistungsfähigkeit und müssen deshalb nach der allerdings ebenfalls umstrittenen Rechtsprechung des BVerfG von der Bemessungsgrundlage – zumindest – typisiert abgezogen werden. Traditionell geschieht dies durch Kinderfreibeträge, die bis 1974 zusätzlich durch Kindergeld ergänzt wurden. 1975 hat der Gesetzgeber die Kinderfreibeträge abgeschafft, 1983 - veranlasst durch die Rechtsprechung des BVerfG - jedoch das duale System in veränderter Form wieder eingeführt. Dem Kindergeld wurde neben der steuerlichen Entlastungsfunktion auch die Funktion einer allgemeinen Sozialleistung zugeschrieben. 1996 baute der Gesetzgeber dieses Modell zum System des sog. Familienleistungsausgleichs (§ 31 EStG) aus. Die Diskussion wurde aber damit nicht beendet. Neuerdings wird die Einführung eines sog. Kindergrundfreibetrags vorgeschlagen, der nicht bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage abgezogen, sondern beim Tarif berücksichtigt wird.

Das 33. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Prof. Dr. Dieter Birk*<sup>2</sup> – bot ein Diskussionsforum zum intensiven Austausch zwischen Steuerwissenschaft, Steuerpraxis und -politik, an dem neben den beiden Referenten Herrn *Prof. Dr. Aloys Prinz*<sup>3</sup> und Herrn *Prof. Dr. Christian Seiler*<sup>4</sup> auch Frau *Prof. Dr. Monika Jachmann*<sup>5</sup> sowie Herr *MR Gernot Nolde*<sup>6</sup> mitwirkten.

## A. Vorträge

### I. Die Familie als Wirtschafts- und Bedarfsgemeinschaft oder Verband

*Seiler* begann seinen Vortrag mit der Feststellung, dass die Besteuerung von Ehe und Familie beständig Gegenstand politischer Diskussion sei. Insbesondere werde gefragt, ob man nicht eine dem derzeitigen Steuerrecht zugeschriebene Förderung der Ehe durch eine stärkere Unterstützung der Familie ersetzen solle, um letztere zielgenauer zu fördern. Diese Frage sei falsch gestellt. Schon der Anspruch, Ehe und Familie zielgenau zu fördern, sei bedenklich, weil er die Existenz eines Zieles voraussetze. Ehe und Familien seien Sphären der Persönlichkeitsentfaltung, die staatlichen Zielvorgaben entzogen blieben. Dem Staat sei jedes Leitbild eines vermeintlich richtigen Familienlebens verboten. Zu suchen sei stattdessen der Gerechtigkeitsmaßstab, nach dem Eheleute und Familien zur Staatsfinanzierung heranzuziehen seien. Dies bedeute dreierlei: Zunächst sei der generelle Maßstab der Steuerauflage zu bestimmen. Außerdem sei das Besondere von Ehe und Familie im Lichte von Art. 6 GG herauszustellen. Schließlich seien der Gerechtigkeitsmaßstab der Besteuerung und die Wesensbestimmung von Ehe und Familie zu einer folgerichtigen Belastungsentscheidung zusammenzuführen.

Nach *Seiler* belaste die Einkommensteuer progressiv die im disponiblen Einkommen verkörperte Leistungsfähigkeit. In dieser Feststellung verbänden sich die zwei Leitgedanken des erwerbsbezogenen Zugangs und einer sozialstaatlich motivierten Ausgestaltung. Zum einen wähle die Einkommensteuer den Markterfolg zum Steuergegenstand und mindere ihn im objektiven Nettoprinzip um erwerbssichernde Aufwendungen. Zum anderen trage sie der sozialstaatlichen Einbindung des Individuums Rechnung. So stelle das subjektive Nettoprinzip zum Schutze der Menschenwürde den existenzsichernden Aufwand des Steuerpflichtigen und seiner Familie von jeder Belastung frei. Der progressive Steuertarif verarbeite die jenseits des engeren Existenzminimums allmählich steigende Verfügbarkeit zum freien Konsum und nehme sie zum Anlass sozialstaatlicher Umverteilung. Die Begünstigung niedriger und die Zusatzbelastung höherer Einkommensbestandteile rechtfertigten sich durch die Zugehörigkeit des Individuums zur staatlichen Solidargemeinschaft. Bei alledem orientiere sich die Einkommensteuer verfassungsrechtlich überformt an den wirtschaftlichen Verhältnissen, aber nicht an ihrer zivilrechtlichen Einkleidung.

#### 1. Abzüge als Nichtbelastung nicht vorhandener Leistungsfähigkeit

*Seiler* zufolge seien Abzüge im Sinne des objektiven oder subjektiven Nettoprinzips keine Entlastungen, sondern Nichtbelastung nicht vorhandener Leistungsfähigkeit. Sie gelangten nie in den Anwendungsbereich des progressiven Tarifs, dürften also folglich auch nicht an ihm gemessen werden. Anderes gelte, wenn eine Steuernorm um außersteuerlicher Zwecke Willen von der Leistungsfähigkeit abweiche. Sie bedürfe dann einer konkreten Rechtfertigung, die auch ihre progressionsabhängigen Wirkungen begründen

---

<sup>1</sup> *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>2</sup> *Prof. Dr. Dieter Birk* ist Direktor des Institutes für Steuerrecht der Westfälischen Wilhelms Universität zu Münster.

<sup>3</sup> *Prof. Dr. Aloys Prinz* ist Direktor des Instituts für Finanzwissenschaft II der Westfälischen Wilhelms Universität zu Münster.

<sup>4</sup> *Prof. Dr. Christian Seiler* ist Professor für Öffentliches Recht, Europarecht, Verfassungsgeschichte, Allgemeine Staatslehre sowie Steuerrecht an der Eberhard Karls Universität Tübingen.

<sup>5</sup> *Prof. Dr. Monika Jachmann* ist Richterin am Bundesfinanzhof, München.

<sup>6</sup> *Gernot Nolde* ist Ministerialrat im Bundesministerium der Finanzen, Berlin.

müsse. Artikel 6 GG erkenne Ehe und Familie als besonders schutzwürdige Sozialverbände an. Der Gesetzgeber habe ihren Gemeinschaftscharakter und ihre besondere Verbundenheit bereichsspezifisch differenzierend auszugestalten. So forme die Ehe als grundsätzlich lebenslange Verbindung von Mann und Frau die engste Gemeinschaft, die unsere Rechtsordnung kennt. Sie sei dabei auch, aber nicht nur, Wirtschaftsgemeinschaft. Eheleute würden zusammen erwerben und das Erworbene gemeinsam verbrauchen. Sie unterstützten sich wechselseitig und hätten beide Anteil am Erfolg und an den Lasten des jeweils anderen, wodurch üblicherweise auch ein Transfer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit stattfände. Dabei stehe es den Ehegatten frei, ihre individuellen Beiträge zum gemeinsamen Eheleben einvernehmlich aufzuteilen. Staat und Gesellschaft dürften keinesfalls auf diese private Entscheidung einwirken, sondern müssten jede Wahl als gleichwertig anerkennen. Alle ehelichen Gemeinschaften seien ungeachtet ihrer verschiedenen internen Ausgestaltung gleich zu behandeln. Familie meine die regelmäßig, aber nicht zwingend auf einer Ehe beruhende Lebensgemeinschaft von Eltern und Kindern. Auch sie sei als Wirtschaftsgemeinschaft anzuerkennen, weil das von den Eltern Erworbene den Lebensunterhalt der ganzen Familie sichern müsse. Der hierin angelegte verbandsinterne Transfer wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit dürfe steuerlich zumindest nicht übergangen werden.

Der Gemeinschaftscharakter von Ehe und Familie sei mit den beiden Leitgedanken der Steueraufgabe erwerbsbezogener Zugang und sozialstaatlicher Ausgestaltung zu einer ehe- und familiengerechten Besteuerung zu verbinden. Im Mittelpunkt stehe die Frage der persönlichen Zurechnung erworbener Leistungsfähigkeit. Das geltende Recht folge dem Prinzip der Individualbesteuerung, weil das Zivilrecht das Erworbene individuell zuordne. Diese einfachgesetzliche Systemwahl genieße jedoch keinen Verfassungsrang, sondern sei bloßer Reflex des Leistungsfähigkeitsprinzips. Die Steueraufgabe knüpfe mithin nicht notwendigerweise an den individuellen Erwerb an, sondern an den durch ihn bewirkten Zuwachs an ökonomischer Leistungsfähigkeit. Soweit die maßgeblichen Lebensverhältnisse rechtlich oder faktisch andersartig vorgeprägt seien, könne es gerade Ausdruck der Leistungsfähigkeit sein, den Erwerbserfolg abweichend vom Erwerbshandeln zuzuordnen. Dies gelte etwa für die Ehe, die als Gemeinschaft für den Erwerb und den Verbrauch in ihrer Verbundenheit Bezugsgröße der Leistungsfähigkeit sei. Das gemeinsam Erworbene sei also beiden Partnern gleichberechtigt zuzurechnen. Im System des geltenden Steuergesetzes bedeute dies, den Eheleuten ein Wahlrecht auf Zusammenveranlagung mit Anwendung des Splittingtarifs einzuräumen. Dies fördere nicht die Ehe und dürfte auch nicht als Subvention missverstanden werden. Es gehe allein darum, eine verfassungswidrig überhöhte Besteuerung von Ehepaaren zu vermeiden. Die Zusammenveranlagung von Ehegatten stelle eine systemgerechte Konsequenz des Leistungsfähigkeitsprinzips dar und sei zugleich Ausdruck des in Art. 6 GG normierten Benachteiligungsverbot. Auf diese Weise gelinge es, alle Ehen mit gleichem Gesamteinkommen gleichmäßig zu besteuern.

## **2. Keine bezifferten Unterhaltsansprüche in der gelebten Ehe**

Das ohnehin nicht an das Zivilrecht gebundene Steuerrecht knüpfe nach *Seiler* dabei nicht an das Unterhaltsrecht an, denn das Familienrecht normiere für den Regelfall der gelebten Ehe nur abstrakte Maßstäbe, aber keine bezifferten Unterhaltspflichten. Das Eheleben richte sich am Gemeinschaftsgedanken und nicht an intersubjektiven Ansprüchen aus. Diese würden erst in Folge von Trennung und Scheidung erheblich. Genau ab diesem Zeitpunkt bilde ein steuerliches Realsplitting die Unterhaltslast ab. Das Familienrecht bilde also den Maßstab für die gescheiterte, nicht für die gelebte Ehe. Unbe-

rechtigt sei dabei die Kritik, die Zusammenveranlagung bevorzuge Besserverdiener. Ihre progressionsabhängige Wirkung sei nur die Kehrseite der Wahl eines progressiven Steuertarifes. Hätte sich der Gesetzgeber verfassungsrechtlich zulässig für einen einheitlichen Steuersatz auf das gesamte Einkommen entschieden, entfielen der Splittingeffekt vollständig. Wähle er stattdessen einen Tarifverlauf, der in Grundfreibetrag und Progression das Existenzminimum und die sozialstaatliche Einbindung des Belasteten verarbeite, so müsse dies für das verbundene Einkommen zweier Mitglieder der Gesamtstaatlichen Solidargemeinschaft zweimal gelten.

Dabei greife der Einwand, die Zusammenveranlagung benachteilige Frauen, ins Leere. Er beruhe regelmäßig auf unzutreffenden Vergleichsrechnungen, die die doppelten Grundfreibeträge und die verdoppelten unteren Progressionsstufen einseitig dem Ehemann zurechneten und die hohen Grenzsteuersätze auf das Einkommen der Frau bezögen. Auch werde die Zusammenveranlagung nur auf Antrag beider Partner durchgeführt, niemand werde also gezwungen, sich steuerlich als Gemeinschaft behandeln zu lassen. Die Zusammenveranlagung mit Splittingtarif sei auf Anregung des Bundesverfassungsgerichts eingeführt worden, um vormalige Erwerbshindernisse für Frauen zu beseitigen. Der Norm könne daher jedenfalls keine gegenteilige Lenkungsintension unterstellt werden.

All dies bedeute nicht, dass nur die geltende Rechtslage verfassungskonform wäre. Jede Reform müsse jedoch berücksichtigen, dass der durch Art. 6 GG verbürgte Gemeinschaftscharakter der Ehe zu achten ist. Eheleute dürften nicht wie Fremde behandelt werden. Gleich leistungsfähige Ehepaare müssten ungeachtet ihrer eheinternen Disposition der gleichen Gesamtbelastung unterliegen. Nicht das für die gescheiterte Ehe gedachte Unterhaltsrecht solle den Maßstab für die gelebte Ehe liefern. Die Besteuerung der Familie habe sich ebenfalls nach der Art ihres Gemeinschaftscharakters zu richten.

### **3. Unterschiedliche Behandlung von Erwachsenen und Kindern**

Das geltende Recht verstehe die Familie nicht als Gemeinschaft des Erwerbs, sondern nur des Verbrauchs. Deswegen würden Kinder nicht bei der Zuordnung des Erworbenen, sondern allein im Wege eines Abzuges unausweichlicher Belastungen berücksichtigt. § 32 Abs. 6 EStG typisiere den zwangsläufigen Mindestbetrag eines Kindes durch zwei eher knapp bemessene Kinderfreibeträge. So werde sein sächliches Existenzminimum auch nach der aktuell geplanten Erhöhung nur mit dann 4.488 Euro bewertet. Dies seien nur 56 % des funktionsgleichen Grundfreibetrages für Erwachsene in Höhe von demnächst 8.004 Euro. Im Sozialrecht liege das Existenzminimum bei 60 % oder 80 % des Erwachsenenbetrages. Die Frage, ob dies ausreiche, sei gerade beim Bundesverfassungsgericht anhängig. Es habe dazu eine bemerkenswerte mündliche Verhandlung gegeben. Die steuerlichen Prozentsätze lägen deutlich niedriger als im Sozialrecht. Auch der Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbetrag in Höhe von bald 2.520 Euro sei nicht hoch, vor allem, wenn man ihn mit ähnlichen Abzügen vergleiche, die allein zugunsten Erwachsener möglich sind. Führen Erwachsene mit dem Bus zur Arbeit, seien die Fahrtkosten abzugsfähig. Führen Kinder mit demselben Bus zur Schule, zählten die Fahrtkosten zur privaten Lebensführung. Entsprechendes gelte für Arbeitsmittel, Fachbücher, alle Arten von Aus- und Fortbildung, häusliches Arbeitszimmer, Verpflegungsmehraufwand usw. Die sozialstaatlich motivierte, auf die Menschenwürde bezogene und damit an sich auf das Kind übertragbare relative Verschonung der unmittelbar auf das Existenzminimum folgenden Einkommensbestandteile durch den progressiven Tarif komme ohnehin regelmäßig nur Erwachsenen zugute. Das

geltende Recht übertrage somit allenfalls ein Minimum des für Erwachsene Selbstverständlichen auf das Kind. Dennoch würden die Kinderfreibeträge oft fälschlich der Familienförderung zugeordnet und dann unzulässigerweise mit der Sozialleistung Kindergeld verglichen. Das Unterlassen einer verfassungswidrigen Besteuerung sei jedoch keine Leistung des Staates. Es handle sich nicht um mindernde Entlastung, die einen Steueranspruch voraussetzt, sondern um eine Nichtbelastung nicht vorhandener Leistungsfähigkeit. Folglich lägen die Kinderfreibeträge der Anwendung des Steuertarifs voraus, dürften also nicht an der Progression gemessen werden. Die Abstimmung ihrer nur vermeintlich progressionsabhängigen Wirkung mit dem Kindergeld sei dabei nicht nur falsch, sondern schädlich. Sie rufe den unzutreffenden Einwand vertikaler Ungerechtigkeit hervor, der die Kinderfreibeträge politisch an das finanzierbare Niveau des Kindergeldes binde. Damit werde jedoch die horizontale Steuergerechtigkeit übergangen, weil Familien mit mittlerem oder höherem Einkommen fast so hohe Steuern zahlten wie Kinderlose mit gleichem Gehalt.

Die Familienbesteuerung sei mithin reformbedürftig. Die geplante Anhebung der Kinderfreibeträge dürfe insofern als erster Schritt begrüßt werden. Ausschlaggebend sei die Qualifikation der familiären Gemeinschaft, nach deren Maßgabe Leistungsfähigkeitszuwächse personal zuzurechnen seien. Das herrschende Denken in Freibeträgen folge einem streng individualistischen Ansatz. Es erkenne ausschließlich den individuellen Erwerb an und erfasse die Beziehung zwischen Eltern und Kindern nur in Gestalt von Abflüssen aus der isoliert gedachten Vermögenssphäre der Unterhaltspflichtigen.

Es sei aber auch nicht ausgeschlossen, die Familie als Wirtschaftsgemeinschaft anzusehen, in der die gemeinsam erworbene Leistungsfähigkeit ökonomisch allen Familienmitgliedern zugerechnet werde, so dass jedes von ihnen den Grundfreibetrag und die günstigen Steuersätze niedriger Progressionsstufen ausnutzen könnte. In dieser rein gemeinschaftsbezogenen Situation blieben Unterhaltszahlungen folgerichtig unberücksichtigt. Konsequenz sei ein der Ehegattenbesteuerung nachempfundenes Familiensplitting. Wenn man sich dazu nicht durchringen wolle, dann zielte in die gleiche Richtung ein Familienrealsplitting, das der Besteuerung geschiedener Ehegatten nachempfunden wäre und einen Leistungsfähigkeitstransfer in Höhe des fiktiven zivilrechtlichen Unterhalts annehme. Die Auswahl zwischen diesen Modellen obliege dem Gesetzgeber. Sie sei verfassungsrechtlich nicht vorgezeichnet.

Auch wenn dies praktisch sehr schwer umzusetzen sei, entspräche das Familiensplitting am besten den Wertvorgaben des Art. 6 GG, der die Familie in anderen Rechtsbereichen ebenso wie die Ehe als Verantwortungsgemeinschaft mit normativem Eigenwert verstehe und diese allgemein geforderte Entfaltung des Verbundcharakters auch im Steuerrecht zumindest nahelege. Die fehlenden Erwerbsbeiträge von Kindern seien kein zwingender Einwand, denn das Steuerrecht sei generell vom Zivilrecht unabhängig und müsse lediglich fragen, wie die erworbene Leistungsfähigkeit ökonomisch zuzurechnen sei. Es ließe sich verfassungskonform rechtfertigen zu sagen, Eltern übernehmen die Erwerbslast für die ganze Familie und erzielen dadurch ein Einkommen, das ökonomisch dem ganzen Familienverband zuzurechnen sei.

#### **4. Verbindungen zum Sozialrecht**

Das Sozialrecht verbinde alle Familienangehörigen zu einer Bedarfsgemeinschaft und ordne den Erwerb eines Mitgliedes dem ganzen Verband zu. Folglich erhalte das selbst mittellose Millionärskind keine Sozialleistungen, weil ihm das Einkommen seiner Eltern

anteilig zugerechnet werde. Die Sozialrechtler behaupteten, dies sei eine realitätsgerechte Beobachtung der familiären Wirklichkeit. Es könne nicht völlig ausgeschlossen sein, diese für das Sozialrecht richtige Beobachtung der Wirklichkeit auch auf das Steuerrecht zu übertragen. Das Unterhaltsrecht stehe dem nicht entgegen, weil es auch im Bereich der Familie auf Fälle mangelnder Gemeinschaftsbildung ausgerichtet sei. Die ökonomische Sichtweise des Steuerrechts müsse aber stattdessen dem Regelfall der Familie gerecht werden, in der zivilrechtliche Unterhaltspflichten wirtschaftlich allenfalls latenten Charakter hätten, nicht aber durch konkrete Zahlungen erfüllt würden. Wollte man dies anders sehen, so bliebe jedenfalls ein Familienrealsplitting zu erwägen.

Unberechtigt sei für beide Formen des Splittings die Kritik, ein Familiensplitting entlaste Besserverdiener zu stark und sei daher sozial unausgewogen. Schon die Bezeichnung als entlastend sei irreführend. Es handle sich nicht um eine Verschonungssubvention, sondern um eine Ausgestaltung der Leistungsfähigkeit. Die ökonomischen Wirkungen einer solchen Nicht-Belastung verliefen zwangsläufig spiegelbildlich zur hypothetischen Belastung. Insofern hingen sie auch von Grundfreibetrag und Steuertarif ab und ließen sich mit ihnen umgestalten. Deutlich werde dies anhand der Parallelerwägung eines einheitlichen Steuersatzes, der eine gleich hohe Wirkung für alle Eltern zur Folge hätte. Wähle der Gesetzgeber stattdessen einen sozialstaatlich motivierten Tarifverlauf, sollten dessen Vorzüge nicht nur Erwachsene, sondern alle betroffenen Mitglieder der Solidargemeinschaft erhalten. All dies lege eine Besteuerung der Familie als Verband nahe. Dass dies nicht politisch unrealistisch und durchaus auch finanzierbar ist, zeige das Beispiel Frankreichs, in dem ein ähnliches Modell etwas anders ausgestaltet schon seit vielen Jahren praktiziert werde.

## 5. Fazit

Die Besteuerung von Ehe und Familie müsse im Lichte der besonderen Pfadabhängigkeit der steuerlichen Systematik gesehen werden. Deshalb müsse man jeden Reformansatz immer zuerst nach seinen systematischen Verknüpfungen befragen. Folglich müsse jeder, der die Wirkung des Ehegattensplittings ändern möchte, bei ihren systembedingten Ursachen ansetzen. Diese lägen nicht im verfassungsrechtlich unangreifbaren Gemeinschaftscharakter der Ehe. Die entlastende Wirkung der Zusammenveranlagung sei nur die Kehrseite einer progressiven Belastung. Die ökonomischen Vorzüge des Ehegattensplittings ließen sich also verfassungskonform begrenzen, allerdings nicht durch gleichheitswidrige Zusatzlasten für manche Ehepaare, sondern durch ein Abschwächen der Progression für alle Steuerpflichtigen, seien sie verheiratet oder nicht. Ebenso müsse jeder, der familienaufkommensneutral entlasten will, gegenläufig Steuerpflichtige ohne Kinder belasten. Dabei dürfe wiederum nicht zwischen Ledigen und Verheirateten differenziert werden, weil sich die gesellschaftliche Verantwortung beider Gruppen für die Familie nicht unterscheide. Stattdessen solle man eine Neuordnung der Familienbesteuerung mit einer Zusatzbelastung für alle Steuerpflichtigen über eine geänderte Tarifstruktur verbinden. Die sei sogar notwendige Bedingung der Funktionalität des ganzen Systems. Ein Familiensplitting, egal in welcher Gestalt, ginge dabei vorzugsweise mit einem flacheren Tarifverlauf einher. Denn Aufkommens- wie Umverteilungswirkung eines Familiensplittings hingen vor allem vom Tarifverlauf ab und würden durch dessen gleichzeitige Änderung sogleich in Grenzen gehalten. Man könne auch den Grundfreibetrag höher ansetzen oder den Spitzensteuersatz erhöhen. Auch könne das sozialstaatliche Leistungsrecht entsprechende Zusatzinstrumente bereithalten. Insgesamt gebe es viele Möglichkeiten, auch bei einer gerechten Besteuerung der Familie als Verband die Balance zwischen Geringer- und Besserverdienern auszutarieren.

## II. Äquivalenzziffern als Basis der Besteuerung

*Prinz* begann seinen Vortrag mit der Feststellung, dass Deutschland mit dem Ehegattensplitting eher einen Sonderweg beschreite. International werde eine Individualbesteuerung bevorzugt. Die Fokussierung der Familienbesteuerung auf das Splitting-Verfahren sei eigentlich zu eng und habe viele Implikationen, die heute in Frage zu stellen seien. Eine der wichtigsten sei, dass die Erwerbsaufnahme des zweiten Ehegatten durch das Ehegattensplitting enorm beeinträchtigt werde.

Im deutschen Einkommensteuerrecht sei der Splittingfaktor für Eheleute 2, jede Person zähle genau eine Einheit. Ökonomen verwendeten bei der Ermittlung der Leistungsfähigkeit hingegen Äquivalenzziffern. Es werde empirisch danach gefragt, wie viel Einkommen ein Zweipersonenerwachsenenhaushalt oder ein Familienhaushalt brauche, um einem Singlehaushalt gleichzustehen. Die OECD ermittle Äquivalenzziffern auf folgender Basis: Die erste erwachsene Person im Haushalt erhalte die Äquivalenzziffer 1, die zweite erwachsene Person die Ziffer 0,5, jedes weitere Kind die Ziffer 0,3. Addiert bei 2 Erwachsene und 2 Kindern erhalte man eine Äquivalenzziffer für einen 4-Personen-Haushalt von 2,1, während das deutsche Einkommensteuerrecht bereits für zwei erwachsene Personen ohne Kinder einen Splittingfaktor von 2 vorsehe. Probleme ergäben sich aus der deutschen Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips in Form eines Splitting-Faktors, der den Wert 2 habe. Die Staffelung der Äquivalenzziffern ergebe sich aus der teilweise erheblichen Kostendegression in Mehrpersonenhaushalten. Die empirisch gemessene Leistungsfähigkeit von zwei erwachsenen Personen sei so hoch, dass sie nicht das doppelte Einkommen benötigten, um das Niveau der anderen zu erreichen. Unumstritten sei, dass die Leistungsfähigkeit bei der Besteuerung eine Rolle spielen müsse. Zu fragen sei aber, wo unerwünschte verteilungspolitische Effekte aufträten.

### 1. Keine horizontalen Verteilungseffekte ohne vertikale Wirkung

*Prinz* stellte an einem Beispiel den relativen Anteil des zweiten Grundfreibetrages an der Entlastungswirkung des Ehegattensplittings dar. Die Entlastungswirkung sei in diesem zweiten Grundfreibetrag bereits enthalten. Bei einem Ehepaar mit einem jährlichen Einkommen in Höhe von 10.000 Euro seien dies 100 %. Bei einem Einkommen von 40.000 Euro seien es immer noch 75 %. Selbst bei 100.000 Euro Einkommen seien es immer noch rund 41 % der Entlastungswirkung, die dem zweiten Grundfreibetrag zukämen. Dies bedeute, dass der zweite Grundfreibetrag im Rahmen des Ehegattensplittings so wirke, dass er gerade die unteren Einkommensschichten stark entlaste und mit steigendem Einkommen immer schwächer werde. Auf den ersten Blick sei dies eine Umverteilung in die richtige Richtung, sie führe jedoch zu Verteilungskonflikten. Je größer die Entlastungswirkung des Ehegattensplittings oder gar Familiensplittings in den oberen Einkommensschichten sei, desto problematischer werde dies in vertikaler Hinsicht. Im Zweifelsfall würden Single-Haushalte mit geringerem Einkommen entsprechend stärker belastet. Es gebe keine horizontalen Verteilungseffekte ohne vertikale Wirkung und umgekehrt.

Aus der Unterscheidung zwischen Erwerbs- und Unterhaltsgemeinschaft im Einkommensteuerrecht resultierten Schwierigkeiten, aber auch Freiheiten. An besser verdienende Haushalte kein Kindergeld zu zahlen, wenn der Kinderfreibetrag günstiger sei,

sei eine verteilungspolitische Entscheidung, die nach der Steuersystematik des Einkommensteuerrechtes eigentlich verfassungswidrig sein müsste, es jedoch nicht sei. So sei auch ein Übergang zu einem Familiensplitting mit Äquivalenzziffern nicht ausgeschlossen. Dies hieße dann, ein Ehepaar allein hätte nicht den Splittingfaktor 2, sondern 1,5. Für jedes Kind könne man den Splittingfaktor um 0,3 erhöhen, eine Familie mit zwei Erwachsenen und zwei Kindern hätte dann einen Splittingfaktor von 2,1, wie ihn jetzt die Ehegatten allein schon hätten. Dies reduziere das Ehegattensplitting und ändere die Sichtweise mehr auf eine haushalts- oder familienbezogene Besteuerung.

## 2. Deutschland im Europa-Vergleich allenfalls Mittelmaß

*Prinz* ging darauf ein, dass Deutschland im europäischen Vergleich sehr viel für Familienförderung ausbebe, aber bei allen Indikatoren, die die Effizienz dieser Umverteilungsmaßnahmen und der Sicherungsmaßnahmen angeben, bestenfalls im Mittelfeld liege. Bei der Kinderarmut liege Deutschland mit 16,3 % über dem OECD-Durchschnitt von 12,4 %. Hier würden offensichtlich Fehler gemacht. 40 % dieser Leistungen seien entweder Transferzahlungen oder Steuervergünstigungen. In anderen Ländern seien dies deutlich weniger. Wenn man Mittel in der Familienpolitik frei haben wolle, komme man möglicherweise nicht an einer Änderung der Familienbesteuerung vorbei. Die sei auch im Kontext anderer europäischer Länder zu sehen, die schon vor einiger Zeit Änderungen vorgenommen hätten oder solche derzeit diskutierten. Auch in den USA sei dies derzeit ein Diskussionsthema. Auch dort zeigten sich große Probleme, so zum Beispiel eine noch höhere Kinderarmut als bei uns.

## 3. Keine strikte Individualbesteuerung

Eine strikte Individualbesteuerung komme für *Prinz* nicht in Frage. Seiner Ansicht nach sei das Leistungsfähigkeitsprinzip auszugestalten durch den Übergang zu anderen Äquivalenzziffern. Man könne beim Ehegattensplitting vom Splittingfaktor 2 auf 1,5 umstellen oder aber zum Ehegattenrealsplitting übergehen. Beides führe dazu, dass die verteilungspolitischen Folgewirkungen in der Familienbesteuerung geändert würden. Das Ehegattenrealsplitting veränderte noch stärker als das modifizierte Familiensplitting oder das modifizierte Ehegattensplitting diese Verteilungsposition. Das Ehegattenrealsplitting setze ebenso wie das Familienrealsplitting eine Obergrenze für die Einkommensdifferenz zwischen den beiden Ehegatten, die ausgleichend wirke. Alles, was über diese Differenz hinausgehe, spiele für die Besteuerung keine Rolle mehr. Wähle man einen alternativen Splittingfaktor, würden zwar alle zweiten Ehegatten niedriger gewichtet, dies aber über den gesamten Einkommensbereich hinweg. Möglicherweise sei dies sogar besser zu handhaben als das Ehegattenrealsplitting, weil man bei diesem darüber streiten könne, wie hoch der Unterhalt sein und ob dieser sich mit dem Einkommen verändern solle. Die 13.805 Euro im EStG für den nahehelichen Unterhalt bei Getrenntleben und bei Scheidung seien veränderbar. Einfacher sei jedoch der Splittingfaktor zu verändern. Dies führe auch dazu, dass der Splittingvorteil gekappt werde. Allerdings werde sich dies wohl erst in der oberen Hälfte der Einkommensverteilung und dann insbesondere bei den obersten 10 % auswirken.

Ein Familiensplitting liefe nach *Prinz* darauf hinaus, dass man das Ehegattensplitting mit Splittingfaktor 2 plus  $x$  anwende, also die Kinder gewichte. Es gebe aber Verteilungsrechnungen, die klar zeigten, dass hauptsächlich der obere Teil der Einkommensverteilung davon profitiere. Eine weitere Konsequenz sei, dass die arbeitsangebotsverzerrenden Wirkungen des Ehegattensplittings, also die hohe Grenzbelastung des zweiten



Ehegatten, der eine eigene Erwerbstätigkeit aufnehmen wolle, dadurch in keiner Weise verändert würde. Dies sei möglicherweise zulässig, aber von den Verteilungsfolgen her wohl kaum gewollt. Wenn man sehe, dass die Verteilungswirkungen einseitig die Beziehungspartner hoher Einkommen bevorteilten, auch wenn sich dies normativ rechtfertigen lasse, solle man die vorhandene Elastizität des Leistungsfähigkeitsbegriffs ausnutzen. Daher sei es gerechtfertigt, über das Ehegattenrealsplitting und in dem Zusammenhang auch über das Familienrealsplitting einerseits oder ein Ehegatten- oder sogar Familiensplitting mit reduzierten Splittingfaktoren andererseits zu diskutieren.

## **B. Podiumsdiskussion**

Nach Abschluss der Einführungsreferate eröffnete *Birk* die Podiumsdiskussion und forderte zunächst die weiteren Podiumsgäste zu Stellungnahmen auf. Dazu erteilte er zuerst *Jachmann* das Wort.

### **I. Sozial- und Steuerrecht deutlicher unterscheiden**

Nach *Jachmann* ist der politische Ansatz, die Lage der Familie im Rahmen der Besteuerung zu berücksichtigen, problematisch. Die Familienbesteuerung, gerade in Deutschland, kranke ganz wesentlich an der Intransparenz für Geber und Nehmer. Diese rühre wiederum von der Vermischung von Steuer- und Sozialsubvention her. In der politischen Diskussion sei es schwierig, wenn die Familienförderung für Nichtsteuerzahler mit dem Steuerrecht in Verbindung gebracht werde. Diese gehöre in das Sozialrecht, denn das Steuerrecht habe als Adressaten nur steuerzahlende Familien. Diese aber müssten verfassungsrechtlich vor übermäßigen Steuerlasten bewahrt werden.

Zwei zentrale Aufgaben ergäben sich für eine Reform der Familienbesteuerung. Zum einen müsse man die Sozialsubventionen aus dem EStG kenntlich machen und durch transparente, zielgenaue Kinderförderungen ersetzen. Im Weiteren seien die Familien entsprechend des Gleichheits- und Leistungsfähigkeitsgrundsatzes zu besteuern.

*Jachmann* meinte, dass die Familie anders als die Ehe keine Erwerbsgemeinschaft sei, sondern eine Unterhaltsgemeinschaft. Grundsätzlich denke niemand daran, ein mittlerweile erwerbstätig gewordenes Kind in das gemeinsame Wirtschaften, wie es sich in der Ehe darstelle, mit einbeziehen zu wollen. Umso mehr sei es systemwidrig und gebe falsche Signale, wenn das Kindergeld derzeit als Steuervergütung behandelt werde. Dies führe zur Intransparenz. Beantwortet werden müsse auch die Frage, inwieweit der Familienleistungsausgleich weiterhin unabhängig von einem konkret entstandenen Aufwand gedacht werden kann und soll. Hier gebe es Divergenzen zum zivilrechtlich geschuldeten Unterhalt. Diskutiert werde derzeit auch die Abgrenzung des Betreuungsbedarfs für jedes Kind im Familienleistungsausgleich von den erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten für die Eltern, die die Betreuung benötigen, weil sie erwerbstätig sind. Reformen seien bedenklich, wenn es darum gehe, Gutscheine statt Freibetrag gewähren zu wollen.

Ein Familienrealsplitting sei verfassungsgemäß, man müsse sich nur fragen, ob der Mehraufwand an Verwaltung und Umstellung in einem angemessenen Verhältnis zu der verbesserten Erfassung der Leistungsfähigkeit der Kinder stehe. Ein reines Familiensplitting sei sicher bereits aus finanzpolitischen Gründen nicht möglich, im Übrigen auch gleichheitswidrig. Schwierig sei es, vor dem Hintergrund des geltenden Verfassungsrechts die Eltern-Kind-Beziehung als Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs zu

sehen wie die Ehe. Auch der Begriff der Verantwortungsgemeinschaft, den *Seiler* mit Art. 6 Abs. 1 GG in Verbindung bringe, müsse sich zumindest der Frage öffnen, inwieweit Großeltern, die im Haushalt leben, auch einzubeziehen wären. Das Sozialrecht folge anderen Maßstäben als das Steuerrecht. Das Sozialrecht folge dem Bedürfnisprinzip, das Steuerrecht dagegen dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Unvermeidbar sei eine gewisse Begrenzung des Splittingvorteils. Geringfügigere Änderungen brächte für den Familienleistungsausgleich der Kindergrundfreibetrag. Kindergrundfreibetrag sei aber nur ein grobes Wort für verschiedene denkbare Varianten. Wenn man den Kindergrundfreibetrag so ausgestalten wolle, dass er ähnlich wie ein Progressionsvorbehalt wirke, dann sei er nicht vereinbar mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, nach der die kindbedingte Leistungsfähigkeitsminderung von der Bemessungsgrundlage abzuziehen sei. Denn dann würde jedes weitere Kind steuerlich teuer. Dies könne man wahrscheinlich nicht rechtfertigen.

Nach *Jachmann* müsse beim Familienleistungsausgleich ein Werbungskostenabzug für erwerbsbedingten Betreuungsaufwand hinzukommen. Abzugsbeschränkungen sollten realitätsgerecht die Fremdbetreuungskosten pauschalieren und könnten rein subjektive Momente der Kinderbetreuung in Richtung einer besonderen, auch schulischen, Förderung ausschließen.

## II. Normenkomplizierung durch Umsetzung von Verbandswünschen

Nach *Nolde* sei der Familienleistungsausgleich nach seiner Einführung 1996 relativ transparent und einfach gewesen. Später sei als Sozialkomponente das Kindergeld hinzugekommen. Dieses System habe auch einen gewissen Vorteil, denn der Staat habe einen erweiterten Entscheidungsspielraum und könne die Förderung im Detail gestalten. Hebe er das Kindergeld etwas an, fördere er stärker, hebe er den Freibetrag an, stelle er nur das Existenzminimum frei und die Förderung werde unmittelbar im Vergleich zum Kinderfreibetrag etwas zurückgefahren. Es sei von Anfang an so im Gesetz angelegt, dass das Kindergeld allein das Existenzminimum nicht in voller Höhe steuerfrei stellen könne. Deswegen sei der Kinderfreibetrag auch benötigt worden. Gerade bei Hochverdienenden, bei denen aufgrund des progressiven Tarifs die Auswirkung des Kinderfreibetrags über das Kindergeld hinaus gegangen sei, sei der Kinderfreibetrag abgezogen und das Kindergeld der Steuer wieder hinzugerechnet worden. Dieses Verfahren habe bis dato Bestand. Das zeige, dass es maßgebend sei, das Existenzminimum des Kindes steuerfrei zu stellen. Aber zusätzlich und gerade bei Familien mit geringerem Einkommen fördere der Staat durch das Kindergeld. Die Förderung werde umso größer, je geringer die Auswirkung des Kinderfreibetrags, d. h. je geringer der Steuersatz sei. Die sei eine verfassungsgemäße Besteuerung, jedenfalls eine verfassungsgemäße Berücksichtigung der Belastungen, die Eltern tragen würden, wenn sie Kinder unterhielten.

Als Zusätze zum Kinderfreibetrag seien dann ein Betreuungsfreibetrag und der Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf eingeführt worden. Alles sei in § 32 EStG grundsätzlich behandelt worden. Es habe dann aber noch zusätzliche Wünsche verschiedener Interessengruppen gegeben, wie beispielsweise erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten und Sonderbedarf bei auswärtiger Unterbringung. So habe eine ursprünglich relativ einfache Regelung im Laufe der Zeit durch Zusätze und Ausnahmen komplexe Ausmaße angenommen.

Im Rahmen des Familienleistungsausgleichs sei auch die Betreuung verankert worden. Hinzuge treten sei noch der erwerbsbedingte Betreuungsbedarf, denn im Familienleis-

tungsausgleich sei jeglicher Betreuungsbedarf erfasst, auch derjenige, den Eltern hätten, die ihr Kind zu Hause selbst betreuten. Wenn jemand aufgrund von Erwerbstätigkeit, Krankheit, Behinderung oder auch Ausbildung zeitweise außerstande sei, sein Kind zu betreuen und er sich externe Betreuung einkaufe, dann habe er zusätzliche Aufwendungen, die von Verfassungen wegen nicht unbedingt berücksichtigt bleiben müssten, die zur Zeit aber auch steuerlich berücksichtigt würden, § 9c EStG. Dass dort nur zwei Drittel der Aufwendungen berücksichtigt würden, liege daran, dass das letzte Drittel schon im Familienleistungsausgleich enthalten sei. Ließe man 100 % der Betreuungsaufwendungen zum Abzug zu, dann würde ein Teil doppelt berücksichtigt. Die höhenmäßige Begrenzung folge fiskalischen Gründen. Dies sei in vielen Bereichen so, auch bei normalen Werbungskosten. Die Entfernungspauschale etwa enthalte auch eine solche Begrenzung.

Zum Ehegattensplitting führte *Nolde* aus, das Bundesverfassungsgericht habe eindeutig festgestellt, dass das geltende Ehegattensplitting eine sachgerechte Besteuerung der Ehegatten sei. Natürlich könne man es ändern. Aber dann müsse man auch die recht engen Forderungen des BVerfG beachten. Es werde oft so dargestellt, als könne durch eine Abschaffung des Ehegattensplittings ein mehrstelliger Milliardenbetrag für anderweitige Vergünstigen erwirtschaftet werden; dem sei aber nicht so. Wenn beispielsweise bei Individualbesteuerung oder Realsplitting tatsächlich die Forderungen des BVerfG erfüllt würden, bleibe nicht mehr viel übrig von einem solchen Betrag. Entscheidend sei, dass zwei Menschen, die beschließen zu heiraten, nach der Heirat nicht schlechter gestellt sein dürften als vorher. Eine Schlechterstellung sei beispielsweise auch mit einem Splittingfaktor von 1,5 nicht auszuschließen.

### III. Besteuerung nach Äquivalenzziffern

*Birk* fragte *Prinz* nach der Besteuerung zweier Ehegatten nach Äquivalenzziffern, die beide zunächst 50.000 Euro verdienten, und bei Berücksichtigung der Auffassung, dass sie als Gemeinschaft besteuert werden, intern beschließen, ihre Einkommensverhältnisse dahingehend zu verändern, dass einer der beiden nun 100.000 Euro verdiene und der andere 0 Euro. Zu einer anderen Besteuerung müsse man nach *Birk* schon gelangen, wenn beide Ehegatten ein natürliches Splitting haben, denn auch dann hätten sie weniger Bedarf.

Nach *Prinz* seien die beiden Einkommen 1:1 zu addieren und durch 2 zu teilen, dann multipliziere man anschließend nochmal das, was sich nach dem Grundtarif ergebe mit 2. Bei einer veränderten Äquivalenzziffer würden die Einkommen durch 1,5 dividiert und die Steuer anschließend mit 1,5 multipliziert. Es werde nach wie vor berücksichtigt, dass die Leistungsfähigkeit von zwei Personen ein anderes Einkommen erfordere als von einer Person. Lediglich der Faktor werde reduziert und genau dies bilde realistisch ab, welche Vorteile die Personen dadurch ökonomisch hätten, dass sie verheiratet seien bzw. dass sie eine gemeinsame Haushaltsführung hätten. Je weiter die Einkommen auseinander lägen, desto größer werde der Splittingvorteil, jedoch begrenzt wegen des abgesenkten Faktors. Der Splitting-Faktor mildere die Progressivität des Einkommensteuersatzes bezogen auf die Steuerschuld ab. Wenn der Splittingfaktor 1 wäre, wäre man bei der Individualbesteuerung.

### C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

*Ondracek*<sup>8</sup> verlieh seiner Sorge Ausdruck, eine weitere Zusammenfassung der Steuernormen würde zu noch mehr Intransparenz führen. Das Kindergeld sei ein Fremdkörper. *Nolde* habe dargelegt, dass es aus rationellen Gründen zweckmäßigerweise zusammengefasst wurde. Der Sonderfaktor seien aber berufsbedingte Kinderbetreuungskosten. Diese seien ein zusätzlicher Aufwand, der Betreuungsbedarf werde pauschal abgegolten. Den Betreuungsbedarf hätten aber auch jene, die beide beruflich tätig seien und ihre Kinder zusätzlich zu dem normalen Betreuungsbedarf in fremde Hände geben und dafür zahlen müssten. Dies hänge allein damit zusammen, dass die beiden einem Erwerb nachgingen und dies nur tun könnten, wenn die Kinder extern betreut würden. Damit seien dies eindeutig Werbungskosten. Es sei dazugekommen, dass man aus Gerechtigkeitsgründen auch jenen etwas habe geben wollen, die gar keinen Aufwand für berufsbedingte Werbungskosten hätten. *Ondracek* mahnte die Transparenz des Steuerrechts an.

*Nolde* entgegnete, berufsbedingte Kinderbetreuungskosten seien gemischte Aufwendungen. Man könne auch sagen, die Kinderbetreuungskosten fielen an, weil das Kind existiere und nicht, weil der Beruf ausgeübt werde. Die Aufwendungen seien also sowohl durch das Kind selbst bedingt, als auch berufsbedingt. Der BFH habe gemischte Aufwendungen früher nicht zum Abzug zugelassen, inzwischen lasse er dies zunehmend zu.

Nach *Jachmann* sage bereits Art. 6 Abs. 1 GG, dass die Vermeidbarkeit von Kindern den Eltern nicht entgegengehalten werden dürfe. Es dürfe also auch nicht so sein, als wären die Kinder ein privates Hobby, das nicht zu berücksichtigen sei. Kinderbetreuungskosten seien wegen Art. 6 Abs. 1 GG noch eher abziehbar als die Fahrtkosten. Es sei klar, dass der Familienleistungsausgleich zunächst nicht erwerbsbezogen, und auch nicht in konkreten Zahlen als Aufwand denke.

*Seiler* zufolge sei die Frage, ob man Kinderbetreuungskosten als steuerliche Werbungskosten ansehen müsse oder nicht, verfassungsrechtlich nicht zwingend vorgegeben. Überlegenswert sei es, gerade in diesem Bereich stärker das Sozialrecht als Instrument zu nutzen und für alle Familien die Kinderbetreuung sozialrechtlich und nicht steuerrechtlich abzufedern. Dann könne die Zielgruppe weiter gefasst werden, so dass auch die in die Kinderbetreuung einbezogen werden könnten, die aus verschiedenen Gründen kein Einkommen hätten. Studenten zum Beispiel hätten eine Parallelsituation zu den Erwerbenden. Eine steuerliche Umsetzung brächte den Studenten nichts, eine sozialrechtliche Umsetzung sehr wohl. Wenn man sage, die Kinderbetreuung diene nicht in erster Linie den Eltern, sondern dem Kind, dann solle man auch andere gesellschaftliche Gruppen, die nicht zu Steuerzahlern zählen, nach Möglichkeit in dieses System einbeziehen.

*Rühmann*<sup>9</sup> fragte, warum bei einer teilweisen Abdeckung der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten durch den allgemeinen Betreuungsfreibetrag dieser auch denen zugute komme, die ihre Kinder nicht fremdbetreuen ließen, denen also gar keine externen Kosten entstünden. Dies sei dann doch eigentlich eine versteckte Subvention für die,

---

<sup>8</sup> *Dieter Ondracek* ist Bundesvorsitzender der Deutschen-Steuerwerkschaft

<sup>9</sup> *Dr. Jürgen Rühmann* ist Präsident des Finanzgerichts Sachsen

die ihr Kind nicht extern betreuen ließen und dann eigentlich kaum noch zu rechtfertigen.

In seiner Antwort stellte *Nolde* in den Vordergrund, dass der Betreuungsbedarf eines Kindes, unabhängig davon, wie er gedeckt werde, zum Existenzminimum des Kindes zähle und steuerfrei gestellt werden müsse. Dies gelte auch für den Betreuungsbedarf eines Kindes, dessen Elternteile zu Hause blieben. Der Betreuungsbedarf sei völlig unabhängig von konkreten Aufwendungen zu berücksichtigen.

*Loos*<sup>10</sup>, machte Bedenken dagegen geltend, gerade beim Kindergeld die soziale Komponente aus dem EStG zu eliminieren. Bei 33,5 Mrd. Euro Kindergeldwirkung seien lediglich 15 Mrd. Euro Förderanteile, der restliche Anteil des Kindergeldes sei Freistellung des Existenzminimums. Es gebe im Steuerrecht viele andere Elemente, die Förderelemente enthielten, so zum Beispiel Parteispenden. Der Förderanteil, der dem Steuerpflichtigen zugutekomme, sei beispielsweise bei Parteispenden wohl höher als beim Kindergeld.

An *Seiler* richtete *Loos* die Frage nach der systematischen Grenze eines flacheren Tarifs. In Frankreich zum Beispiel sei das Familiensplitting gedeckelt. So betrage der Faktor für das erste und zweite Kind jeweils nur 0,5 im Zusammenspiel mit der Deckelung der Gesamtwirkung. Im Ergebnis unterscheide sich das französische Familiensplitting kaum von unserem Ehegattensplitting. Ein flacher Tarif nur als Argumentationshilfe für ein Familiensplitting könne insofern nicht die Konsequenz sein.

Nach *Jachmann* existiere die Idealvorstellung, dass das Steuerrecht nicht für Lenkungen gesellschaftspolitischer Art verwendet werde. Die Unzufriedenheit mit der Familienbesteuerung rühre ihrer Meinung nach daher, dass der einzelne Betroffene, der einen Steuerabzug habe oder Kindergeld erhalte, in der Regel nicht wisse, welcher Teil ihm steuerlich zustehe, weil er Kinder habe, und welcher Teil Sozialleistung sei. Es sei viel aufrichtiger und in der Wirkung positiver für die Betroffenen, wenn klar wäre, man bekomme Kindergeld als Sozialleistung. Steuer- und Sozialrecht hätten ganz verschiedene Kriterien. Das Sozialrecht habe nur zu entscheiden, wann nach Bedürftigkeit ein fehlendes Erwerbseinkommen zu ersetzen ist. Dies sei im Grundsatz auch beim Kindergeld so.

*Seiler* stellte klar, dass er seine Erwägung, auch die Familie als Verband zu betrachten, verknüpft habe mit der notwendigen Bedingung einer Änderung der Tarifstruktur. Die Idee, dass die Familie einen Verband bilde, der im Recht einheitlich betrachtet werden solle, sofern es denn auf diese Situation ankomme, sei außerhalb des Steuerrechts ein allgemeiner Maßstab, der aber bereichsspezifisch ausdifferenziert werden müsse. Wenn das Sozialrecht vorgebe, Menschen lebten von einem Einkommen als Einheit, dann sei dies zumindest eine vertretbare Wertung und es sei deswegen nicht ganz ausgeschlossen, dass das Steuerrecht die Lebenswirklichkeit ebenso betrachte. Der Tarifverlauf sei ein sozialstaatlicher Umverteilungsmechanismus. Der Rechtfertigungsgrund des Tarifverlaufes sei, dass wir alle Angehörige der sozialstaatlichen Gemeinschaft sind. Wenn man dies aber individualistisch sehe, in der Anwendung des Tarifs nur die Eltern betrachte und die Kinder außen vor lasse, dann organisiere man eine Umverteilung zwischen Erwachsenen, gestützt auf den Sozialstaat. Die Kinder gehörten jedoch auch zur sozialstaatlichen Gemeinschaft. Deshalb müsse man die Mechanismen der

---

<sup>10</sup> *Reinhard Loos* ist Vorsitzender des Sachausschusses für Steuern, Transfers und soziale Sicherung beim Familienbund der Katholiken

Umverteilung auf alle Bürger dieses Gemeinwesens erstrecken. Dies sei gegenläufig zu kompensieren über eine Änderung des Steuersatzes. Man könne die Progression flacher verlaufen lassen, was nicht verfassungswidrig sei, denn das Leistungsfähigkeitsprinzip beziehe sich auf die Bemessung und nicht auf die Progression. Man könne auch den Grundfreibetrag erhöhen und dann die untere Stufe der Progression weiter oben ansetzen. Dann habe man die Wirkung der Progression in den Grundfreibetrag verlagert und erreiche damit auch die Bezieher kleiner Einkommen. Wenn es Umverteilungsmechanismen gebe, die an den Sozialstaat anknüpfen, dann müssten alle Angehörigen der sozialstaatlichen Gemeinschaft begünstigt werden.

In Bezug auf die erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten fragte *Prinz* danach, wo die Relevanz des Steuerrechts bezogen auf Entscheidungen der Einkommensverwendung ende. Es müsse immer wieder neu hinterfragt werden, wo die Grenze zu ziehen sei. Dies zeige schon der Blick auf andere Länder, die auch diese Diskussion führten und teilweise zu anderen Entscheidungen gekommen seien. Insofern warne er davor, zu glauben, dass man eine endgültige Trennung vornehmen könne. Seiner Ansicht nach zeige die Rechtsprechung von BFH und BVerfG genau, dass dies nicht möglich sei.

Von *Birk* nach der weiteren Entwicklung des Ehegattensplittings nach der aktuellen BVerfG-Entscheidung zur Benachteiligung eingetragener Lebenspartnerschaften<sup>11</sup> befragt, konnte *Nolde* noch nicht bestätigen, dass das Ehegattensplitting auf die eingetragene Lebenspartnerschaft ausgedehnt werden soll. Dies sei zwar in der Diskussion, aber eine endgültige Entscheidung seines Wissens noch nicht getroffen. Die Koalitionsvereinbarung sehe vor, den Tarif neu zu gestalten.

An *Seiler* gerichtet bemerkte *Nolde*, natürlich würde eine Flat-Tax beispielsweise ein Ehegattensplitting überflüssig machen. Er halte so einen Tarif aber persönlich für unsozial. Um das gleiche Aufkommen zu gewährleisten, müsste der Eingangssteuersatz angehoben werden. Die Geringverdiener müssten mehr Steuern zahlen und die Großverdiener weniger.

Nach *Jachmann* sei eine zwingende Vorgabe für das Splitting durch die BVerfG-Entscheidung nicht genannt. Der erste Senat stütze sich maßgeblich auf die Folgerichtigkeit gegenüber dem Sozialversicherungsrecht, was keine unmittelbaren Konsequenzen für die Steuer habe. *Jachmann* sieht hier keinen verfassungsrechtlich zwingenden Handlungsbedarf.

*Seiler* unterstützte das Plädoyer für Transparenz und die Trennung von Steuer- und Sozialrecht. In vielen Fällen wisse man gar nicht mehr, wo Gutes getan und wo belastet werde. Dies liege unter anderem daran, dass man die Rationalität beider Instrumente miteinander verbinde. Er stimme mit *Jachmann* dahingehend überein, dass es ungeschickt sei, das Kindergeld mit dem Steuerrecht zu verbinden, weil der Bürger nicht mehr wisse, wie viel Steuern er zahle und wie viel Sozialleistung er erhalte. Dies sei völlig intransparent. Diese Intransparenz setze sich fort, nämlich bei der Abstimmung mit den sonstigen Sozialleistungen. Völlig ungenügend sei zum Beispiel die Abstimmung des Kindergeldes mit dem SGB II und mit dem sogenannten Kinderzuschlag nach § 6a Bundeskindergeldgesetz. Hier wäre es hilfreich, das Kindergeld aus dem Steuerrecht in das Sozialrecht zu verlagern und dort abzustimmen, durchaus zum Wohle sozial schwacher Familien. Im Steuerrecht gehe es dagegen nur darum, die Leistungsfähigkeit zu erfassen. Deshalb sei auch ein progressiver Tarif im Steuerrecht verfassungs-

---

<sup>11</sup> BVerfG - Beschluss vom 7. Juli 2009 – 1 BvR 1164/07 –

rechtlich nicht zwingend. Man könne die Umverteilungselemente auch im Sozialrecht verwirklichen, dies sei mit einem einheitlichen Steuersatz möglich. *Seiler* habe aus steuersystematischen Gründen eine gewisse Sympathie für den einheitlichen Steuersatz, unter der Bedingung, dass die sozialstaatliche Umverteilung dann im Sozialrecht erfolge. Wenn man sozialstaatliche Elemente der Umverteilung in das Steuerrecht integriere, dann sollten sie so ausgestaltet werden, dass auch wirklich möglichst alle Beteiligten der sozialstaatlichen Gemeinschaft daran partizipierten. Die derzeitige Ausgestaltung des Steuerrechts habe sozialstaatliche Elemente einer Umverteilung allein zwischen Erwachsenen. Man könne dies so gestalten, dass alle Angehörigen der Gemeinschaft gleichermaßen berücksichtigt wären.

#### **D. 34. Berliner Steuergespräch**

*Birk* schloss die Diskussion und wies abschließend auf das 34. Berliner Steuergespräch mit dem Thema „Steuerpolitische Perspektiven der neuen Legislaturperiode“ hin, das am 1. März 2010 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfindet (siehe auch unter [www.steuergespraech.de](http://www.steuergespraech.de)).