

Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im Steuerrecht

A. Vorbemerkung zu den Begriffen des Themas

Das mir gestellte Thema bedarf der Einschränkung, um nicht die durch das Generalthema ganz offensichtlich gezogenen Grenzen zu überschreiten, aber auch weil Überschneidungen mit den anderen Themen dieser Tagung nach Möglichkeit vermieden werden sollen.

Der Begriff „Familienarbeit“ ist zwar kein steuerrechtlicher terminus, in seinen einkommensteuerlichen Bezügen jedoch mehrdeutig: Er umfaßt sowohl die Arbeit der Familie zur (gemeinschaftlichen) Erzielung von Einkünften als auch die Arbeit in der oder besser noch für die Familie. Der Zusammenhang mit dem Begriffspaar „Erziehungs- und Pflegeleistung“ zwingt indessen dazu, die mit den Stichworten „Familienpersonengesellschaft“ und „Arbeitsverhältnisse unter Angehörigen“ zu charakterisierenden besonderen steuerrechtlichen Probleme der erwerbstätigen Familie weitgehend¹ auszuklammern und sich allein auf den häuslichen, familiären Bereich zu konzentrieren. In diesem Sinne umfaßt der Begriff Familienarbeit ganz allgemein sowohl die Haushaltsführung als auch Erziehungs- und Pflegeleistungen in der Familie; da die steuerliche Berücksichtigung von Erziehungs- und Pflegeleistungen hier jedoch besonderer Erörterung vorbehalten ist, schlage ich vor, unter Familienarbeit nur die Haushaltsführung zu verstehen.

Auch das erwähnte Begriffspaar „Pflege und Erziehung“ entstammt nicht dem Steuerrecht, sondern Artikel 6 Absatz 2 des Grundgesetzes, wonach Pflege und Erziehung der Kinder das natürliche Recht der Eltern und die zuvörderst ihnen obliegende Pflicht sind.² Damit ist zugleich Artikel 6 Grundgesetz als Prüfungsmaßstab aller die Familie betreffenden Steuerentlastungen angesprochen.³ Obleich es sich nicht um steuerrecht-

¹ Nicht auszuklammern ist allerdings die Frage, ob Haushaltsführung, Erziehungs- und Pflegeleistungen in der Familie Gegenstand von Verträgen zwischen Angehörigen sein können (vgl. B II 4); auch wurde die Möglichkeit eines Teils der Stpfl., durch vertragliche Gestaltung zu einer im Ergebnis günstigeren Besteuerung zu kommen, in der Diskussion um eine gerechte Ehegatten- und Familienbesteuerung immer schon als Argument verwendet (vgl. z. B. BVerfGE 9, 237, 243 f; BStBl. I 1959, 204, 206 betr. Verfassungsmäßigkeit der getrennten Veranlagung von Ehegatten).

² Dem entspricht jetzt auch § 1626 Abs. 2 Satz 1 BGB idF. des Gesetzes zur Neuregelung des Rechts der elterlichen Sorge vom 18. 7. 1979, BGBl. I, 1061.

³ Eingehend dazu das Referat von Herzog, Schutz von Ehe und Familie durch die Verfassung; ferner Franz Klein, Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem in Festschrift für Wolfgang Zeidler, Berlin - New York, 1987 S. 773 ff.

liche Begriffe handelt, sind Erziehungs- und Pflegeleistungen in der Familie wie die Familienarbeit im Steuerrecht von Bedeutung. Sie können die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern, sei es, daß der Steuerpflichtige Aufwendungen erbringt, damit diese Aufgaben für ihn übernommen werden, sei es, daß er – wie in der Mehrzahl aller Fälle – diese Pflichten selbst erfüllt und insoweit etwa darauf verzichtet, steuerbare Einkünfte zu erzielen. Die Erfüllung dieser Aufgaben kann daher nur für eine Steuer von Bedeutung sein, die – wie die Einkommensteuer – auf dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beruht. Schon an dieser Stelle sei vermerkt, daß Steuerpflichtige, die Dienstleistungen in Anspruch nehmen, also Aufwendungen nachzuweisen in der Lage sind, im Einkommensteuerrecht wesentlich leichter Entlastungen erhalten als solche Steuerpflichtige, die dadurch Aufwendungen ersparen,⁴ daß sie die in der Familie anfallenden Arbeiten selbst übernehmen.

B. „Familienarbeit“ im Einkommensteuerrecht

I. Familienarbeit als Haushaltsführung – zivil- und einkommensteuerrechtliche Grundlagen

Jeder, der einen eigenen Haushalt führt, übt notgedrungen Haushaltstätigkeit aus oder bedient sich einer Hilfskraft. Ein Alleinstehender hat diese Gestaltungsfreiheit, die vom Zivilrecht grundsätzlich aber auch vom Einkommensteuerrecht⁵ respektiert wird; beide Gesetze sehen insoweit auch keine Regelungen vor. Zu einem regelungsbedürftigen Tatbestand wird die Haushaltstätigkeit erst, wenn sie auch für andere mitgeleistet wird, also in der Ehe, als der rechtlich sanktionierten Gemeinschaft von Mann und Frau,⁶ nicht jedoch der kinderlosen eheähnlichen Gemeinschaft⁷ und in der Familie. Gerade in der Familie, die heute im wesentlichen aus der Gemeinschaft von Eltern mit ihren Kindern besteht,⁸ kann die Haushaltstätigkeit zusehends zur „Arbeit“ im Sinne der ursprünglichen Bedeutung dieses Wortes geraten, zur Anstrengung, Mühsal und Plage,⁹ zumal dann, wenn mehrere Kinder zu versorgen sind, beide Elternteile einer Erwerbstätigkeit nachgehen oder wenn es sich um eine unvollständige Familie handelt, denn auch die Gemeinschaft eines Elternteils mit seinem Kind fällt unter den Familien-

⁴ Die Möglichkeit von Einsparungen in der Lebenshaltung wird im gesamten Einkommensteuerrecht als Faktor der Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigt (BVerfGE 6, 55, 77; BStBl I 1957, 193, 199).

⁵ Als Ausnahme hiervon ist der alters- und krankheitsbedingte Hausgehilfen-Freibetrag nach § 33a Abs. 3 zu nennen, vgl. B II 2 b.

⁶ Vgl. *Maurer*, Ehe und Familie in: Ev. Staatslexikon, 2. Aufl. 1975 S. 498; *Zippelius*, DÖV 1986, 806.

⁷ Allgemein zum Regelungsdefizit bei der eheähnlichen, ehelosen oder nichtehelichen Lebensgemeinschaft, W. *Zeidler*, Ehe und Familie, in: Benda/Maihofer/Vogel Handbuch des Verfassungsrechts, 1983 (zit. Ehe und Familie) S. 555 ff., 574 ff. m. w. N.; ferner die Referate dieser Tagung: *Herzog*, a. a. O. (Fn. 3) und *Süssmuth*, Ehe und Familie – ihre politische Bedeutung in der freiheitlichen Ordnung.

⁸ Vgl. *Heckmann*, Artikel „Familie“ in EV. Staatslexikon, 2. Aufl. 1975, S. 654 ff.; *Zippelius*, DÖV 1986, 806; zur sog. „Kleinfamilie“ BVerfGE 59, 52, 63.

⁹ Zur Etymologie des Begriffs „Arbeit“ vgl. Jacob und Wilhelm *Grimm*, Deutsches Wörterbuch, Bd. 1 Nachdr. b. Erstausg. 1854. – 1984, S. 538 f.

begriff und genießt daher unmittelbar den verfassungsrechtlichen Schutz des Art. 6 Abs. 1 Grundgesetz.¹⁰

Versteht man daher unter Familienarbeit in erster Linie nur die Haushaltsführung,¹¹ so deckt sich dieser Begriff weitgehend mit dem gleichlautenden Tatbestandsmerkmal in § 1356 Abs. 1 BGB. Familienarbeit in diesem Sinne umfaßt alle Anordnungen und Besorgungen für das Hauswesen, die das gemeinschaftliche Leben mit sich bringt, wie das Säubern von Wohnung und Kleidung, die Zubereitung der Mahlzeiten, aber auch die Kinderbetreuung.¹² Nach § 1356 Abs. 1 Satz 1 BGB wird die Erfüllung dieser Aufgaben von den Ehegatten in gegenseitigem Einvernehmen geregelt.¹³ Während die Haushaltsführung unter dem Blickwinkel der Aufgabenteilung noch an die Ehe geknüpft ist, wird sie unter unterhaltsrechtlichen Gesichtspunkten zur Familienarbeit; dies freilich nur, soweit der Familie eine Ehe zugrunde liegt, denn § 1360 Abs. 2 BGB bestimmt, daß der Ehegatte, dem die Haushaltsführung überlassen ist, dadurch i. d. R. auch seine Verpflichtung zum Familienunterhalt erfüllt. Familienarbeit ist schließlich auch von den Kindern im elterlichen Haushalt (und Geschäft) zu leisten, solange das Kind dem elterlichen Hausstand angehört und von den Eltern erzogen oder unterhalten wird. Diese in § 1619 BGB statuierte Dienstleistungspflicht hängt nicht vom Bestehen einer intakten Ehe zwischen den Eltern des Kindes ab.

Den dargestellten zivilrechtlichen Grundlagen entsprechend knüpft auch das Einkommensteuerrecht bei Berücksichtigung der Haushaltsführung teils an die eheliche Lebensgemeinschaft, teils – unabhängig von den Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nach § 26 EStG – an die Familie an. Dabei geht das EStG nicht von einem eigenständigen Familienbegriff aus, sondern bedient sich der Regelungen über die Zuordnung der Kinder in § 32 Abs. 1 bis 5 EStG,¹⁴ mit der Folge, daß auch oder gar ausschließlich¹⁵ die Halbfamilie in den Genuß von Steuerentlastungen kommt.

Ausgangspunkt für die einkommensteuerrechtliche Betrachtung der Familienarbeit ist – soweit diese Aufwendungen¹⁶ verursacht – das generelle Abzugsverbot für alle

¹⁰ *Maunz* in *Maunz/Dürig/Herzog/Scholz*, Kommentar zum Grundgesetz, Art. 6 Anm. 16a; *W. Zeidler*, a. a. O. (Fn. 7) S. 581, 584; *F. Klein*, a. a. O. (Fn. 3) S. 774; a. A. *Lecheler*, DVBl 1986, 907, der nur die Vollfamilie dem unmittelbaren Schutz des Art. 6 Abs. 1 GG unterstellen will, dagegen die Restfamilie (wohl mittelbar) durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützt sieht, „weil eine solche Familie (gemeint ist die Vollfamilie! d. V.) bestanden hat; diese Auffassung ist zu eng, weil sie nur der gescheiterten Vollfamilie, der „Restfamilie“, nicht aber der freiwillig so gegründeten „Halbfamilie“ verfassungsrechtlichen Schutz angeeignet läßt. Dies widerspricht nicht zuletzt der Rechtsprechung des BVerfG, vgl. BVerfGE 45, 104, 123; 56, 363, 382.

¹¹ S. o. unter A.

¹² Vgl. RGZ 152, 225.

¹³ Damit hat der Gesetzgeber das gesetzliche Leitbild der Hausfrauenehe aufgehoben, ohne indessen ein neues Leitbild – z. B. das der beiderseits berufstätigen Ehegatten – zu schaffen (vgl. BTDrucks. 7/650 S. 75 und 97; BTDrucks. 7/4361 S. 7). Das Zivilrecht respektiert also die Entscheidungsfreiheit der Eheleute und entspricht damit Art. 6 Abs. 1 GG; dazu *F. Klein*, a. a. O. (Fn. 3) S. 776 m. w. N.; zur historischen Entwicklung und sozialen Wirklichkeit der unterschiedlichen Leitbilder vgl. *W. Zeidler*, a. a. O. (Fn. 7) S. 558 ff.; 597 ff. jeweils m. w. N.; ferner *Herzog*, a. a. O. (Fn. 3).

¹⁴ So z. B. in § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 oder § 33 c Abs. 1 Satz 1 EStG.

¹⁵ Vgl. etwa § 32 Abs. 7 und § 33 c Abs. 1 EStG.

¹⁶ Zum hier nicht problematischen Aufwendungsbegriff, der alle beim Stpfl. abfließenden, in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter umfaßt, vgl. z. B. *Herrmann/Hewer/Raupach*, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, 19. Aufl., § 10 EStG Anm. 15; § 33 EStG Anm. 33; *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, EStG Kommentar, § 33 Anm. B 1.

Haushalts- und Unterhaltskosten des Steuerpflichtigen in § 12 Nr. 1 EStG, das vorbehaltslos anderslautender Regelungen in § 10 Abs. 1 Nr. 1, 2 bis 7, § 10b und §§ 33 bis 33c EStG gilt. Aufwendungen für Dienstleistungen im Haushalt sind daher als Ausnahme von dem Grundsatz, daß private Einkommensverwendungen die Steuerbemessungsgrundlage nicht mindern dürfen,¹⁷ nur als außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33 ff. EStG abziehbar. Soweit der Steuerpflichtige keine Dienstleistungen zur Haushaltsführung in Anspruch nimmt und die persönliche Übernahme dieser Aufgaben als ein die Leistungsfähigkeit mindernder Umstand anerkannt werden soll, behilft sich das Einkommensteuerrecht üblicherweise mit Freibeträgen, die zwar immer nur typische Mehrausgaben abgelten sollen,¹⁸ in einigen Fällen aber doch nur als Ausgleich für den notwendigen Verzicht auf Freizeit zu rechtfertigen sind.¹⁹

II. Aufwendungen für die Inanspruchnahme häuslicher Dienste

1. Kein Abzug als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG

Aufwendungen für eine Haushaltshilfe²⁰ oder Kinderfrau können unabweisbar werden. Das Einkommensteuergesetz verwendet dafür den Begriff der Zwangsläufigkeit und definiert ihn in § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG als einen Zustand, in dem sich der Steuerpflichtige den Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Die Inanspruchnahme häuslicher Dienste könnte etwa aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig²¹ sein, wenn entweder der Steuerpflichtige bzw. sein Ehegatte aus gesundheitlichen Gründen nicht in der Lage ist, den Familienhaushalt zu versorgen oder wenn eines der zum Haushalt gehörenden Kinder krankheitsbedingt ein derartiges Maß an Zuwendung beansprucht, daß eine geordnete Verrichtung hauswirtschaftlicher Tätigkeiten nicht mehr gewährleistet ist. Für diese Fälle hält das EStG in

¹⁷ Statt vieler: *Tipke*, Steuerrecht, 11. Aufl., 1987, S. 30

¹⁸ Zu diesem Prinzip vgl. BVerfGE 14, 34, 41; BStBl. I 1962, 982, 984.

¹⁹ Zur Konkurrenz zwischen der Verrichtung häuslicher Dienste mit der Freizeit einerseits und der erwerbsbezogenen Arbeitszeit andererseits vgl. *Haller*, Die Steuern – Grundlinien eines rationalen Systems öffentlicher Abgaben, 3. Aufl., Tübingen 1981 S. 46 ff.; *Haller* schlägt vor, die Freizeit in die Ermittlung der die Leistungsfähigkeit bestimmenden Größen einzubeziehen (a. a. O., S. 47 und 73).

²⁰ Der Begriff „Haushaltshilfe“ wird hier untechnisch, d. h. nicht im steuer- bzw. arbeitsrechtlichen Sinne verwendet, nachdem die Unterscheidung zwischen Haushaltshilfe und Hausgehilfin für die Frage der Abziehbarkeit von Aufwendungen nach § 33a Abs. 3 EStG bedeutungslos geworden ist; vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33a Anm. 270.

²¹ Eine Zwangsläufigkeit aus rechtlichen oder sittlichen Gründen bei Inanspruchnahme häuslicher Dienste im eigenen Familienhaushalt ist kaum vorstellbar, weil es sich bei der Verpflichtung aus Dienstvertrag stets um eine selbst gesetzte Rechtspflicht handelt, die nach § 33 EStG nur anzuerkennen ist, wenn sie ihrerseits auf einer der drei Gründe der Zwangsläufigkeit – also meist wohl auf einer (tatsächlichen) Zwangslage – beruht (BFHE 147, 171; BStBl II 1986, 745). Entsprechendes gilt für die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen; zur Vergleichbarkeit rechtlicher und sittlicher Gründe im Hinblick auf Art und Ausmaß des auf den Stpfl. wirkenden Zwangs vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 Anm. 175 u. 190; davon geht auch die neuere Rechtsprechung des BFH aus: BFHE 149, 240, 245, 539; BFHE 150, 351, 424; BStBl II 1977, 432, 495, 596, 715, 779; BFH/NV 1987, 710; a. A. *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 Anm. C 8.

§ 33 a Abs. 3 EStG typisierende Sonderregelungen bereit,²² die einen der Höhe nach begrenzten Abzug gestatten, zugleich aber eine Berücksichtigung solcher Aufwendungen nach § 33 EStG ausschließen.

Die dazu in § 33 a Abs. 5 EStG enthaltene Konkurrenzregelung gilt jedoch nur für die Beschäftigung einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe im eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen. Zwangsläufige Aufwendungen, die dem Stpfl. durch die Beschäftigung einer Hausgehilfin im Haushalt eines erkrankten oder körperlich hilflosen Angehörigen entstehen – die also nicht zur Abgeltung von Familienarbeit in dem hier verstandenen Sinne geleistet werden –, sind daher nach § 33 EStG, gemindert um die zumutbare Belastung, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen.²³ Auch Kinder können, zumal bei größerer Kinderzahl, zu einer nach § 33 EStG beachtlichen Zwangslage führen, in der entweder eine Haushaltshilfe oder eine Betreuungsperson zu beschäftigen ist, weil der Steuerpflichtige selbst oder sein Ehegatte die ihm obliegende Familienarbeit nicht mehr bewältigen kann, also die Aufgabe der Kinderbetreuung sich mit der geordneten Verrichtung hauswirtschaftlicher Arbeiten nicht mehr vereinbaren läßt. In solchen Fällen wird jedoch der Abzug von Aufwendungen für eine Haushaltshilfe nach § 33 EStG immer noch ganz generell unter Hinweis auf die Sonderregelung des § 33 a Abs. 3 EStG abgelehnt,²⁴ obwohl der kinderbezogene Hausgehilfinen-Freibetrag seit dem Veranlagungszeitraum 1980 nicht mehr gilt;²⁵ während einer Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten nach § 33 EStG im allgemeinen die Neuregelung des § 33 c EStG entgegengehalten wird.²⁶

2. Die Hausgehilfinen-Freibeträge – ein Chaos zwischen Privileg und Notwendigkeit

a) Hausgehilfinenprivileg als Kinderermäßigung

In § 33 a Abs. 3 EStG hat der Gesetzgeber seit 1955²⁷ Freibeträge für die Beschäftigung von Hausgehilfinen vorgesehen, die davor durch die Einkommensteuer- und Lohnsteuer-Richtlinien geregelt waren.²⁸ Diese Verwaltungsanordnungen wiederum gingen zurück auf eine gesetzliche Regelung, den Ursprung des Hausgehilfinen-Frei-

²² Zur steuersystematischen Unterscheidung zwischen der Generalklausel des § 33 EStG und den Tatbeständen der §§ 33 a, 33 b EStG (im Hinblick auf die Einordnung der Neuregelung von Kinderbetreuungskosten in § 33 c EStG) vgl. *Kanzler*, FR 1986, 7.

²³ Vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16), § 33 a Anm. 263; ferner Niedersächsisches FG, EFG 1986, 574, rkr.

²⁴ Vgl. etwa *Blümich/Falk*, EStG, 12. Aufl., § 33 Anm. 6 „Hausgehilfin“; *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 Anm. 300 „Hausgehilfin, Haushaltshilfe“; *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 Anm. C 63 „Hausgehilfin/Haushaltshilfe“, alle ohne nähere Begründung.

²⁵ s. *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a EStG Anm. 280.

²⁶ Statt aller: *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 EStG Anm. 16; § 33 a Anm. 316 jeweils m. w. N. und § 33 c Anm. 27; nach *Arndt* in *Kirchhof/Söhn*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 Anm. C 63 „Hausgehilfin/Haushaltshilfe“ gilt dies nur für Alleinerziehende.

²⁷ s. Begründung zum StNG v. 16. 12. 1954, BTDrucks. II/481 S. 90ff. und zur Rechtsentwicklung des Abs. 3 und speziell des Abs. 3 Satz 1: *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a Anm. 251 u. 281.

²⁸ *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a Anm. 3.

betrags: Nach dem durch Gesetz zur Verminderung der Arbeitslosigkeit vom 1. Juni 1933 (RGBl I S. 323) neu eingefügten § 56 a EStG wurden die einkommensteuerlichen Kinderermäßigungen auch für eine, höchstens jedoch drei²⁹ zum Haushalt des Steuerpflichtigen zählende Hausgehilfinnen gewährt. Erst nachdem die ursprüngliche beschäftigungs- und gesellschaftspolitische Bedeutung³⁰ dieses sog. „Hausgehilfinnenprivileg“ und mit ihr die Steuerermäßigung selbst durch Einkommensteuer-Änderungsgesetz vom 17. Februar 1939 fortgefallen war, wurde der Freibetrag aus Billigkeitserwägungen bei den außergewöhnlichen Belastungen weiter gewährt.³¹

b) Wie aus dem Hausgehilfinnen-Freibetrag ein Kinderbetreuungsbetrag wurde

Hatte dieser erste Hausgehilfinnen-Freibetrag auch noch keinen beabsichtigten Bezug der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im modernen Sinne, so gewährte er doch eine Steuerentlastung für die kindbedingte Inanspruchnahme häuslicher Dienste, die auch nach dem Kriege lange Bestand hatte, bis das Bundesverfassungsgericht eine der kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Regelungen beanstandete. Seit dem Steueränderungsgesetz vom 5. Oktober 1956³² gab es nämlich zwei kindbedingte Hausgehilfinnen-Tatbestände: Nach § 33 a Abs. 3 Nr. 1 EStG konnte der Steuerpflichtige mit drei Kindern, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten, einen Betrag bis zu 1 200 DM³³ im Kalenderjahr von der Bemessungsgrundlage abziehen; dies galt nach § 33 a Abs. 3 Nr. 2 EStG auch für einen Steuerpflichtigen mit zwei Kindern, wenn dieser unverheiratet und erwerbstätig (Nr. 2 Buchst. b) oder verheiratet war und beide Ehegatten einer Erwerbstätigkeit nachgingen (Nr. 2 Buchst. a).³⁴ Nach dem Beschluß des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Oktober 1977³⁵ verstieß es gegen den Gleichheitssatz, daß die berufsfördernde Beschäftigung einer Hausgehilfin erst bei zwei zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindern zu einer Entlastung führte, obwohl die steuerliche Leistungsfähigkeit bereits bei einem Kind ebenso gemindert ist. Diese Entscheidung veranlaßte den Gesetzgeber,³⁶ rückwirkend eine Neuregelung des kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Freibetrags³⁷ und für die Zukunft einen Abzugsbetrag für Kinderbetreuungskosten³⁸ einzuführen, der die kinderbezogenen Hausgehilfinnen-Tatbestände ersetzen sollte.

²⁹ Ab VZ 1935 einfiel diese Begrenzung auf drei Hausgehilfinnen.

³⁰ Vgl. Reinhardt, DStZ 1934 S. 886.

³¹ Diese durch Runderlaß des RdF v. 25. 3. 1939, RStBl 1939, 505 getroffene Regelung stellt eine Maßnahme der steuerlichen Besitzstandswahrung dar, denn aus § 33 EStG ließ sich der Freibetrag nur herleiten, wenn man auf eine Prüfung der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit der Aufwendungen verzichtete.

³² BGBl I S. 781; BStBl I S. 433.

³³ Die Höchstbeträge wurden insgesamt dreimal der Geldentwertung angepaßt (1954: 720 DM; 1958: 900 DM und 1961: 1 200 DM). S. Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a Anm. 286.

³⁴ Eine Steuerermäßigung für mehr als eine Hausgehilfin stand dem Stpfl. nur zu, wenn zu seinem Haushalt mindestens fünf Kinder gehörten, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hatten.

³⁵ BVerfGE 47, 1; BStBl II 1978, 174; sog. Hausgehilfinnen-Entscheidung.

³⁶ Durch StÄndG 1979 vom 30. 11. 1978 (BGBl I S. 1849; BStBl I S. 479).

³⁷ In § 53 a EStG 1979; s. dazu die Erläuterungen bei Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a EStG Anm. 300 bis 302.

³⁸ Es handelte sich um eine Neufassung des § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG; s. Erläuterungen bei Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a EStG Anm. 325 bis 335. S. dazu auch unter B II 3.

Den kindbedingten Belastungen durch die Haushaltsführung wurde fortan durch eine Ermäßigung für Betreuungskosten Rechnung getragen;³⁹ nach geltendem Recht verblieben daher nur noch zwei Fallgruppen einer steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für eine Haushaltshilfe bis zu einem Höchstbetrag von 1200 DM: Der altersbedingte Hausgehilfinnen-Freibetrag, der jedem Steuerpflichtigen gewährt wird, wenn er oder sein nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte das 60. Lebensjahr vollendet hat (§ 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG) und der krankheitsbedingte Hausgehilfinnen-Freibetrag, den der Steuerpflichtige beanspruchen kann, wenn er, sein Ehegatte oder ein zu seinem Haushalt gehöriges Kind nicht nur vorübergehend körperlich hilflos oder schwer körperbehindert ist oder die Hilfe wegen Krankheit einer der genannten Personen erforderlich ist (§ 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Die hier nur in Grundzügen dargestellten Gesetzesänderungen, zu denen auch die noch zu erörternden Kinderbetreuungsregelungen gerechnet werden müssen, haben zu einem chaotischen Normenbestand geführt, der selbst für Fachleute kaum noch überschaubar ist.⁴⁰ Als Ergebnis dieser häufigen und kurzlebigen Gesetzesänderungen ist eine immerhin sinnvolle und möglicherweise sogar verfassungsrechtliche gebotene Steuerentlastung für die Familie entfallen. Beibehalten wurde hingegen der altersbedingte Hausgehilfinnen-Freibetrag, der Aufwendungen begünstigt, die in Haushalten älterer aber keineswegs schon greiser⁴¹ Steuerpflichtiger oder Ehepaare bestimmter Einkommens- und Vermögensverhältnisse typischerweise aber durchaus nicht zwangsläufig anfallen.⁴² Die Bezeichnung „Putzfrauenprivileg“ liegt insoweit nahe.

3. Dienstleistungen zur Pflege und Erziehung der Kinder – Kinderbetreuungskosten „ein weites Feld“

a) Wie aus dem Kinderbetreibungsbetrag ein Kinderfreibetrag wurde

Zur Familienarbeit im Sinne von Haushaltsführung gehört – wie schon erwähnt – auch die Kinderbetreuung. Dieser zivilrechtlichen Beurteilung ist auch der Bundesfinanzhof für das Einkommensteuerrecht gefolgt und hat die Beaufsichtigung von Kindern den typisch hauswirtschaftlichen Arbeiten⁴³ zugerechnet, die von einer Hausgehilfin oder Haushaltshilfe verrichtet werden.⁴⁴ Bis zum Veranlagungszeitraum 1979 konn-

³⁹ Dazu B II 3.

⁴⁰ Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a Anm. 255; vgl. auch Kessler, FR 1987, 270, 271. Nach Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O., § 33 a Anm. 4 und 258 wird dadurch das verfassungsrechtliche Gebot der Normenklarheit und damit das Rechtsstaatsprinzip verletzt (dazu allgemein auch Benda, DSz 1984, 162).

⁴¹ Anders noch die bis 1954 geltende 70-Jahresgrenze für diesen Abzugsbetrag (vgl. Runderlaß des RdF vom 25. 3. 1939, RStBl 1939, 505; Abschn. 212/152 Abs. 1 Nr. 4 EStR 1951/1953).

⁴² So ausdrücklich, wenn auch beiläufig: BVerfGE 47, 1, 32; BStBl II 1978, 174, 182; im Anschluß daran halten Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a Anm. 258 diese Begünstigung daher für verfassungswidrig.

⁴³ Zum Umfang dieses Begriffs, der auch die Beschäftigung eines selbständigen Fensterputzers (BFHE 127, 175, BStBl II 1979, 326) und die Beaufsichtigung von Schularbeiten der Kinder (BFHE 126, 443; BStBl II 1979, 142) umfassen soll, vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a EStG Anm. 271 u. 274; Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, 6. Aufl. 1987, § 33 a Anm. 6.

⁴⁴ So BFHE 126, 443; BStBl II 1979, 142 u. BFHE 127, 373; BStBl II 1979, 410; a. A. noch BFH BStBl III 1959, 170 beiläufig.

te der Steuerpflichtige daher selbst entscheiden, ob und in welchem Umfang er die angestellte Hilfskraft zur Haushaltsführung im engeren Sinne oder zur Betreuung der Kinder einsetzte. Der Gesetzgeber, dem diese familienbezogene Steuerentlastung als zu eng erschien, nahm die bereits erwähnte Hausgehilfinnen-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Oktober 1977⁴⁵ zum Anlaß in § 33 a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG 1980⁴⁶ erstmals den Abzug von Kinderbetreuungskosten bis zu 1200 DM (für Alleinstehende bis zu 600 DM), unabhängig von der Beschäftigung einer Hausgehilfin – also etwa auch für Kindergartenbeiträge –, zuzulassen. Verzichtet wurde insbesondere auch auf jede die Zwangsläufigkeit solcher Aufwendungen indizierende Voraussetzung, wie die Erwerbstätigkeit der Eltern des Kindes oder eine größere Kinderzahl.⁴⁷

Vor den Augen des Bundesverfassungsgerichts⁴⁸ fand auch diese erste Kinderbetreuungsregelung keine Gnade, weil sie Alleinstehende mit Kindern gegenüber Ehepaaren mit Kindern „ohne jeden sachlichen Grund“ benachteiligte. Der Gesetzgeber, der unabhängig von dieser sog. Alleinerziehenden-Entscheidung⁴⁹ den Kinderbetreuungsbeitrag zugunsten eines allgemeinen Kinderfreibetrags wieder abgeschafft hatte,⁵⁰ beseitigte zugleich⁵¹ rückwirkend die verfassungswidrige Differenzierung zwischen Alleinstehenden und Ehepaaren⁵² und sah sich einem Gesetzgebungsauftrag⁵³ ausgesetzt, der schließlich zur Schaffung des heute geltenden § 33 c EStG führte.⁵⁴

⁴⁵ a. a. O. (Fn. 35).

⁴⁶ Durch StÄnG 1979 a. a. O. (Fn. 36); zu Einzelheiten des Gesetzgebungsverfahrens vgl. *Koch*, JbFStR 1979/80 S. 28.

⁴⁷ Mit dieser unterschieds- und z. T. voraussetzungslosen Gewährung einer Steuerentlastung nahm der Gesetzgeber beiläufig geäußerte Anregungen des BVerfG in der Hausgehilfinnen-Entscheidung auf: Danach kommt „den Leistungen der Frau bei der Führung des Haushalts und der Pflege und Erziehung der Kinder ... ein hoher Wert zu“ (BVerfGE 47, 1, 24); der Gesetzgeber könne sich in Ausübung seiner Gestaltungsfreiheit auch von der Erwägung leiten lassen, „daß Mütter, die wegen ihrer Kinder auf eine Berufstätigkeit verzichten und sich der Möglichkeit begeben, mehr zu verdienen, als die Kosten einer Hausgehilfin betragen, dafür ebenfalls keinen Ausgleich erhalten“ und sich „bei der Zubilligung einer Steuerermäßigung für Hausgehilfinnenkosten ... benachteiligt fühlen“ könnten (BVerfGE 47, 1, 30). Sozialpolitisch bedeutete die Umsetzung dieser Erwägungen eine Benachteiligung berufstätiger Eltern zugunsten der traditionellen Hausfrauenehe; vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a EStG Anm. 312.

⁴⁸ BVerfGE 61, 319; BStBl II 1982, 717 sog. Alleinerziehenden-Entscheidung.

⁴⁹ Ausführlich dazu *F. Klein*, a. a. O. (Fn. 3) S. 790 ff.; im übrigen die umfangreichen Schrifttumsnachweise bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 c EStG vor Anm. 1 und 3.

⁵⁰ Schon der Kinderbetreuungsbeitrag hatte durch Einführung einer sog. Nichtbeanstandungsgrenze im Verwaltungswege Freibetragscharakter angenommen; kritisch dazu *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a EStG Anm. 319 m. w. N.

⁵¹ Durch HBegleitG 1983 vom 20. 12. 1982 (BGBl I S. 1857; BStBl I S. 972).

⁵² Durch eine Neuregelung des Kinderbetreuungsbeitrags in § 53 a EStG 1983; vgl. dazu die Erl. bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a EStG Anm. 340 bis 343.

⁵³ Dieser Gesetzgebungsauftrag hat richtiggehend Verärgerung bei Politikern ausgelöst. So wurde im Bundestag geltend gemacht, das BVerfG habe in den vergangenen Jahren eine zunehmende Tendenz gezeigt, „sich mit überdeutscher Gründlichkeit ... bis in die letzten Verästelungen des Steuerrechts zu bewegen und ... dem Deutschen Bundestag und dem Bundesrat Vorgaben zu machen, die überhaupt nicht mehr zu verwirklichen sind“ (*Gobrecht*, BT-Plenarprotokoll 10/124 S. 9153).

⁵⁴ Durch StBereinigungsG 1985 vom 14. 12. 1984 (BGBl I S. 1493; BStBl I S. 659). Gleichzeitig wurden Sondervorschriften zum Abzug von Kinderbetreuungskosten Alleinstehender für die Veranlagungszeiträume 1971 bis 1983 in § 53 b eingeführt; vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) § 33 c Anm. 10 bis 13b.

b) Die geltende Regelung – ein Kinderbetreuungsbetrag unter Vorbehalt?

Dem Tatbestand des ersten Kinderbetreuungsbetrags nachgebildet gestattete § 33 c EStG in seiner ursprünglichen Fassung nur den Abzug von Aufwendungen für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt eines Alleinstehenden gehörenden Kindes, das unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist und das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat. Im Unterschied zu der alten Regelung mußten diese Aufwendungen jedoch durch die Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen veranlaßt sein; außerdem enthielt die Vorschrift ausdrückliche Abzugsverbote für Aufwendungen zur Bildung und Freizeitbetätigung, die bei Auslegung des alten Kinderbetreuungsbetrags erhebliche Schwierigkeiten bereitet hatten.⁵⁵

Durch Steuersenkungsgesetz 1986/1988⁵⁶ wurde die bis dahin nur der Halbfamilie, also dem Alleinstehenden mit Kind, vorbehaltene Steuerermäßigung auf die Vollfamilie ausgedehnt, ohne daß indessen die Gesetzesüberschrift „Kinderbetreuungskosten Alleinstehender“ der Änderung des sachlichen Geltungsbereichs der Vorschrift angepaßt worden wäre. Nach der Neuregelung können Ehegatten wie Alleinstehende Betreuungskosten für ein Kind bis zu 4000 DM von der Bemessungsgrundlage abziehen, soweit diese Aufwendungen wegen einer Behinderung oder länger andauernden Krankheit eines oder beider Ehegatten anfallen;⁵⁷ für jedes weitere Kind erhöht sich dieser Betrag um 2000 DM. Mindestens abziehbar ist jedoch ein Pauschbetrag von 480 DM je Kind. Im Unterschied zu der für Alleinstehende geltenden Regelungen sind erwerbsbedingte Betreuungskosten nicht zum Abzug zugelassen.⁵⁸

Von den vielfältigen Fragen, die dieser Kinderbetreuungsbetrag aufwirft,⁵⁹ sei hier nur ein Problem erwähnt, das sich allerdings als das Entscheidende herausstellen könnte, wenn das Bundesverfassungsgericht den Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift folgen sollte, die das Niedersächsische Finanzgericht zur Einleitung eines Normenkontrollverfahrens⁶⁰ gezwungen haben. Anlaß war die in § 33 c Abs. 1 EStG enthaltene Fiktion, nach der Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastungen im Sinne des § 33 EStG gelten. Der Gesetzesbegründung⁶¹ folgend gehen die Finanzbehörden⁶² in Übereinstimmung mit der herrschenden Meinung im Schrift-

⁵⁵ So z. B. zu der vom BFH bejahten Frage, ob Aufwendungen für den Musikunterricht eines Kindes als Betreuungskosten begünstigt sind (BFHE 148, 29; BStBl II 1987, 112; ebenso FG Hamburg EFG 1986, 604, rkr.).

⁵⁶ Vom 26. 6. 1985 (BGBl I S. 1153; BStBl I S. 391).

⁵⁷ Dementsprechend wurde auch für Alleinstehende der sachliche Anwendungsbereich der Vorschrift auf krankheitsbedingte Aufwendungen erweitert.

⁵⁸ Gemeint ist die beiderseitige Berufstätigkeit der Eltern, die nach der Alleinerziehenden-Entscheidung des BVerfG (BVerfGE 61, 319, 349ff.; BStBl II 1982, 717, 727f.) nur bei „notwendigem“ Doppelverdienst eine Steuerentlastung rechtfertigt. § 33 c Abs. 5 EStG begünstigt allerdings auch Betreuungskosten, wenn nur einer der Ehegatten krank oder behindert, der andere jedoch erwerbstätig ist.

⁵⁹ Die dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen in Abschn. 195, 196 EStR 1987 umfassen allein vier Druckseiten (DIN A 4) und die Kommentierung des § 33 c EStG umfaßt z. B. bei *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16) allein mehr als 100 Seiten, obwohl es noch kaum Rechtsprechung und wenig Veröffentlichungen dazu gibt.

⁶⁰ Vorlagebeschuß vom 9. 7. 1985, EFG 1985, 565.

⁶¹ BTDrucks. 10/1636 S. 55 u. 59.

⁶² BdF vom 10. 5. 1985, BStBl I 1985, 189, Rdnr. 9; Abschn. 195 Abs. 7 EStR 1987.

tum⁶³ daher davon aus, daß Kinderbetreuungskosten ebenso wie andere außergewöhnliche und zwangsläufige Aufwendungen um die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 1 und Abs. 3 EStG) zu kürzen seien. Abgesehen von den praktischen und bisher kaum befriedigend gelösten Schwierigkeiten dieses Auslegungsergebnisses⁶⁴ widerspricht die zum Teil erhebliche Minderung der abziehbaren Betreuungskosten der eindeutigen Forderung des Bundesverfassungsgerichts in seiner Alleinerziehenden-Entscheidung nach steuerlicher Berücksichtigung „der tatsächlichen entstandenen“ Aufwendungen.⁶⁵ M. E. sind Kinderbetreuungskosten daher zumindest im Wege verfassungskonformer Auslegung der Gesetzesfiktion in § 33 c EStG ohne Kürzung um die zumutbare Belastung abzuziehen.⁶⁶

Der Streit um den Ansatz einer zumutbaren Belastung berührt letztlich auch die Frage nach dem realitätsgerechten Abzug von Kinderbetreuungskosten.⁶⁷ Diese Frage hatte ein anderes Finanzgericht⁶⁸ zu entscheiden und veranlaßte es – entgegen dem üblichen Stil deutscher Entscheidungen⁶⁹ – dazu, in Anlehnung an ein geflügeltes Wort Fontanes⁷⁰ festzustellen: „Die Frage der Kinderbetreuungskosten ist ein weites Feld“. ⁷¹ Für das FG ist die bekannte ausweichende Redewendung des alten Briest zwar nur Einleitung zu einer verfassungsrechtlichen Prüfung der erörterten Vorschrift; angesichts des Unvermögens, eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Regelung zu schaffen, will mir dieser Satz jedoch eher als Ausdruck von Resignation erscheinen.

4. Exkurs: Dienstleistungen durch Angehörige

Das aufwendungsorientierte Einkommensteuerrecht legt den Versuch nahe, durch Verträge mit Angehörigen Steuerentlastungen zu erreichen, wie dies im Bereich der Einkommenserzielung seit langem anerkannt ist. Solchen Gestaltungen können durchaus achtenswerte Erwägungen zugrunde liegen.

In einer Doppelverdienerhe ist die Haushaltstätigkeit gemäß §§ 1353, 1356 u. 1360 BGB auf beide Ehegatten gleichmäßig zu verteilen;⁷² die Ehegatten könnten daher

⁶³ Zuletzt Grune, DStR 1987, 22 und die Nachweise bei Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) Anm. 70.

⁶⁴ Die FinVerw. hat ein Berechnungsschema vorgegeben, das allein 12 Rechenschritte enthält (s. Abschn. 195 Abs. 12 EStR 1987); vgl. auch Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 c EStG Anm. 71 „Umfang der Anrechnung“ mit umfassenden Nachweisen.

⁶⁵ Begrenzt allerdings auf den Splittingvorteil: BVerfGE 61, 319, 355, BStBl II 1982, 717, 729.

⁶⁶ So Schmidt/Drenseck, a. a. O. (Fn. 43) § 33 c Anm. 4f. und hilfsweise Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 c EStG Anm. 75. Im Gegensatz zur h. M. (a. a. O. Fn. 63) verstehe ich die gesetzliche Fiktion allerdings in erster Linie nicht als gesetzestechnische Verweisung, sondern als sog. dogmatische Fiktion, die gewissermaßen nur der Klarstellung dient; ausführlich dazu Kanzler, FR 1986 S. 8f. unter Hinweis auf Ihering, Der Geist des römischen Rechts, Bd. III, 9. Aufl. [Nachdruck 1968] S. 308ff.; Esser, Wert und Bedeutung der Rechtsfiktionen, 1940 S. 23 u. 200ff.

⁶⁷ Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 c EStG Anm. 103.

⁶⁸ FG Baden-Württemberg/Freiburg vom 18. 12. 1986, EFG 1987, 189 (Revision).

⁶⁹ Vgl. z. B. Kötz, Über den Stil höchstrichterlicher Entscheidungen, Konstanz 1973 S. 19, der auf S. 25 auch auf den Stil der Tatsacheninstanzen eingeht.

⁷⁰ Effi Briest, 5. und 36. Kapitel (a. E.).

⁷¹ EFG 1982, 189, 190 li. Sp.

⁷² Palandt/Diederichsen, Bürgerliches Gesetzbuch, 46. Aufl. München 1987, § 1360 Anm. 3 a bb.

vereinbaren, daß der eine die gesamten hauswirtschaftlichen Arbeiten übernimmt, damit dem anderen Gelegenheit gegeben werde, etwa einer wissenschaftlichen Nebentätigkeit nachzugehen. Eine Mutter beauftragt ihre 17jährige Tochter mit der Beaufsichtigung jüngerer Geschwister, um sich intensiver der Betreuung ihres behinderten Kindes widmen zu können. In beiden Fällen aber wäre eine fremde Hilfskraft nicht zu erhalten oder einfach zu teuer.

Bestehen auch keine Zweifel an der Ernsthaftigkeit derartiger Vereinbarungen, so müßte eine zu weitgehende Anerkennung solcher Gestaltungen – und sei es auch nur im Steuerrecht – zu einer Kommerzialisierung familiärer Beziehungen führen, die weder den zivilrechtlichen Vorstellungen von einer intakten Ehe⁷³ noch dem verfassungsrechtlichen Verständnis von Ehe und Familie⁷⁴ entspräche. Auch im Zivilrecht bestehen daher Bedenken gegen Versuche, für sämtliche über das notwendige Maß hinausgehende Hilfeleistungen in der Ehe (sog. Pflichtmitarbeit)⁷⁵ einen Vergütungsanspruch zu begründen,⁷⁶ wodurch letztlich das eheliche Güterrecht unterlaufen würde.⁷⁷ Großzügiger scheint das Familienrecht in der Anerkennung von Dienstverträgen zu sein, die die Dienstleistungspflicht auf familienrechtlicher Grundlage überlagern oder gar – auch das wird für zulässig gehalten – ersetzen.⁷⁸ Dieser Wertung sollte man auch bei der einkommensteuerrechtlichen Beurteilung folgen, so daß der Ehegatte des Stpfl. niemals auf vertraglicher Grundlage Dienstleistungen im Haushalt⁷⁹ oder zur Betreuung der eigenen Kinder⁸⁰ erbringen kann. Dagegen halte ich Aufwendungen für Dienstleistungen eines Kindes⁸¹ ebenso wie eines nicht mitarbeitspflichtigen Angehörigen⁸² für abziehbar, wenn ein klares und eindeutiges Arbeitsverhältnis besteht und alle sozialversicherungsrechtlichen sowie lohnsteuerrechtlichen Folgerungen gezogen wurden.⁸³ Dies gilt m.E. auch für den Partner einer eheähnlichen Gemeinschaft, der Hilfskraft im Haushalt,⁸⁴ aber auch Betreuungsperson für Kinder sein kann, zu denen kein Kindestverhältnis besteht.⁸⁵

⁷³ Lange in Soergel/Siebert, Bürgerliches Gesetzbuch, 11. Aufl. Bd. 6 Familienrecht, § 1356 Anm. 24.

⁷⁴ Zuletzt F. Klein, a. a. O. (Fn. 3) S. 774 ff. mit umfangreichen Nachweisen.

⁷⁵ Grundlegend Fenn, Die Mitarbeit in den Diensten Familienangehöriger, 1970 S. 221 ff.; 269 ff.

⁷⁶ Lange, a. a. O. (Fn. 73).

⁷⁷ Z. B. Wägenbaur, FamRZ 1958, 398, 400; Fenn, FamRZ 1968, 297, ebenso BGH, NJW 1974, 1554, 1555 bei Ansprüchen aus Gesellschaftsrecht.

⁷⁸ Palandt/Diederichsen, a. a. O. (Fn. 72) § 1619 Anm. 4.

⁷⁹ Ausführlich Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a EStG Anm. 275; ferner österreichische Verhältnisse betr.: Scherdoner/Taucher, Steuerrechtliche Konsequenzen der Angehörigenmitarbeit in: Ruppe, Handbuch der Familienverträge, Wien 1985 S. 235.

⁸⁰ Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 c EStG Anm. 41; Scherdoner/Taucher, a. a. O. (Fn. 79) S. 236; gl. A. FinVerw. in Abschn. 195 Abs. 5 Satz 6 EStR 1987 betr. Leistungen an eine Person, zu der das Kind in einem Kindschaftsverhältnis steht.

⁸¹ A. A. Scherdoner/Taucher, a. a. O. (Fn. 79) S. 236 für haushaltszugehörige Kinder.

⁸² A. A. wohl Schmidt/Drenseck, a. a. O. (Fn. 43) § 33 c Anm. 3 a. Ausführlich zu Arbeitsverträgen mit nicht mitarbeitspflichtigen Angehörigen, Fenn, a. a. O. (Fn. 75) S. 269 ff.

⁸³ Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a EStG Anm. 275 und § 33 c EStG Anm. 41.

⁸⁴ Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a Anm. 271 a. E. m. w. N.

⁸⁵ Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 c EStG Anm. 41; zweifelnd Scheurmann-Kettner/Lantau, BB 1985, 916; Schmidt/Drenseck, a. a. O. (Fn. 43) § 33 c Anm. 3 a. Darin liegt zunächst keine gleichheitswidrige Bevorzugung gegenüber der intakten Ehe, da es den Ehegatten freisteht, eine familienfremde Hilfskraft anzustellen.

III. Die Selbstversorgung mit häuslichen Diensten

1. Das Problem von Steuerermäßigungen für Eigenleistungen im Familienhaushalt

Daß die Selbstversorgung mit häuslichen Diensten⁸⁶ einschließlich der Kinderbetreuung einen die Leistungsfähigkeit mindernden Umstand darstellt, bedarf kaum näherer Begründung⁸⁷ und wird auch im Einkommensteuerrecht anerkannt. Bei Land- und Forstwirten, die ihren Gewinn nach Durchschnittssätzen ermitteln, vermindert sich der Wert der gewinnerhöhend zuzurechnenden Mitarbeit der haushaltsführenden Person für jede im Haushalt beköstigte und untergebrachte Person um 20 v. H. (§ 13 a Abs. 5 Nr. 2 EStG); das Gesetz geht danach davon aus, daß die Bäuerin, die vier Personen in ihrem Haushalt versorgt, keinen Beitrag zur Einkommenserzielung leisten kann.⁸⁸ Daraus folgt, daß familienbedingte Einkommensausfälle schon zu einer geringeren Steuerschuld führen,⁸⁹ so daß jede weitere steuerliche Entlastung für Familienarbeit eigentlich nur zu rechtfertigen ist, wenn sie zumindest auch den voll erwerbstätigen Steuerpflichtigen (Alleinstehenden wie Ehepaaren) zusteht, die hauswirtschaftliche Tätigkeiten zusätzlich zu ihrer Erwerbstätigkeit erbringen. Steuerermäßigungen, die allein der Hausfrauenehe bzw. -familie vorbehalten wären, gerieten schnell in den Verdacht, die berufstätige Frau zu diskriminieren und einen Edukationseffekt⁹⁰ erzielen zu wollen; in der Tat wurde dieser Vorwurf auch immer wieder gegen das Ehegattensplitting erhoben,⁹¹ das der Hausfrauenehe die größte Entlastung gewährt. Ermäßigungen für Familienarbeit in Eigenleistung, die nur Doppelverdienern oder dem erwerbstätigen Elternteil in der Halbfamilie vorbehalten sind, lassen sich steuersystematisch hingegen leichter rechtfertigen. Diese Steuerpflichtigen sind in besonderem Maße auf zeitsparende Haushaltsgeräte angewiesen und haben erfahrungsgemäß höhere, im einzelnen aber nur schwer nachzuweisende Aufwendungen, z. B. für Fertigerichte und Wäschereien oder Reinigungen.⁹²

⁸⁶ Haller, a. a. O. (Fn. 19) S. 46 bedient sich dieser sprachlich unschönen, aber doch präzisen Diktion.

⁸⁷ S. Fn. 19.

⁸⁸ Zum Zweck dieser Kürzungsregelung: BFHE 146, 250, BStBl II 1986, 459.

⁸⁹ Menzel, Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentags, Gutachten 1974, D 166.

⁹⁰ Daß ein solcher Edukationseffekt Art. 3 Abs. 2 u. 3 und Art. 6 Abs. 1 GG verletzt, hat das BVerfG in Bezug auf die vor 1956 geltende steuerbelastende Zusammenveranlagung ausdrücklich bestätigt (BVerfGE 6, 55, 80 ff.; BStBl II 1957, 193, 200 ff.).

⁹¹ Vor allem durch Scheffler, Ehe und Familie in: Bettermann-Nipperdey-Scheuner, Die Grundrechte, Berlin 1960 Bd. 4, 1. Hb. S. 314; Menzel, a. a. O. (Fn. 89) D 175 ff.; und neuerdings etwa Böckenförde, StuW 1986, 335, 339; s. auch die Kritik am Splitting und die Lösungsvorschläge einschließlich eines rechtsvergleichenden Überblicks bei: Deutscher Bundestag, wissenschaftl. Dienste: Splitting – verfassungs- und steuerrechtliche Probleme der Ehegatten- und Familienbesteuerung, Nr. 81, Bonn 1983, S. 17 ff., 24 ff. Schließlich hat es im Jahre 1982 eine politische Diskussion um die Kappung des sog. Splittingvorteils gegeben vgl. Gesetzentwurf der BReg. vom 20. 9. 1982 BTDrucks. 9/1990 S. 35 u. 41 f), die das BVerfG in der Alleinerziehenden-Entscheidung (BVerfGE 61, 319; BStBl II 1982, 717) zu einer Reaktion veranlaßte (vgl. Borggreve, DB 1983, 14; Zitzelsberger, BB 1983, 1589).

⁹² So die Erwägungen in der Hausgehilfinnen-Entscheidung des BVerfG (BVerfGE 47, 1; BStBl II 1978, 174). Vgl. auch BFHE 127, 175, BStBl II 1979, 326, wonach die Kosten für einen Fensterputzer als Aufwendungen für eine Haushaltshilfe anerkannt wurden und FG Baden-Württemberg, EFG 1968, 258 rkr., das die analoge Anwendung des Hausgehilfinnen-Freibetrags auf Anschaffungskosten für Haushaltsgeräte ablehnte; ablehnend auch das Gutachten der Steuerreform-Kommission, 1971 II, 524.

Im folgenden ist von diesen Erwägungen bei der Darstellung und Würdigung einiger familienbezogener Freibeträge auszugehen, die keine Aufwendungen voraussetzen.

2. Das Ehegattensplitting – eine Entlastung für Haushaltsarbeit?

Bekanntermaßen wurde das Ehegatten-Splitting eingeführt, nachdem das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) im Jahre 1957⁹³ die bis dahin geltende Zusammenveranlagung von Ehegatten für verfassungswidrig und nichtig erklärt, das „splitting“ aber als ehebünstigende Möglichkeit der Einkommensbesteuerung erwähnt hatte.⁹⁴ Da sich die Kläger des Ausgangsverfahrens als Doppelverdiener gegen die Besteuerung ihrer zusammengefaßten Einkünfte gewehrt hatten, zielte die Neuregelung vordergründig allein darauf ab, die Benachteiligung der Doppelverdiener-Ehe im Vergleich zu Unverheirateten aufzuheben. Dementsprechend galt das Splitting als ausschließlich ehebezogene Entlastung eher technischer Art,⁹⁵ die jederzeit zugunsten einer weitergehenden Familienförderung auch zur Disposition gestellt werden könnte.⁹⁶ Dieser Auffassung ist das BVerfG in seiner Alleinerziehenden-Entscheidung mit einer – wie Kritiker meinen⁹⁷ – über das eigentliche Ziel hinauschießenden Vehemenz mit der Formulierung entgegengetreten, das Ehegatten-Splitting sei „keine beliebig veränderbare Steuervergünstigung“.⁹⁸ Das BVerfG hat in dieser Entscheidung aber vor allem das Ehegatten-Splitting ausdrücklich als familienbezogene Ermäßigung anerkannt.⁹⁹ Dieses Verfahren soll nach seinem vom Gesetzgeber zugrunde gelegten Zweck¹⁰⁰ u. a. die Familien entlasten, in denen sich ein Ehepartner überwiegend oder vollständig der Haushaltsführung und Kinderbetreuung widmet.¹⁰¹ Diese haushalts- und kinderbezogene Kompo-

⁹³ BVerfGE 6, 55; BStBl I 1957, 193.

⁹⁴ BVerfGE 6, 55, 76, 80; BStBl I 1957, 193, 200f.; ein interessantes Beispiel für den Einfluß rechtsvergleichender Erkenntnisse, denn Vorbild war wohl die damals noch in den USA geltende Regelung, vgl. die Nachweise bei *Mennel*, a. a. O. (Fn. 89) D 175 Fn. 34.

⁹⁵ Zuletzt etwa *Böckenförde*, *StuW* 1986, 335, 339 m. w. N.

⁹⁶ Z. B. *Zeidler*, *Ehe und Familie*, a. a. O. (Fn. 7) S. 601 ff. und Gesetzentwurf der Bundesregierung BTDrucks. a. a. O. (Fn. 91).

⁹⁷ So rügt etwa *Arndt* (*JZ* 1983, 201) „die Unsitte, in die aktuelle politische Auseinandersetzung ohne Grund einzugreifen“. M. E. läßt sich durchaus darüber streiten, ob dies grundlos geschehen ist (vgl. auch *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16), § 33 c EStG Anm. 4 a. E.); jedenfalls sind derartige präventive obiter dicta durchaus geeignet, neue Verfahren zu verhindern.

⁹⁸ BVerfGE 61, 319, 347; BStBl II 1982, 717, 726. Nicht beliebig veränderbar heißt indessen nicht völlig unantastbar; es ist daher durchaus denkbar, daß das Ehegatten-Splitting zugunsten einer anderen sachgerechten Lösung, wie der des Familien-Splitting modifiziert werden könnte (vgl. zuletzt dazu *F. Klein*, a. a. O. (Fn. 3) S. 796 ff.; *ders.*, *DStR* 1987, 779, 782 ff.).

⁹⁹ BVerfGE 61, 319, 347, 350; BStBl II 1982, 717, 726, 727.

¹⁰⁰ Dieser Familienbezug ergibt sich – worauf in BVerfGE 61, 319, 346, BStBl II 1982, 717, 726 hingewiesen ist – schon aus der Gesetzesbegründung, vgl. BTDrucks. III/260 S. 34; ferner BTDrucks. 7/1470 S. 222 und ist schon sehr früh erkannt worden, vgl. Stellungnahme zur Neuordnung der Ehegattenbesteuerung vom 1. 4. 1958 in: *Der wissenschaftliche Beirat beim BdF – Entschlüssen, Stellungnahmen und Gutachten 1949 bis 1973*, Tübingen 1974, S. 147, 148.

¹⁰¹ BVerfGE 61, 319, 350; BStBl II 1982, 717, 727. Diesem Familienbezug des Splitting widerspricht es m. E. nicht, daß diese Entlastung auch der kinderlosen Ehe zukommt (so aber *Mennel*, a. a. O. Fn. 89, D 177). Abgesehen davon, daß nur etwa 20 v. H. aller Ehen kinderlos bleiben (vgl. Dritter Familienbericht der Sachverständigenkommission der Bundesregierung vom 20. 8. 1979, BTDrucks. 8/3121 S. 100, Tabelle 35), rechtfertigt dieses Argument allenfalls eine Minderung der Entlastung für kinderlose Ehepaare.

nente des Splitting-Verfahrens war besonders evident bei dem bis zum Veranlagungszeitraum 1974 geltenden Tatbestand des kinderbezogenen Verwitweten-Splitting (§ 32 a Abs. 3 Nr. 2 EStG 1974); Anders als das derzeit geltende Verwitweten-Splitting (§ 32 a Abs. 6 Nr. 1 EStG) stellte diese Regelung keine Übergangs- und Billigkeitsmaßnahme dar, sondern konnte für die Dauer der Gewährung eines Kinderfreibetrags beansprucht werden und war daher Teil des gesamten Kinder- bzw. Familienlastenausgleichs. Nach zutreffender Ansicht¹⁰² schließen sich Ehegattenbesteuerung und Kinderlastenausgleich als familienfördernde Maßnahmen daher nicht aus, sondern ergänzen einander.

Unter dem dargelegten Gesichtspunkt der Entlastung für Familienarbeit ließe sich die Wirkung des Ehegatten-Splittings in der Hausfrauenehe modellhaft auch so erklären, daß dem nichtverdienenden Ehegatten die Hälfte der Einkünfte des anderen Ehegatten als Ausgleich für geleistete Dienste im Haushalt zugerechnet werden.¹⁰³

3. Der Haushaltsfreibetrag als Splitting-Surrogat

Nach § 32 Abs. 7 EStG wird einem nicht der Ehegattenveranlagung (§§ 26, 26 a und § 26 b EStG) unterliegenden Stpfl., der auch nicht das sog. Verwitweten-Splitting beanspruchen kann (§ 32 a Abs. 6 EStG) ein Haushaltsfreibetrag in Höhe des Grundfreibetrags (§ 32 a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG) von 4536 DM gewährt, wenn er einen Kinderfreibetrag erhält. Diese Steuerermäßigung – ursprünglich ein Freibetrag von 1200 DM – wurde gleichzeitig mit der Einführung des Ehegatten-Splitting durch StÄndG 1958¹⁰⁴ geschaffen. Sinn und Zweck der Regelung ergeben sich unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut: Die Tarifentlastung ist als Ersatz für das Ehegatten-Splitting gedacht¹⁰⁵ gewährt aber nur eine vergleichbare Entlastung, so lange sich das Einkommen des Vergleichspaares „Ehegatten“ in der Proportionalzone befindet, denn dort wirkt sich das Splitting nur durch Ansatz des doppelten Grundfreibetrags aus. Zur Begründung des Regelungszwecks hat der Bundesfinanzhof¹⁰⁶ daher auch andere Vergleichspersonen als

¹⁰² F. Klein, a. a. O. (Fn. 3) S. 785.

¹⁰³ Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 a EStG Anm. 59 gehen von einer derartigen Fiktion aus, um die Unterhaltsbedürftigkeit eines Ehegatten in der intakten Ehe abzulehnen; ebenso BFHE 150, 41, 50, BStBl II 1987, 629, 633.

¹⁰⁴ Dieses Änderungsgesetz vom 18. 7. 1958 (BGBl I S. 473; BStBl I S. 412) sah auch noch einen Haushaltsfreibetrag für ältere Alleinstehende ohne Kinder vor, die zuvor schon eine Entlastung erhielten, wenn sie das 60. und als Witwer das 50. Lebensjahr vollendet hatten. Mit der generellen Herabsetzung des Alters auf 50 Jahre degenerierte dieser Freibetrag völlig zum „Altersprivileg“, das entgegen BVerfGE 14, 34 sachlich nicht gerechtfertigt war und wohl allein aus diesem Grunde durch das 2. HStuktG vom 22. 12. 1981 (BGBl I S. 1523, BStBl I S. 235) abgeschafft wurde (nach BTDrucks. 9/95 S. 67 waren dafür jedoch rechtsystematische Überlegungen nicht maßgebend).

¹⁰⁵ Nach den Tarifen der EStG 1934 bis 1957 wurden Unverheiratete mit Kindern ebenso besteuert, wie verheiratete Stpfl. mit Kindern (zur Rechtsentwicklung ausführlich Blümich/Falk, a. a. O. (Fn. 24), § 32 Anm. 57. Der Gesetzgeber des StÄndG 1958 fühlte sich an diese Gleichbehandlung wohl gebunden, versagte dem Personenkreis der Alleinstehenden jedoch aus nie näher dargelegten Gründen das Splitting (so Mennel, a. a. O. (Fn. 89, D 185); in der Alleinerziehenden-Entscheidung hat das BVerfG den Versuch unternommen, diese unterschiedliche Besteuerung nachträglich zu rechtfertigen (BVerfGE 61, 319, 344 ff.; BStBl II 1982, 719, 725 ff.).

¹⁰⁶ BFHE 102, 385, BStBl III 1971, 627 a. E. und BFHE 103, 69, BStBl III 1971, 764.

Ehegatten¹⁰⁷ herangezogen: Durch den Freibetrag soll danach die Minderung der Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden, die bei alleinerziehenden Stpfl. gegenüber anderen Alleinstehenden durch die Unterhaltung eines eigenen Hausstandes eintritt.

Nachdem der altersbedingte Haushaltsfreibetrag im Jahre 1981 gestrichen wurde¹⁰⁸ stellt die Tarifiermäßigung in § 32 Abs. 7 EStG eine Entlastung ausschließlich für Familienarbeit dar, die weder den Nachweis von Aufwendungen noch im Grundsatz¹⁰⁹ die Führung eines eigenen Haushalts voraussetzt.

4. Andere Freibeträge zur Abgeltung von Familienarbeit – der übertragbare Körperbehinderten-Pauschbetrag des Kindes

Unabhängig vom Familienstand des Stpfl. kennt das Einkommensteuergesetz noch zwei weitere Freibeträge, die ohne Nachweis von Aufwendungen der Abgeltung von Familienarbeit dienen: Es sind dies der wiedereingeführte und noch zu erörternde Kinderfreibetrag und – wie ich meine – auch der übertragbare Pauschbetrag für Körperbehinderte.

Wegen der außergewöhnlichen Belastungen, die einem Stpfl. infolge seiner Körperbehinderung entstehen, wird ihm nach § 33 b EStG ein Pauschbetrag gewährt, der entsprechend der anerkannten Minderung der Erwerbsfähigkeit der Höhe nach von 600 DM bis 7200 DM gestaffelt ist.¹¹⁰ Steht dieser Pauschbetrag einem Kind des Stpfl. zu, das ihn nicht in Anspruch nimmt oder nehmen kann,¹¹¹ so wird er auf Antrag dem Stpfl. übertragen (§ 33 b Abs. 5 Satz 1 EStG). Der Körperbehinderten-Pauschbetrag dient zwar nur der Abgeltung laufender und typischer Kosten, die mit der krankheitsbedingten Erwerbsminderung zusammenhängen;¹¹² gilt dies grundsätzlich auch für das behinderte Kind des Stpfl., so ist der für das Einkommensteuerrecht ansonsten ungewöhnliche Weg der Übertragung einer Steuerentlastung m.E. jedoch nur damit zu rechtfertigen, daß der Pauschbetrag u.a. auch die kind- und behindertenbedingten Mehrbelastungen der Eltern im Haushalt abgelten soll.¹¹³

¹⁰⁷ Ursprünglich ebenso der Vorprüfungsausschuß des BVerfG bis das BVerfG seiner Alleinerziehenden-Entscheidung das Vergleichspaar „Alleinstehende mit Kindern“ und „Ehegatten ohne Kinder“ zugrundelegte. Zu diesem „Kunstgriff“, Pezzer, Verfassungsrechtliche Perspektiven der Familienbesteuerung, in: Festschrift für Wolfgang Zeidler, Berlin-New York, 1987, S. 757, 759.

¹⁰⁸ S. Fn. 104.

¹⁰⁹ Aus der Anknüpfung an den Kinderfreibetrag kann sich jedoch die Notwendigkeit der Führung eines Haushalts ergeben; so bei Pflegekindern (§ 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG) oder Kindern, die dem Vater zugeordnet werden sollen (§ 32 Abs. 7 Satz 4, 2. Halbsatz EStG) und die deshalb dem Haushalt des Stpfl. angehören müssen.

¹¹⁰ Bei Einzelnachweis steht der Abzug von Aufwendungen nach § 33 EStG unter Kürzung um die zumutbare Belastung frei.

¹¹¹ So etwa, weil das Kind nicht über eigenes Einkommen verfügt oder bei niedrigem Einkommen die Steuerentlastung geringer als bei den Eltern wäre. Nach BFHE 135, 73, BStBl II 1982, 256 muß das Kind allerdings selbst die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Pauschbetrags erfüllen, d.h. vor allem unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein. Dies ist eine mögliche, unter dem Gesichtspunkt der Leistungsfähigkeit jedoch keinesfalls zu rechtfertigende Auslegung des § 33 b Abs. 5 EStG; s. dazu auch D II.

¹¹² Z.B. BFHE 88, 407; BStBl III 1967, 457 und BStBl II 1988, 275.

¹¹³ GlA BVerfGE 45, 104, 141; BStBl II 1977, 526, 536, wo beiläufig ausgeführt wird, die Eltern seien wegen der Körperbehinderung des Kindes auch in ihrer Erwerbstätigkeit und damit ihrer Leistungsfähigkeit belastet.

C. Erziehungs- und Pflegeleistungen im Einkommensteuerrecht

I. Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers – Steuerbefreiung von Sozialleistungen

Die Förderung von Erziehungs- und Pflegeleistungen schien lange Zeit eine Domäne des Sozialrechts gewesen zu sein. Das ist verfassungsrechtlich zulässig. Das BVerfG hat mehrfach entschieden, daß der Gesetzgeber die Freiheit hat, Umstände, welche die Leistungsfähigkeit mindern, ausnahmsweise im Steuerrecht nicht oder nur am Rande zu berücksichtigen und sie stattdessen als förderungswürdige Tatbestände des Sozialrechts zu definieren.¹¹⁴ Solange daher sozialrechtliche Förderungsmaßnahmen vorrangig sind, bleibt dem Einkommensteuerrecht nur die Aufgabe, die entsprechenden Sozialleistungen, soweit sie den Begriff der Einnahmen erfüllen, von der Steuer freizustellen. Dies gilt u. a. etwa für Bezüge, die wegen Hilfsbedürftigkeit oder zu dem Zweck bewilligt werden, die Erziehung oder Ausbildung zu fördern (§ 3 Nr. 11 EStG);¹¹⁵ steuerfrei sind danach auch die neueren Zuwendungen von Erziehungsgeld¹¹⁶ und die Leistungen der gesetzlichen Rentenversicherung für Kindererziehung an Mütter der Geburtsjahrgänge vor 1921 (§ 3 Nr. 67 EStG).¹¹⁷ Nach Wiedereinführung von Kinderfreibeträgen ist jedoch der Primat sozialrechtlicher Leistungen auf dem Gebiet von Pflege und Erziehung zurückgedrängt worden und soll nach dem Willen der Bundesregierung noch weitere Einschränkungen zugunsten steuerlicher Entlastungen erfahren, so durch Einführung eines Freibetrags für schwere Fälle häuslicher Pflege und Anhebung sonstiger familienbezogener Freibeträge.¹¹⁸

II. Der Kinderfreibetrag – eine Steuerentlastung für Unterhalt und Erziehung

Das Verhältnis zwischen Eltern und Kindern erschöpft sich nicht in Unterhaltsbeziehungen (§§ 1601 ff BGB); Die Eltern trifft vor allem auch das Recht und die Pflicht zur Personensorge (§§ 1626 ff BGB), die nach Zivilrecht die Pflege, Erziehung, Beaufsichtigung und die Aufenthaltsbestimmung des Kindes umfaßt (§ 1631 Abs. 1 BGB). Beide Aspekte dieser Beziehung führen zwangsläufig zu einer Minderung der steuerlichen

¹¹⁴ Z.B. BVerfGE 43, 108, 125; BStBl II 1977, 135, 139 (Kindergeldentscheidung); BVerfGE 61, 319, 354; BStBl II 1982, 719, 729 (Alleinerziehenden-Entscheidung); zu den praktischen Auswirkungen dieses Grundsatzes bei Anwendung der Steuergesetze s. BFHE 150, 156, 159, BStBl II 1987, 713, 714 und BFHE 151, 428 BStBl II 1988, 134, 136.

¹¹⁵ Dazu gehören auch die von den Jugendämtern gemäß § 6 JWG an Pflegeeltern gezahlten Erziehungsgelder; vgl. BFHE 141, 154, BStBl II 1984, 571 und FG Berlin, EFG 1987, 446 nrkr.

¹¹⁶ Nach dem Gesetz über die Gewährung von Erziehungsgeld und Erziehungsurlaub (BERzGG) vom 6. 12. 1985 (BGBl I S. 2154).

¹¹⁷ I. d. F. des StSenkErwG 1988 vom 14. 7. 1987 (BGBl I S. 1629; BStBl I S. 523), das auch die Förderung nach dem Kindererziehungsleistungs-Gesetz vom 12. 7. 1987 (BGBl I S. 1585) in die Steuerbefreiung einbezog. Im einzelnen dazu *Herrmann/Heuer/Raupach* a. a. O. (Fn. 16), § 3 EStG Anm. 480 bis 488.

¹¹⁸ Aktuelle Beiträge zur Wirtschafts- und Finanzpolitik Nr. 48/1987 Steuerreform 1986, 1988 und 1990 vom 19. 11. 1987 hrsgg. vom Presse- und Informationsamt der Bundesregierung, S. 18; s. auch DStR 1987, 245 f.

Leistungsfähigkeit: Erfüllen die Eltern ihre Unterhaltsverpflichtung, so leisten sie Aufwendungen (§ 1612 BGB), kommen sie ihrer Pflicht zur Personensorge nach, so investieren sie vor allem persönliche Zuwendung, die sich je nach dem Alter des Kindes mehr oder weniger einkommensmindernd auswirken kann.¹¹⁹ Eine Regelung zum Kinderlastenausgleich muß beide Seiten dieses Pflichtenverhältnisses angemessen berücksichtigen und darf sich auch einer Bewertung beider Pflichten nicht entziehen, wo diese notwendig ist. Eine solche Notwendigkeit aber ergibt sich etwa im Falle der geschiedenen Ehe, wenn einem Elternteil die Personensorge zufällt, während der andere Elternteil nur Unterhaltsleistungen erbringt. Eine sachgerechte Lösung bietet der Halbteilungsgrundsatz, der dem geltenden Recht zugrunde liegt (§ 32 Abs. 6 EStG), bei der Reform des Kinderlastenausgleichs 1975¹²⁰ jedoch nicht beachtet worden war; allein aus diesem Grunde wurde im Jahr 1975 das BVerfG angerufen und entwickelte in der Kindergeldentscheidung¹²¹ seine schon erwähnten und umstrittenen¹²² Grundsätze zur Berücksichtigung geminderter Leistungsfähigkeit im Sozial- oder Steuerrecht.

Dem geltenden Recht liegt wie vor 1975 ein sog. duales System des Kinderlastenausgleichs zugrunde,¹²³ also eine Kombination von steuerlicher Entlastung und sozialstaatlicher Förderung der unteren Einkommensschichten.¹²⁴ Der grundsätzlich jedem Elternteil nach § 32 Abs. 6 EStG zustehende Kinderfreibetrag von 1242 DM gilt daher mit dem Kindergeld alle Aufwendungen für Unterhalt, Erziehung und Ausbildung eines Kindes ab.¹²⁵ Mit der Erkenntnis, daß der Kinderfreibetrag u. a. auch für Pflege und Erziehung des Kindes gewährt wird, ist zugleich der Forderung nach altersspezifischer Staffelung kindbedingter Steuerentlastungen¹²⁶ begegnet. Dem mit zunehmenden Alter eines Kindes steigenden Unterhaltsbedarf entspricht ein mit zunehmenden Alter abnehmendes Bedürfnis nach persönlicher Zuwendung und die Eltern auch wirtschaftlich belastender Betreuung.¹²⁷ Eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Regelung des steuerlichen Kinderlastenausgleichs läßt sich m. E. eben nicht mit der Elle der Düsseldorfer Tabelle bemessen; das schließt eine realitätsbezogene Festsetzung von Abzugsbeträgen keineswegs aus.

¹¹⁹ Der Dritte Familienbericht der Bundesregierung a. a. O. (Fn. 101) BTDrucks. 8/3121 S. 138 hat eine Bewertung dieses Zeitaufwandes unternommen und ihn in Beziehung zu den Leistungen der öffentlichen Hand gesetzt.

¹²⁰ Mit der Einkommensteuerreform 1975 wurde der Grundsatz verwirklicht, die üblichen Aufwendungen für Unterhalt und Berufsausbildung eines Kindes durch Kindergeld abzugelten (vgl. Begründung zum Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes, BTDrucks. 7/1470, S. 212f., 282).

¹²¹ BVerfGE 43, 108; BStBl II 1977, 135.

¹²² Vgl. etwa die neuere Kritik bei F. Klein, a. a. O. (Fn. 3) S. 788 ff. und Pezzer, a. a. O. (Fn. 107) S. 759 ff.

¹²³ BTDrucks. 10/2884, S. 94.

¹²⁴ Der F. Klein, a. a. O. (Fn. 3) S. 790 zu Recht verfassungsrechtliche Korrektheit bescheinigt; ders., DStR 1987, 779, 781.

¹²⁵ So die Rechtsprechung des BFH zu dem bis 1975 geltenden Kinderfreibetrag (vgl. zuletzt BFHE 129, 134, BStBl II 1980, 117 m. w. N. S. 118; ferner Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 EStG Anm. 17 m. w. N.

¹²⁶ Dies ist eine notwendige Konsequenz all der Auffassungen, die einseitig den Unterhaltsbedarf des Kindes zum Maßstab für die Festsetzung der Entlastungsbeträge nehmen; vgl. z. B. Vogel DStR 1977, 31, 41 (Koppung an den Regelunterhalt) oder Lang, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985, S. 78 (Realsplitting).

¹²⁷ So BTDrucks. 7/1470 S. 213.

III. Zur Abgeltung von Pflegeleistungen im Einkommensteuerrecht

1. Von der Heim- und Krankenhauspflege zur Familienpflege – ein Trend?

Pflegeleistungen konnten immer schon nach den unterschiedlichsten Vorschriften des Einkommensteuerrechts zu einer Steuerermäßigung führen. Es ist deshalb bemerkenswert, daß die Einkommensteueränderungsrichtlinien 1987¹²⁸ diesem Bereich erstmals einen ganzen Abschnitt widmen,¹²⁹ ohne daß ein konkreter Anlaß wie eine neue Gesetzgebung oder eine Änderung der Rechtsprechung dies nahegelegt hätte. Ob Zufall oder Absicht; diese Regelung jedenfalls entspricht aktueller Sensibilität für diesen Bereich. So hat die Bundesregierung – wie bereits erwähnt – beschlossen, ab 1990 einen Freibetrag für besonders schwere Fälle häuslicher Pflege in Höhe von 1800 DM einzuführen¹³⁰ während die Versicherungswirtschaft den Gesetzgeber zu einem ganzen Bündel von Maßnahmen aufgefordert hat, das die Eigenverantwortlichkeit des Einzelnen stärken soll.¹³¹

Dazu gehört etwa der Sonderausgabenabzug für Beiträge zu einer privaten Pflegeversicherung ohne Begrenzung auf Höchstbeträge, die Ausdehnung der Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG auch auf ehrenamtliche Mitarbeiter caritativer Organisationen, die Anpassung des Höchstbetrags für die Beschäftigung einer Hausgehilfin an die Entwicklung der Preise und die Einführung eines Pflegefreibetrags von mindestens 2400 DM pro Jahr.

Die folgende Darstellung wird zeigen, daß die derzeitige Rechtslage auf diesem Gebiet durchaus einer Reform bedarf.

2. Pflegeleistungen des Stpfl. gegenüber seinen Angehörigen, insbesondere seinen Kindern

Pflege ist körperliche Betreuung. Wird sie Kindern, also Säuglingen oder behinderten Kindern zugewandt, so ist auch diese Leistung durch den Kinderfreibetrag abgegolten; Für Kinder, die wegen ihrer Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten, wird der Kinderfreibetrag ohne Rücksicht auf die sonst maßgebliche Altersgrenze von 16 bzw. 27 Jahren gewährt (§ 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 und Abs. 5). Daneben können die Eltern behinderter Kinder den schon erwähnten Pauschbetrag für Körperbehinderte abziehen, soweit er auf sie übertragbar ist. Einen darüber hinausgehenden Freibetrag

¹²⁸ Vom 5. 10. 1987, BStBl I Sondernr. 3/1987.

¹²⁹ Abschn. 187 EStR 1987.

¹³⁰ A. a. O. Fn. 118; ferner *Beichelt*, StuW 1987, 379.

¹³¹ Dazu schlägt die Gesellschaft für Versicherungswissenschaft und Gestaltung (GVG) u. a. vor, den Sonderausgabenabzug für Beiträge zu einer privaten Pflegeversicherung ohne Begrenzung auf Höchstbeträge anzuerkennen, die Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG auch auf ehrenamtliche Mitarbeiter karitativer Organisationen auszudehnen, den Höchstbetrag für die Beschäftigung einer Hausgehilfin an die Entwicklung der Preise anzupassen und einen Pflegefreibetrag von mindestens 2400 DM pro Jahr einzuführen; vgl. Handelsblatt Nr. 22, vom 2. 2. 1987, S. 4.

für unentgeltliche Pflegeleistungen in der Familie kennt das Einkommensteuergesetz bislang nicht.

Aufwendungen für Dienstleistungen zur Pflege eines gesunden Kindes können nach Abschaffung der kinderbezogenen Hausgehilfinnen Freibeträge¹³² nur noch unter den Voraussetzungen des § 33 c EStG abgezogen werden.¹³³ Ausschließlich krankheitsbedingte Pflegekosten hingegen erfüllen die Merkmale der Außergewöhnlichkeit und Zwangsläufigkeit und sind daher als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG grundsätzlich in voller Höhe gemindert um eine zumutbare Belastung abziehbar. Diese Steuerermäßigung soll nur dann ausgeschlossen sein, wenn der Stpfl. den seinem Kind zustehenden Pauschbetrag für Blinde und ständig Hilflose auf sich übertragen läßt.^{134, 135} Werden die Pflegeleistungen u. a. auch von einer Hausgehilfin erbracht oder verrichtet die Krankenpflegerin umgekehrt auch hauswirtschaftliche Arbeiten, so sind die als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG abziehbaren und die unter den Hausgehilfinnen-Freibetrag fallenden Aufwendungen aufzuteilen.¹³⁶

3. Pflegeleistungen, die dem Stpfl. gegenüber erbracht werden

Ist der Stpfl. selbst pflegebedürftig, so kann er seine Aufwendungen für entsprechende Dienstleistungen ebenfalls wie Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen von der Steuerbemessungsgrundlage absetzen. Das gilt jedoch dann nicht, wenn er den erhöhten Pauschbetrag für Körperbehinderte von 7200 DM (§ 33 b Abs. 3 EStG) in Anspruch nimmt. Bei Unterbringung in einem Pflegeheim, kann der Stpfl. oder sein Ehegatte einen sog. Heimfreibetrag von 1200 DM in Anspruch nehmen, der nur die dort erbrachten hauswirtschaftlichen Dienstleistungen abgelten soll;¹³⁷ die eigentlichen Pflegekosten sind daher in diesem Fall noch zusätzlich nach § 33 EStG¹³⁸ abziehbar, wenn der Stpfl. nicht die Voraussetzungen des erhöhten Pauschbetrags für Körperbehinderte erfüllt und diesen beansprucht.

¹³² S. o. B II 2.

¹³³ S. o. B II 3.

¹³⁴ BFHE 92, 553, BStBl II 1968, 647; glA FinVerw Abschn. 187 Abs. 2 Satz 4 EStR 1987. M. E. unzutreffend, da der Pauschbetrag Aufwendungen des Kindes abgelten soll, woran sich auch durch die Übertragung auf die Eltern nichts ändert. Nach § 33 EStG sind aber Aufwendungen des Stpfl. abziehbar. Zu der vergleichbaren Rechtslage bei der Konkurrenz des § 33 c zu § 33 b EStG vgl. *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16), § 33 c EStG Anm. 29.

¹³⁵ Ein gesetzliches Abzugsverbot gilt für § 33 EStG auch nach § 33 b Abs. 5 Satz 3 EStG, wenn die Eltern aus einer nicht intakten Ehe eine vom Halbeilungsgrundsatz abweichende Aufteilung des Pauschbetrags begehren.

¹³⁶ Im einzelnen dazu *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16), § 33 a Anm. 263 m. w. N.; die FinVerw kürzt die nach § 33 EStG abziehbaren Aufwendungen aus Vereinfachungsgründen um den Abzugsbetrag nach § 33 a Abs. 3 EStG; vgl. Abschn. 187 Abs. 1 Satz 6 EStR 1987.

¹³⁷ Zur Bedeutung des Heimfreibetrags *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16), § 33 a Anm. 255.

¹³⁸ Wobei die Gesamtkosten um den auf hauswirtschaftliche Dienstleistungen entfallenden Teil zu kürzen sind; aus Vereinfachungsgründen in Höhe des Heimfreibetrags (a. a. O. Fn. 136).

D. Gesamtbetrachtung und verfassungsrechtliche Würdigung der Steuerentlastungen für Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung

I. Die geltende Rechtslage – Flickschusterei der Gesetzgebung

Die dargestellten Steuerentlastungen für Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistungen lassen sich nur als unsystematisches Konglomerat von Freibeträgen, Pauschalen und Höchstbeträgen bezeichnen. Verschiedene Gesetzgebungsaufträge des BVerfG¹³⁹ haben neben einer immer nur schritt- und kompromißweisen Verwirklichung ganz unterschiedlicher sozialpolitischer Vorstellungen¹⁴⁰ dazu geführt,¹⁴¹ daß sich diese Ermäßigungen zum Teil überlagern und dadurch in einigen Fällen zu einem Übermaß an Begünstigung führen,¹⁴² während dem Stpfl. in anderen Fällen eine angemessene Entlastung versagt wird, die seiner geminderten Leistungsfähigkeit Rechnung tragen würde.¹⁴³ Dem könnte man eine völlig andere Konzeption entgegensetzen, wie das schon seit Jahrzehnten diskutierte Familiensplitting¹⁴⁴ oder das familienbezogene Realsplitting.¹⁴⁵ Da diese Reformvorschläge in erster Linie jedoch auf eine leistungsgerechtere Verteilung der Unterhaltslasten abzielen, kommen auch sie nicht umhin, Einzelregelungen zum Abzug zwangsläufiger Aufwendungen für Familienarbeit und Pflegeleistungen zu treffen.¹⁴⁶ Die Wahl eines der genannten Modelle macht daher weder

¹³⁹ Das beginnt mit dem Auftrag zur Neuordnung der Ehegattenbesteuerung in BVerfGE 6, 55; BStBl I 1957, 193; ferner zur Verteilung kindbedingter Vergünstigungen zwischen den nicht in intakter Ehe lebenden Eltern in BVerfGE 45, 104, 130ff.; BStBl II 1977, 526, 535f. (Zahlvater-Entscheidung); zum Hausgehilfenfreibetrag in BVerfGE 47, 1; BStBl II 1978, 174 (Hausgehilfenentscheidung) und zu den Kinderbetreuungskosten Alleinerziehender in BVerfGE 61, 319; BStBl II 1982, 719 (Alleinerziehenden-Entscheidung); schließlich sind in diesem Zusammenhang die neueren Entscheidungen des BVerfG zu den realitätsgerechten Abzugsgrenzen zu nennen (a. a. O. Fn. 149).

¹⁴⁰ Erinnert sei hier an den Streit über die Gestaltung des Kinderlastenausgleichs durch eine Kindergeld- oder Freibetragslösung.

¹⁴¹ Dieser Zustand wird etwa von *Lang*, a. a. O. (Fn. 126) S. 72 als „Flickschusterei der Gesetzgebung“ bezeichnet.

¹⁴² Das gilt etwa für das geschilderte Nebeneinander von Körperbehinderten Pauschbetrag, Hausgehilfen- bzw. Heimfreibetrag und Abzug von Aufwendungen nach § 33 EStG (s. o. C III 2 und 3), das zudem mit dem Altersfreibetrag (§ 32 Abs. 8 EStG) kumuliert (kritisch dazu *Hermann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16), § 33 a EStG Anm. 255 a. E.). Ferner das Übermaß an Begünstigung von in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Alleinerziehenden (s. D III).

¹⁴³ Als Beispiel mag hier das Abzugsverbot für Kinderbetreuungskosten beiderseits erwerbstätiger Ehegatten genügen.

¹⁴⁴ Stellungnahme des wissenschaftlichen Beirats beim BMF zur Neuordnung der Ehegattenbesteuerung vom 1. 4. 1958, a. a. O. (Fn. 100) S. 153; Wissenschaftlicher Beirat beim BMWF, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, 1967 S. 32ff. und Materialien, Nr. 81 a. a. O. (Fn. 91) S. 33ff.; ebenso im Schrifttum vor allem *Gaddum*, Steuerreform: Einfach und gerecht – für ein besseres Einkommensteuerrecht, 1986, S. 43ff.; ferner *Haller*, Besteuerung der Familieneinkommen und Familienlastenausgleich, 1981 S. 34; *Charlier*, StbJb. 1979/80, S. 500ff.; *F. Klein*, a. a. O. (Fn. 3) S. 797ff.; a. A. etwa *Raupach*, in: *Raupach/Tipke/Uelmer*, Niedergang oder Neuordnung des Deutschen Einkommensteuerrechts, 1985 S. 118; ähnlich *Gottwald*, DStR 1987, 19.

¹⁴⁵ So schon *Tipke*, Steuerrecht, Köln 1973 S. 212 und vor allem *Lang*, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985 S. 73ff.; *ders.*, die einfache und gerechte Einkommensteuer, Köln 1987, S. 47ff.; und wohl auch *Pezzer*, a. a. O. (Fn. 107) S. 766f.; kritisch dazu *F. Klein* a. a. O. (Fn. 3) S. 800.

¹⁴⁶ So zählt etwa der Reformentwurf von *Lang*, a. a. O. (Fn. 145) in § 12 Abs. 3 kinder-, krankheits- oder behinderungsbedingte Betreuungskosten Erwerbstätiger zu den Erwerbsaufwendungen und trifft detaillierte Regelungen für sog. Lebensbedarfsabzüge in § 30 Abs. 1 bis 8 (S. 90 und 99f.).

die hier geäußerte Kritik am geltenden Recht, noch die zu unterbreitenden Vorschläge entbehrlich.

II. Der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gebietet eine realitätsbezogene Bemessung von Steuerentlastungen

Auch künftig wird der Gesetzgeber daher noch die unterschiedlichsten Abzugsbeträge gewährleisten müssen. Dem Grunde und der Höhe nach hat er dabei das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit¹⁴⁷ zu beachten. Diesem grundlegenden Besteuerungsprinzip etwa widerspricht es, wenn den unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Eltern nahezu alle kinderbezogenen Steuerentlastungen für ihre Auslandskinder versagt werden.¹⁴⁸ Bei Bemessung der Steuerentlastungen aber darf der Gesetzgeber nach der neueren Rechtsprechung des BVerfG¹⁴⁹ insbesondere nicht von „realitätsfremden Grenzen“ ausgehen. Fast alle der hier erörterten Abzugsbeträge können dieser Forderung nicht entsprechen. So hatte das BVerfG bereits 1977 dem Gesetzgeber zu Bedenken gegeben, ob der Hausgehilfenbetrag „angesichts der Entwicklung der Hausgehilfenngehälter noch eine angemessene und spürbare Steuerentlastung vermittelt“.¹⁵⁰ Beim Abzug von Kinderbetreuungskosten gilt dies ebenso für den Höchstbetrag,¹⁵¹ wie für die Pauschalierung;¹⁵² Soweit etwa für Pflegeleistungen ein Abzug als außergewöhnliche Belastung nach § 33 EStG in Betracht kommt, wird ebenfalls eingewandt, die Anrechnung einer zumutbaren Belastung führe zu einer realitätsfremden Steuerentlastung.¹⁵³

Vor allem aber die Kinderfreibeträge bleiben mit einem Ansatz von 207 DM pro Kind und Monat noch immer in realitätsfremder Weise hinter der tatsächlichen Belastung des Stpfl. durch Kindesunterhalt zurück.¹⁵⁴ Allerdings wird dem Gesetzgeber auch zugestanden, daß er sich mit der Erhöhung der Kinderfreibeträge von 432 DM¹⁵⁵

¹⁴⁷ Grundlegend zu diesem Prinzip neuerdings etwa *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983; *Pezzer*, a. a. O. (Fn. 107) S. 762 ff.; ferner *Schöberle*, in: *F. Klein*, LdR/StuFR, S. 289 ff.; sowie das finanzwissenschaftl. Schrifttum, etwa: *Haller*, a. a. O. (Fn. 19), S. 14 ff.; *Neumark*, Grundsätze gerechter und ökonomisch rationaler Steuerpolitik, 1970, S. 121 ff.; *K. Schmidt*, Grundprobleme der Besteuerung, Hdb. der Finanzwissenschaft, 3. Auflage 1980 S. 141; s. auch Gutachten der Steuerreform-Kommission, 1971, S. 177.

¹⁴⁸ Zu dieser durch das StSenkG 1986/1988 geschaffenen Rechtslage vgl. etwa den ländereinheitlichen Erlaß z. B. FinMin Schleswig-Holstein vom 18. 11. 1986 und Nordrhein-Westfalen vom 20. 1. 1987, FR 1987, 10; Vfg. OFD Köln vom 7. 8. 1987, FR 1987, 501, wonach die Finanzämter „Einsprüche ausländischer Arbeitnehmer“ gegen die Neuregelung des steuerlichen Kinderlastenausgleichs zur Vermeidung unnötigen Verwaltungsaufwandes bis zum Abschluß eines Musterverfahrens ruhen lassen können (§ 363 Abs. 2 AO 1977). Ein Musterverfahren ist danach unter dem Az. IV K 122/86 beim FG Baden-Württemberg/Stuttgart anhängig. Ausführlich dazu *Kanzler*, FR 1988, 296.

¹⁴⁹ BVerfGE 66, 214, BStBl II 1984, 357; BVerfGE 67, 290, BStBl II 1985, 22; BVerfGE 68, 143.

¹⁵⁰ BVerfGE 47, 1, 33; BStBl II 1978, 174, 182 f.

¹⁵¹ *Herrmann/Heuer/Raupach* a. a. O. (Fn. 16) § 33 c EStG Anm. 103; vgl. auch den Sachverhalt, den das FG Ba.-Württ. EFG 1987, 189 zu entscheiden hatte.

¹⁵² *Herrmann/Heuer/Raupach*, a. a. O. (Fn. 16), § 33 c EStG, Anm. 123.

¹⁵³ *S. Arndt in Kirchhoff/Söhn*, a. a. O. (Fn. 21) § 33 Anm. D 4.

¹⁵⁴ *F. Klein*, a. a. O. (Fn. 3) S. 794; *Pezzer*, a. a. O. (Fn. 107) S. 770 f.; *Tipke*, StuW 1984, 128.

¹⁵⁵ Zum Problem der realitätsgerechten Bemessung dieses 1983 wiederingeführten Kinderfreibetrags vgl. BFHE 151, 428, BStBl II 1988, 134.

auf 2484 DM ab 1986 auf dem richtigen Weg befindet,¹⁵⁶ der mit der für 1990 geplanten Anhebung auf 3024 DM¹⁵⁷ weiter beschritten werden soll.

Gerade der gebotenen Anhebung der Kinderfreibeträge gegenüber kann nicht eingewandt werden, Kinder bereiten auch Freude¹⁵⁸ oder die „Vorrangigkeit der Eigenverantwortung der Eltern für ihre Kinder“ mache eine volle steuerliche Entlastung nicht wünschenswert,¹⁵⁹ denn beide Erwägungen sind mit dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz unvereinbar.¹⁶⁰ Auch das in diesem Zusammenhang oft vorgebrachte fiskalische Argument, derartige Anpassungen seien zu kostspielig, ist schon mehrfach widerlegt worden;¹⁶¹ nicht zuletzt das BVerfG hat eindeutig entschieden, daß „der Finanzbedarf des Staates niemals geeignet ... (ist), eine verfassungswidrige Steuer zu rechtfertigen“.¹⁶²

III. Auch die Vollfamilie, in der die Eltern erwerbstätig sind, hat Anspruch auf steuerliche Entlastung für Familienarbeit

Für die Frage, ob die dargestellte Rechtslage eine sachgerechte und verfassungsgemäße Entlastung für Familienarbeit gewährleistet, ist von Zweck und Wirkung des Splittingverfahrens auszugehen. Dient das Splitting wie dargelegt¹⁶³ u. a. auch der Abgeltung von Familienarbeit, so vermindert sich diese Abgeltungswirkung in dem Maße, in dem der sog. Splittingeffekt abnimmt. Sind beide Ehegatten berufstätig und erzielen sie jeder für sich in etwa das gleiche Einkommen, so erhalten sie bei Zusammenveranlagung mit Splitting nur eine geringe oder gar keine steuerliche Förderung; die Ehegatten werden wie Alleinstehende besteuert. Das Splitting kann dann keine Entlastungswirkung mehr für Familienarbeit entfalten, obwohl diese Leistungen zusätzlich zur Erwerbstätigkeit erbracht werden müssen. Sind in derartigen Fällen noch Kinder zu versorgen, so bleibt den Eheleuten auch der Abzug von Kinderbetreuungskosten versagt.

Daß eine solche Besteuerung, das materielle Benachteiligungsverbot¹⁶⁴ für Ehe und Familie verletzt, wird zur Gewißheit, wenn man sich die Eheleute mit ihren Kindern in eheähnlicher Gemeinschaft zusammenlebend vorstellt: dann erhalten beide den Haushaltsfreibetrag und können ihre Kinderbetreuungskosten abziehen.¹⁶⁵ Daß diese Entlastungen beachtlich sind, erfahren die beiden Stpfl., wenn sie sich zur Ehe entschließen. Für derartige Fälle wurde durch Steuersenkungsgesetz 1986/1988¹⁶⁶ daher die besonde-

¹⁵⁶ Lang, Reformentwurf a. a. O. (Fn. 145) S. 77.

¹⁵⁷ A. a. O. Fn. 118.

¹⁵⁸ Dagegen Zeidler, a. a. O. (Fn. 7) S. 600 unter Hinweis auf BVerfGE 6, 55 (dort Fn. 172).

¹⁵⁹ So aber BTDrucks. 7/1470 S. 213.

¹⁶⁰ Diese Argumentation müßte im Extremfall zu einer Besteuerung des (sozialhilferechtlichen) Existenzminimums führen und den Staat zum Ausgleich durch Sozialleistungen verpflichten; so aber Czub, verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, Diss. 1983 S. 59, 139f.; zu Recht a. A. Pezzer, a. a. O. (Fn. 107) S. 765.

¹⁶¹ F. Klein, a. a. O. (Fn. 3) S. 797 und Pezzer, a. a. O. (Fn. 107) S. 771f.

¹⁶² BVerfGE 6, 55, 80; ferner BVerfGE 27, 220, 228.

¹⁶³ S. o. B III 2.

¹⁶⁴ Zur Unterscheidung von formellem und materiellem Benachteiligungsverbot in Art. 6 Abs. 1 GG vgl. F. Klein, a. a. O. (Fn. 3) S. 778ff. m. w. N.

¹⁶⁵ Klatt, DB 1985, 298; Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16), § 33c EStG Anm. 18.

¹⁶⁶ A. a. O. (Fn. 56).

re Veranlagung im Veranlagungszeitraum der Eheschließung eingeführt, nach der Ehegatten so behandelt werden als ob sie unverheiratet wären (§ 26 c EStG); Mit der Beschränkung auf den Veranlagungszeitraum der Eheschließung hat der Gesetzgeber jedoch ignoriert, daß diese Familien- und gleichheitswidrige Besteuerung auch später hin fortwirkt. Daß die im gemeinsamen Haushalt lebende Vollfamilie gegenüber eheähnlichen Gemeinschaften mit Kindern benachteiligt wird, ist mit Art. 3 Abs. 1 i. V. m. Art. 6 Abs. 1 GG unvereinbar.¹⁶⁷

Diesem verfassungswidrigen Zustand könnte auf zweierlei Weise abgeholfen werden: So wäre etwa für Eheleute an die Einführung eines Wahlrechts auf Einzelveranlagung und Besteuerung wie Alleinerziehende zu denken.¹⁶⁸ Dieser Vorschlag macht eigentlich so recht deutlich, wie sehr der Schutz von Ehe und (Voll-)Familie durch das Einkommensteuerrecht pervertiert wird; er ist daher – wie ich meine – auch nur als Zwischenlösung bis zu einer umfassenden Reform des Familienlastenausgleichs akzeptabel.¹⁶⁹ Eine andere Lösung wäre, den erwerbstätigen Eltern in der Vollfamilie im Rahmen der geltenden Ehegattenbesteuerung auch alle Abzugsmöglichkeiten einzuräumen, die sonst nur der Halbfamilie vorbehalten sind. Damit würde die zusätzlich zur Erwerbstätigkeit geleistete Hausarbeit durch den Haushaltsfreibetrag¹⁷⁰ abgegolten und der Abzug von Kinderbetreuungskosten wäre möglich.¹⁷¹ Schließlich wäre auch an die Wiedereinführung kinderbedingter Hausgehilfen-Abzugsbeträge zu denken, denn damit würde den Eltern auch die Entscheidung erleichtert, Dienstleistungen für hauswirtschaftliche Tätigkeit in Anspruch zu nehmen, um sich intensiver der Betreuung ihrer Kinder zu widmen.¹⁷²

¹⁶⁷ BVerfGE 67, 186 betr. Anspruch auf Arbeitslosenhilfe; glA. Herzog, StbJb 1985/86 S. 29. Zum Verbot einer benachteiligenden Besteuerung von Ehepaaren gegenüber Konkubinatspaaren s. auch Schweizerisches Bundesgericht, Lausanne vom 13. 4. 1984 EuGRZ 1984, 468. Allerdings hat das BVerfG – zur Rechtslage vor Inkrafttreten des § 33 c EStG – einen Anspruch beiderseits berufstätiger Eltern auf Besteuerung wie zwei Halbfamilien abgelehnt; vgl. BVerfG HFR 1985, 238 betr. Beschluß gem. § 93 a BVerfGG.

¹⁶⁸ Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 c Anm. 16.

¹⁶⁹ Auch F. Klein a. a. O. (Fn. 3) S. 796 hält dies für eine taugliche Zwischenlösung bis zu einer umfassenden Reform des Familienlastenausgleichs; ders., DStR 1987, 779, 782.

¹⁷⁰ Einen solchen zusätzlich zum Splitting zu gewährenden Haushaltsfreibetrag hat bereits der wissenschaftliche Beirat beim BMF im Jahr 1958 erörtert, jedoch mit Mißbrauchserwägungen abgelehnt; vgl. Stellungnahme zur Neuordnung der Ehegattenbesteuerung a. a. O. (Fn. 100), S. 152.

¹⁷¹ Für einen Abzug von Kinderbetreuungskosten bei Doppelverdienern: Herrmann/Heuer/Raupach, a. a. O. (Fn. 16) § 33 c Anm. 18; F. Klein, a. a. O. (Fn. 3), S. 793; Schmidt/Drenseck, EStG, 6. Aufl. 1987, § 33 c Anm. 1; ferner Lang, Reformentwurf, a. a. O. (Fn. 145) S. 47.

¹⁷² Eine derartige steuerliche Förderung entspricht nicht zuletzt den familien- und sozialpolitischen Vorstellungen der Bundesregierung, wie sie der Bundeskanzler in der Regierungserklärung vom 18. 3. 1987 (Bulletin der Bundesregierung Nr. 27/1987 S. 205, 211 f.) u. a. dargelegt hat.