ber 45 for and Vertes in generalities WILLA KANZ KLEIN White States and Services (B. West) General to the states of the Services of the Servic

Unterhalter egoffichtungen de genüber ihren Kandent geiehre aur die Lieisvongsfähig-

Telegraphic retains those mitathonismode all bentonite about mothers than a least the state of t

Meine Damen und Herren!

Der Vorsitzende des Vorstandes der Gesellschaft für Rechtspolitik, Herr Staatsminister Dr. h. c. Otto *Theisen*, hat mich gebeten, bei den diesjährigen Bitburger Gesprächen, die unter dem Generalthema "Ehe und Familie in der Verfassungsordnung" stehen, das Thema "Ehe und Familie im Steuerrecht" möglichst umfassend zu behandeln. Daß dies in der mir zur Verfügung stehenden knappen Stunde nicht möglich ist, brauche ich wohl nicht weiter zu erklären, denn Ehe und Familie spielen nicht nur im Einkommensteuerrecht, sondern in vielen anderen Steuerrechten eine Rolle. Ich nenne hier nur das Vermögen-, Erbschaft- und Schenkung-, Grunderwerb- und Körperschaftsteuerrecht. Ich werde mich bei meinem Vortrag in erster Linie auf das Einkommen- und Lohnsteuerrecht beschränken, weil dieses Rechtsgebiet jede Ehe und Familie betrifft und, wie es der verstorbene Präsident des Bundesverfassungsgerichts Wolfgang Zeidler einmal gesagt hat, in einer Gesellschaftsordnung, die soziale Geltung vorrangig durch sichtbaren Wohlstand und durch Geld und Konsum vermittelt, die Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts von nachhaltiger Bedeutung ist.¹

So geht denn auch der Streit zwischen der SPD und der jetzigen Koalition um die Ausgestaltung des Einkommen- und Lohnsteuerrechts für Familien. Nach den Vorstellungen der SPD soll es künftig nur noch Kindergeld geben, und zwar 100 DM für das erste, 200 DM für das zweite und 300 DM für jedes weitere Kind geben. Die SPD bezeichnet die Kinderfreibeträge im Verhältnis zum Kindergeld als unsozial, weil sie angeblich den Höherverdienenden mehr geben würde als den Geringerverdienenden. Das trifft nicht zu. Sowohl das steuerfreie Kindergeld wie die Kinderfreibeträge lassen für jede Einkommensstufe den gleichen Betrag steuerfrei. Ob ich das Kindergeld, das vom Staat an jeden Einzelnen gezahlt wird, steuerfrei lasse, oder dasjenige, was der Einzelne selbst verdient steuerfrei bleibt, hat die gleiche Wirkung. Daß bei Geringverdienenden eine Ergänzung durch ein Kindergeld stattfinden muß, ist auch bei den Befürwortern der Freibeträge unstreitig. Ich möchte aber über dieses Thema in meinem Vortrag weiter nicht sprechen, da ich weiß, daß dies auch bei Steuerexperten der SPD so gesehen wird und im Grunde nur Polemik hinter diesem Streit steckt.

* Der Vortrag ist eine Zusammenfassung meines Festschriftbeitrages für Wolfgang Zeidler und wurde im Gedächtnis an Wolfgang Zeidler gehalten.

Artikel "Ehe und Familie", in Benda/Maihofer/Vogel, Handbuch des Verfassungsrechts, 1983, S. 555ff.; StuW 1985, S. 1ff. = Deutscher Steuerberatertag, 1984, S. 217ff.

Was nun verlangt unser Verfassungsrecht für die Ehe und Familie im Steuerrecht.

Der I. Senat des Bundesverfassungsgerichts hat in seinem Beschluß vom 23. November 1976 zur Verfassungsmäßigkeit des sogenannten Familienlastenausgleichs (BVerf-GE Bd. 43 Seite 108) ausgesprochen: "Die wirtschaftliche Belastung der Eltern durch Unterhaltsverpflichtungen gegenüber ihren Kindern gehört zu den die Leistungsfähigkeit beeinträchtigenden Umstände, die im Einkommensteuerrecht nicht außer acht bleiben dürfen, sofern nicht ein anderweitiger Ausgleich gewährt wird."²

Im gleichen Sinne heißt es in den Gründen des Beschlusses: "Auch die nur einzelne Steuerpflichtige treffende wirtschaftliche Belastung durch Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern ist ein besonderer, die Leistungsfähigkeit der Eltern beeinträchtigender Umstand, deshalb darf der Gesetzgeber diese unabweisbare Sonderbelastung ohne Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit nicht außer acht lassen."

Mit dieser Erkenntnis stellt das Bundesverfassungsgericht zwei Dinge klar heraus.

1. Die nach dem bürgerlichen Recht gegebene Unterhaltspflicht der Eltern ist eine, die Leistungsfähigkeit der Eltern mindernde Tatsache und 2. sie muß im Steuerrecht berücksichtigt werden. Damit ist aber auch gleich festgestellt, daß die Berücksichtigung der Unterhaltsverpflichtung der Eltern gegenüber ihren Kindern im Steuerrecht keine Subvention ist sondern schlichte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

Die verfassungsrechtlichen Vorgaben des Art. 6 Abs. 1 GG

Art. 6 Abs. 1 GG zwingt den Gesetzgeber, die personale Entscheidungsfreiheit der Eheleute in vollem Umfang zu respektieren. Dies darf nicht auf die immaterielle Seite der Ehe, den Bereich der rein ideellen oder kulturellen Lebensführung, verkürzt werden. Vor allem muß die Entscheidung der Eheleute über ihre Teilnahme am Erwerbsleben und damit ihr ökonomisches Fundament geschützt sein.³ Damit ist insbesondere ausgesprochen, daß die Ehefrau durch das Steuerrecht nicht gehindert werden darf, frei über das Ob und Wie ihrer beruflichen Tätigkeit zu entscheiden. Dies gilt auch, wenn bereits Kinder vorhanden sind. Der Ehefrau und Mutter muß die Verfügung darüber gewährleistet sein, ob sie selbst die umfassende Betreuung der Kinder übernimmt oder ob sie sich neben der Kindererziehung einem Beruf widmet und daher Ausgaben für Fremdbetreuung in Kauf nehmen muß.

Der Schutz von "Ehe und Familie" bindet den einfachen Gesetzgeber in dreifacher Hinsicht.⁴ Die Verfassungsnorm enthält ein subjektives Abwehrrecht, eine Institutsgarantie sowie eine grundsätzliche Wertentscheidung zugunsten der beiden Rechtsgüter. In seiner Funktion als unmittelbares Abwehrrecht ist Art. 6 Abs. 1 GG gegenüber dem steuererhebenden Staat bisher nicht in Erscheinung getreten; dies folgt daraus, daß der

³ BVerfGE 6, 55 ff. (81); 39, 169 (183); 48, 327 (338); 61, 319 (346 f.).

² BVerfGE 43, 108 ff.

⁴ BVerfGE 6, 55ff. (71f.); Kirchhof, Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht, in: Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche (21), Sonderdruck 1986, S. 7; Schmidt-Bleibtreu/Klein, Kommentar zum Grundgesetz, 6. Aufl. 1983, Art. 6 GG Anm. 1.

Fiskus über die Anordnung von Zahlungspflichten hinaus keine Gebote oder Verbote spezifisch an Ehegatten oder Familienmitglieder richtet. Auch ist noch nicht der Verdacht ausgesprochen worden, daß ein Steuergesetz die Rechtsinstitute "Ehe und Familie" als Ganze in Frage stellt. Art. 6 Abs. 1 GG erlangt seine wesentliche Bedeutung für das Steuerrecht als wertentscheidende Grundsatznorm, 5 die der Gesetzgeber bei der Fassung der steuerlichen Tatbestände, insbesondere der wichtigsten Personensteuer, 6 der Einkommensteuer, zu beachten hat.

Diese verfassungsrechtliche Bindung ist durch eine Besonderheit der Besteuerung geprägt: Die Erhebung von Steuern als staatlicher Eingriffsakt ist in ihrem konkreten Ausmaß verfassungsrechtlich kaum zu begrenzen. Die Diskussion zur konfiskatorischen Besteuerung und Eigentumsgarantie⁷ hat gezeigt, daß den Grundrechten nur schwer eine absolute Grenze des Steuerzugriffs entnommen werden kann. Auch aus Art. 6 Abs. 1 GG läßt sich keine summenmäßige oder prozentuale Grenze der Einkommensteuer herleiten. Um so bedeutsamer ist für das Steuerrecht die gleichmäßige Verteilung der Abgaben, die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen. Die Entscheidung des GG für den Schutz von Ehe und Familie muß daher bei der Verteilung der Steuerlasten maßgeblich Einfluß gewinnen. Die Tatbestände der Steuergesetze sind somit darauf zu untersuchen, ob unter Berücksichtigung des Art. 6 Abs. 1 GG eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung vorliegt. 9

Es ist demgemäß kein Zufall, wenn die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Wirkung von Art. 6 Abs. 1 GG im Steuerrecht ihren Ausgangspunkt immer wieder von Belastungsvergleichen genommen hat. Beispielhaft¹⁰ seien erwähnt der Vergleich von zusammenveranlagten Ehegatten mit unverheirateten Steuerpflichtigen,¹¹ von berufstätigen Ehefrauen mit verheirateten Hausfrauen,¹² von Ehefrauen mit einem Kind zu Ehefrauen mit zwei Kindern,¹³ von Ehegatten mit Kindern zu Ehegatten ohne Kinder,¹⁴ von unterhaltsbelasteten Steuerpflichtigen zu insoweit unbelasteten Steuerpflichtigen¹⁵ und schließlich von alleinerziehenden Eltern zu Ehepaaren mit Kindern.¹⁶

Es liegt auf der Hand, daß das Ergebnis der verfassungsrechtlichen Prüfung entscheidend von der Wahl des Vergleichspaares abhängt. Im Bereich des Art. 6 Abs. 1 GG ist

⁵ Ständige Rechtsprechung seit BVerfGE 6, 55 ff. (71); ebenso v. Campenhausen, These 11, DVBl. 1985, S. 1187. ⁶ Kirchhof a. a. O. (Anm. 4), S. 12 und v. Campenhausen, These 16, DVBl. 1986, S. 1187 weisen darauf hin, daß

Nirchhof a. a. O. (Anm. 4), S. 12 und v. Campenhausen, These 16, DVBI. 1986, S. 1187 weisen darauf hin, daß ausschließlich bei den auf die persönlichen Verhältnisse abgestimmten Personensteuern eine auf Ehe und Familie bezogene verfassungsrechtliche Differenzierung erfolgen kann; demgegenüber sind die indirekten Steuern familienbindend und damit familienfeindlich.

⁷ Vgl. die Referate von Kirchhof und v. Arnim sowie die Diskussion in VVDStRL 39 (1981), S. 213 ff.

⁸ Klein, Gleichheitssatz und Steuerrecht, 1966; Tipke, Steuergerechtigkeit, 1980, S. 24ff.

⁹ Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, S. 173; Herzog, StbJb. 1985/86, S. 28 f.

¹⁰ Vgl. auch Deutscher Bundestag, Wiss. Dienst: Splitting – verfassungs- und steuerrechtliche Probleme der Ehegatten- und Familienbesteuerung, Bonn 1983, S. 9ff.

¹¹ BVerfGE 6, 55 ff.

¹² BVerfGE 47, 1ff. (19ff.).

¹³ BVerfGE 47, 1ff. (29ff.). 25501 3442 2801 Win2 351653 5 1301 2 4801 Win2 1550V 3 140 2 2801 9 13

¹⁴ BVerfGE 43, 108 ff.

¹⁵ BVerfGE 45, 105 ff. 105 ff.

¹⁶ BVerfGE 61, 319ff.

50 Franz Klein bounda

die Vergleichsmethode festgelegt. Es ist jeweils zu untersuchen, ob in bezug auf das Tatbestandsmerkmal "Ehe" oder auf das Tatbestandsmerkmal "Familie" das gesetzgeberische Ermessen gebunden ist. ¹⁷ Im Falle der Vollfamilie – Ehegatten mit Kindern – muß jedem der Verfassungsgüter seine volle Wirkkraft zukommen.

"Ehe" und "Familie" als Maßstab von Steuernormen

1. Das formelle Benachteiligungsverbot

In erster Linie gebietet der Schutzauftrag des Art. 6 Abs. 1 GG ein Verbot der Benachteiligung von Ehe und Familie. Damit ist der Gesetzgeber zunächst an einer formellen Benachteiligung von Ehe und Familie gehindert, d.h. ein Steuergesetz und seine Anwendung dürfen nicht tatbestandlich für Ehen und Familien eine höhere Steuerpflicht vorsehen als für unverheiratete und kinderlose Steuerpflichtige. 18 Dies ist für Fiskalnormen allgemein anerkannt, gilt jedoch auch im Bereich der subventiven Steuergesetze. Soweit diese einen Förderungszweck verfolgen, mag sich die Frage stellen, ob Ehen und Familien notwendig in demselben Umfang wie andere Personen an der Förderung teilhaben müssen. Dies könnte nur dann verneint werden, wenn der Steuergesetzgeber im Rahmen seines Gestaltungsermessens Gründe geltend machen kann, die eine geringere Förderung von Ehegatten und familiär verbundenen Personen rechtfertigen. Solche Gründe können allenfalls darin liegen, daß im Hinblick auf andere Vergünstigungen für Ehe oder Familie von einer Teilhabe an der in Rede stehenden Förderung ausnahmsweise abgesehen werden kann. 19

2. Das materielle Benachteiligungsverbot

Über dieses formelle – am abstrakten Steuertatbestand anknüpfende – Benachteiligungsverbot hinaus gebietet der Schutz von Ehe und Familie aus dem Grundsatz materieller Steuergerechtigkeit heraus auch eine Gleichbehandlung im Hinblick auf die steuerliche Berücksichtigung ehe- und familienbedingter Lasten. ²⁰ Es ist ein in Art. 3 Abs. 2 GG festgelegtes Prinzip, daß im Sinne der verhältnismäßigen Gleichheit der wirtschaftlich Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuer abführen muß als der wirtschaftlich Schwächere. ²¹ Es wäre eine materielle Benachteiligung von Ehe und Familie, wenn Unterhaltsaufwendungen gegenüber Ehegatten und Kin-

¹⁷ Scheffler, in: Bettermann/Nipperdey/Scheuner, Die Grundrechte, 4. Band, 1. Halbbd., 1960, Ehe und Familie, S. 320ff.; zu der Frage, ob der Belastungsvergleich auf Art. 3 Abs. 1 GG, Art. 6 Abs. 1 GG oder Art. 3 Abs. 1 i. V.m. Art. 6 Abs. 1 GG gestützt wird, siehe Pirson, in: Bonner Kommentar Art. 6 GG (Zweitbearb.), 1976, Rdn. 80.

¹⁸ Birk a. a. O. (Anm. 9), S. 173f.

¹⁹ BVerfGE 11, 51 ff.; 32, 260 ff. (269).

²⁰ BVerfGE 61, 319ff.; 66, 214ff.; 67, 290ff.; Böckenförde, StuW 1986, S. 336ff.; Kirchhof a. a. O. (Anm. 4), S. 11 ff.; Lang, StuW 1983, S. 104ff.; Tipke, Steuerrecht, 11. Aufl. 1987, S. 306; ders., StuW 1984, S. 127; ders., ZRP 1983, S. 26ff.; Vogel, StuW 1984, S. 197ff.; Zeidler, StuW 1985, S. 4; kritisch Arndt, JZ 1983, S. 200f.

²¹ Zur Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Begriff der Leistungsfähigkeit vgl. Vogel, StuW 1984, S. 198ff.; Zeidler, StuW 1985, S. 3ff.; zum Rechtszustand in Weimar vgl. Klein, Festschrift Willi Geiger, 1974, S. 698ff.

dern, jedenfalls soweit sie unvermeidbar sind, nicht als Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit begriffen würden.²² Dabei kommt es für die Frage der Minderung der Leistungsfähigkeit nicht darauf an, daß es sich im einkommensteuerrechtlichen Sinne um privaten Aufwand handelt.²³ Soweit dieser Aufwand unvermeidbar ist, schränkt er die wirtschaftliche Kraft, das disponible Einkommen des Steuerpflichtigen, in demselben Umfang ein wie beruflicher Aufwand, der häufig sogar eher vermeidbar sein wird.²⁴ Es widerspräche auch Art. 6 Abs. 1 GG, die mit Ehe und Familie verbundenen Lasten anderen Formen privater Einkommensverwendung gleichzuordnen. Die Entscheidung für Ehe und Familie ist von der Verfassung gewollt, so daß damit verbundene Verpflichtungen nicht mit dem Hinweis auf die Freiwilligkeit der Eheschließung und Familiengründung oder gar auf die persönliche Befriedigung des Steuerpflichtigen im Familienleben die steuerliche Relevanz versagt werden kann. 25 Wenn das Grundgesetz Ehe und Familien wünscht und der Gesetzgeber an die ehelichen und familiären Beziehungen der Steuerpflichtigen zivilrechtliche Unterhaltslasten knüpft, so ist es ein Gebot der Systemgerechtigkeit, dies steuerlich zu berücksichtigen.²⁶ Es wäre geradezu ein "venire contra factum proprium" des Gesetzes, den Familienunterhalt in den §§ 1360, 1601ff. BGB unabdingbar festzulegen und diese gesetzgeberische Entscheidung im Steuerrecht unberücksichtigt zu lassen. Die einmal gewählte Sachgesetzlichkeit darf der Gesetzgeber nicht aufgeben. Steuerliche Vorschriften, die diese Minderung persönlicher Leistungsfähigkeit nachvollziehen, dürfen daher nicht als beliebige "Steuervergünstigung" verstanden werden.²⁷

Zwar ist der Gesetzgeber nicht gehindert, die mit Ehe und Familie verbundenen finanziellen Nachteile auch durch sozialrechtliche Maßnahmen auszugleichen.²⁸ Vorrang muß jedoch die steuerliche Berücksichtigung besitzen, da einer freiheitlichen Rechtsordnung der Verzicht auf den Steuerzugriff eher entspricht als die weitreichende Abschöpfung und Rückverteilung von Finanzmitteln durch den Staat.²⁹

3. Förderungsrecht des Staates

Auf der anderen Seite beinhaltet das Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG auch die Pflicht des Staates zur Förderung von Ehe und Familie. 30 Daraus resultiert, daß der

Wenn Schneider (Hoffmann/Schneider, NJW 1975, S. 1956 und BT-Drucks. 10/3350, S. 30) unter Leistungsfähigkeit demgegenüber die Fähigkeit versteht, "für sich und andere Einkommen zu verwenden" und deshalb den Familienunterhalt nicht als Minderung der Leistungsfähigkeit anerkennt, so steht dem das Prinzip der Individualbesteuerung, d. h. die Bemessung der Steuerlast nach den Verhältnissen des einzelnen Steuerpflichtigen, der nun einmal die Unterhaltslast nicht vermeiden kann, entgegen (ebenso Kirchhof a. a. O. (Anm. 4), S. 17).

²³ Vgl. auch Art. 123 Abs. 1 BayVerf.: "Alle sind im Verhältnis ihres Einkommens und Vermögens und unter Berücksichtigung ihrer Unterhaltspflicht zu den öffentlichen Lasten heranzuziehen."

²⁴ Kirchhof a. a. O. (Anm. 4), S. 16f.

²⁵ Haller, Besteuerung der Familieneinkommen und Familienlastenausgleich, 1981, S. 38.

²⁶ Zeidler, Ehe und Familie a. a. O. (Anm. 1), S. 603 ff.; Klein, BayVBl. 1974, S. 3 ff.

²⁷ Tipke, StBerKongRep. 1983, S. 44f.

²⁸ Böckenförde, StuW 1986, S. 335.

²⁹ Bopp, DStR 1983, S. 136; Zeidler, StuW 1985, S. 5. Smill which should be a standard by the control of the standard by t

³⁰ BVerfGE 6, 55 ff. (76) (ständige Rechtsprechung).

Gesetzgeber Ehe und Familie Steuervorteile einräumen kann, ohne dadurch andere Steuerbürger in verfassungswidriger Weise zu benachteiligen. Es ist danach eine zulässige Ausübung gesetzgeberischer Gestaltungsfreiheit, den Bedürfnissen von "Ehe und Familie" durch Vergünstigungen entgegenzukommen.³¹ Bereits in seiner ersten großen Entscheidung zu dem Problemkreis "Ehe und Familie im Steuerrecht" hat das Bundesverfassungsgericht daher festgehalten, daß Art. 6 Abs. 1 GG zugleich mit dem Benachteiligungsverbot nicht auch ein Begünstigungsverbot für Ehe und Familie ausspricht.³²

4. Förderungspflicht des Staates

Es ist aber nicht nur denkbar, daß Art. 6 Abs. 1 GG einen bestimmten Steuervorteil für Ehe und Familie rechtfertigt. Möglich ist auch, daß die Verfassung eine bevorzugte Behandlung von Ehe und Familie geradezu gebietet. In seiner ersten Entscheidung zu der hier diskutierten Thematik hatte das Bundesverfassungsgericht allerdings noch offengelassen, ob die positive Schutzfunktion des Art. 6 Abs. 1 GG genügend Bestimmtheit aufweist, um als Maßstab einfachen Rechts gelten zu können.³³ Im Zuge der steigenden Anerkennung der Funktion von Grundrechten als Teilhaberrechte wird man verfassungskräftige Ansprüche von Eheleuten oder Familienangehörigen auf bestimmte Vergünstigungen jedoch nicht ausschließen können.³⁴

Die "Ehe" im Steuerrecht

Formelles Benachteiligungsverbot, materielles Benachteiligungsverbot, Förderungsrecht und Förderungspflicht des Staates wirken sowohl für die Ehe als auch für die Familie.

1. Die formelle Benachteiligung der Ehe

Das formelle Benachteiligungsverbot von Eheleuten war Gegenstand der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Zusammenveranlagung von Ehegatten nach § 26 EStG 1951.³⁵

Das formelle Benachteiligungsverbot für Ehegatten bindet auch die Rechtsprechung. So hat das Bundesverfassungsgericht die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Betriebsaufspaltung insoweit für verfassungswidrig erklärt, als der Bundesfinanzhof aus der bloßen Tatsache der ehelichen Gemeinschaft eine Vermutung der Gleichrichtung der Interessen der Ehegatten in ihren wirtschaftlichen Aktivitäten geschlossen hatte.³⁶

³⁶ BVerfGE 69, 188ff.

³¹ Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz, Grundgesetz-Kommentar, 6. Aufl., Art. 6 GG (Stand 1980), Ann. 21.

³² BVerfGE 6, 55 ff. (76 f.).

³³ BVerfGE a. a. O. S. 76.

³⁴ Ähnlich Steiger, These 30, DVBl. 1986, S. 1189.

³⁵ BVerfGE 6, 55ff.; vgl. auch zum Schweiz. Recht Bundesgericht vom 13. 4. 1984, EuGRZ 1984, S. 468ff.

Daraus hatte resultiert, daß die Gewerbesteuerpflicht bestimmter Einkünfte im Rahmen der Betriebsaufspaltung bei Ehegatten eher bejaht wurde als bei unverheirateten Personen.

Hervorzuheben ist, daß das formelle Benachteiligungsverbot auch gilt, soweit der Steuergesetzgeber kindbedingten Lasten Rechnung trägt. Der Gesetzgeber darf unverheiratete Personen bei der Berücksichtigung von Kinderlasten nicht besser behandeln als Eheleute.³⁷

In § 122 BSHG hat der Gesetzgeber dieses Benachteiligungsverbot auch für die Leistungen der Sozialhilfe festgeschrieben.³⁸

2. Die Berücksichtigung ehelicher Unterhaltsaufwendungen

Das Verbot materieller Benachteiligung verlangt, daß die Unterhaltslasten, die mit der Ehe verbunden sind, bei der Bemessung der Steuerpflicht berücksichtigt werden. Im Vergleich zu dem Steuerpflichtigen, der nicht durch solche Unterhaltsverpflichtungen gegenüber einem Ehegatten belastet ist, muß den verheirateten Steuerpflichtigen – bei im übrigen gleichen Einkommensverhältnissen – eine niedrigere Steuerlast treffen. Dies hat das Bundesverfassungsgericht bereits für Unterhaltsleistungen an den geschiedenen Ehegatten entschieden³⁹ – für den Unterhalt im Rahmen einer bestehenden Ehe muß a fortiori dasselbe gelten. Insbesondere wird man nicht die Unvermeidbarkeit dieser Unterhaltsaufwendungen deshalb bezweifeln können, weil der Steuerpflichtige sich in der Regel freiwillig zur Ehe entschlossen hat. Die Entscheidung für die Eheschließung ist von der Verfassung gewollt und keiner staatlichen Beurteilung auf ihre Notwendigkeit im Einzelfall zugänglich. Die vom Zivilrecht statuierten Unterhaltspflichten sind als unvermeidbare Folge der in Art. 6 Abs. 1 GG garantierten Eheschließungsfreiheit steuerlich zu berücksichtigen.

Für den Geschiedenen- und den Getrenntlebensunterhalt ist der hierfür ermöglichte Abzug als Sonderausgabe (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG) der systematisch richtige Weg. 40 Der Ansatz von Unterhaltslasten im Rahmen einer funktionierenden ehelichen Lebensgemeinschaft muß jedoch deren spezifischer Struktur gerecht werden. Anders als bei Geschiedenen oder Getrenntlebenden reduzieren sich insoweit die Unterhaltsverbindlichkeiten nicht auf einseitige Zahlungspflichten; vielmehr tragen beide Ehegatten zur gemeinsamen Lebensführung bei, Unterhalt wird in Form von finanzieller Leistung, Tätigkeit im Haushalt, Krankenpflege etc. ohne wechselseitige Berufung auf konkrete Zahlungspflichten gewährt. Es ist daher nicht erforderlich, § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG auf intakte Ehen auszudehnen oder eine vergleichbare Regelung zu schaffen. 41 Einer beson-

³⁷ BVerfGE 61, S. 319ff. (355).

³⁸ Kanzler, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Stand 1986, § 33 c EStG Rdn. 18.

³⁹ BVerfGE 67, S. 290ff.

⁴⁰ Vgl. auch Tipke, ZRP 1983, S. 27f.; einschränkend BFHE 146, S. 403 und BVerfG v. 21. 11. 1986 (3. K.) 1 BvR 840/86.

⁴¹ Vgl. aber Charlier, StbJb. 1979/80, S. 497.

deren Regelung bedürfen allerdings die Fälle, in denen ein Ehegatte wegen Krankheit oder Körperbehinderung oder aus anderen Gründen nicht oder nur in geringem Umfang zum Familienunterhalt beitragen kann und insoweit der andere Ehegatte einseitig in gesteigertem Maße in Anspruch genommen wird. In diesen Fällen wird ein Abzug von Unterhaltslasten notwendig sein; ein einfachgesetzlicher Ansatz dafür findet sich in § 33a Abs. 3 EStG, der im Falle von Krankheit oder Körperbehinderung eines Ehegatten dem anderen Ehegatten besondere steuerliche Abzugsmöglichkeiten für Betreuungsaufwand einräumt.

3. Die Förderung der Ehe durch das Ehegatten-Splitting

Im Mittelpunkt der verfassungsrechtlichen Diskussion steht jedoch das Ehegatten-Splitting der §§ 26, 26 b, 32 a Abs. 5 EStG und damit die Frage, ob mit diesem Rechtsinstitut Eheleuten ein Steuervorteil eingeräumt wird, der vor dem Gebot der Lastengleichheit aller Steuerbürger gerechtfertigt ist. Auf Art. 6 Abs. 1 GG bezogen ist die Frage zu stellen, ob dieser Verfassungsrechtssatz eine solche Förderung der "Ehe" legitimiert.⁴²

Die verfassungsrechtlichen Angriffe gegen das Ehegatten-Splitting werden im wesentlichen aus zwei Richtungen geführt. Böckenförde⁴³ vertritt die Auffassung, daß das Ehegatten-Splitting mit den zivilrechtlichen Vorgaben des bürgerlichen Rechts nicht übereinstimme. Die hälftige Zurechnung der Ehegatteneinkünfte an beide Ehegatten entspreche nur der zivilrechtlichen Gestaltung der Gütergemeinschaft, im Falle der Gütertrennung laufe es den zivilrechtlichen Bestimmungen diametral entgegen.⁴⁴ Für den gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft rechtfertige auch nicht der Ausgleich von Zugewinn und Versorgungsanwartschaften bei Beendigung der Ehe das Splitting, da während des Bestehens der Ehe Gütertrennung herrsche. Dem kann entgegengehalten werden, daß eine intakte Durchschnittsehe unabhängig vom Güterstand eine tatsächliche Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bildet, in der beide Ehegatten ohne Berufung auf zivilrechtliche Vorgaben "aus einem Topf wirtschaften", so daß steuerlich eine gleichmäßige Aufteilung des Einkommens gerechtfertigt ist.⁴⁵

Grundsätzliche Bedenken gegen das Ehegatten-Splitting hat auch Zeidler angemeldet. Er hält das gegenwärtige System des Splitting, das ausschließlich an das Rechtsgut "Ehe" und nicht an den Kinderlasten, d.h. das Schutzgut "Familie" anknüpft, für überholt. Die Ehe als solche sei unter keinem denkbaren Gesichtspunkt der sozialen Gerechtigkeit von Staats wegen förderungswürdig, zumal sie ihre besondere Funktion für die Verwirklichung der menschlichen Persönlichkeit weitgehend verloren habe. ⁴⁶ Den Vorstellungen des GG entspricht dies jedoch nicht. Wenn in Art. 6 Abs. 1 GG der

⁴² Vogel, DStR 1977, S. 37 weist darauf hin, daß die Qualifikation des Ehegattensplitting als "Vorteil" noch nicht dessen Unzulässigkeit impliziert.

⁴³ Böckenförde, StuW 1986, S. 339.

⁴⁴ Tipke, Steuerrecht, 11. Aufl. 1987, S. 321. 2 (2001) THE Browledge of Stevens (1987) (2011) Aufl. 1987, S. 321.

⁴⁵ Lang, StuW 1983, S. 114; Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, S. 192.

⁴⁶ Zeidler, Ehe und Familie a. a. O. (Anm. 1), S. 601 ff.

Ehe als Gemeinschaft von Mann und Frau besonderer Schutz zugesagt wird und diesen damit die Freiheit eingeräumt werden soll, ihren gemeinsamen Lebensplan unbelastet von staatlichen Hindernissen durchzuführen, so muß den Eheleuten damit vor allem die freie Entscheidung garantiert werden, gemeinsam am Erwerbsleben teilzunehmen oder auf der Grundlage der Einkünfte nur eines Ehegatten ihren Haushalt führen zu wollen.⁴⁷ Dafür ist erforderlich, daß die Einverdienerehe nicht durch Verzicht auf ein weiteres Einkommen und eine zweite Altersversorgung in den sozialen Notstand getrieben wird. Auf diese Gefahr einer sozialen Degradierung hat Zeidler vielfach hingewiesen.⁴⁸ Die Entscheidungsfreiheit der Eheleute wird gerade durch das Ehegatten-Splitting gewährleistet, weil diese Besteuerungsform der Einverdienerehe einen weitgehenden finanziellen Vorteil beschert. Dadurch soll aber in keiner Weise die Frau ins Haus zurückgetrieben und die außerhalb des Hauses berufstätige Frau benachteiligt werden.⁴⁹ Im Gegenteil besteht die einzige Funktion darin, der Frau überhaupt erst die freie Wahl ihres Lebensplans wiederzugeben, die sie aufgrund der finanziellen Nachteile der Einverdienerehe andernfalls nicht hätte.

Die Frage nach Beruf oder Haushalt stellt sich in erster Linie für Frauen im Zusammenhang mit dem Wunsch nach Kindern. Es wäre aber falsch, der durch das Vorhandensein von Kindern veränderten ökonomischen Situation der Ehegatten einzig durch einen besonderen Kinder-Lastenausgleich zu begegnen und dafür das Splitting abzuschaffen. Beide Rechtsinstitute betreffen unterschiedliche verfassungsrechtliche und wirtschaftliche Seiten der intakten Vollfamilie: Das Splitting erleichtert in der Ehe die Entscheidung auf ein Einkommen zu verzichten, es stellt die Hausfrau der Nichthausfrau gleich; der Familien-Lastenausgleich bringt darüber hinaus den mit der Kindererziehung anfallenden Unterhaltsaufwand in Ansatz – also eine zusätzliche ökonomische Belastung der Eltern –. ⁵⁰ Das Splitting berührt das Verfassungsgut "Ehe", der Familien-Lastenausgleich das Verfassungsgut "Familie". Beiden Schutzgütern muß auch im Steuerrecht nebeneinander Rechnung getragen werden.

Hinzu tritt, daß das Ehegatten-Splitting auch der kinderlosen Ehe den in Art. 6 Abs. 1 GG festgeschriebenen Schutz gewährt. Junge Ehepaare können vielfach nur im Verlauf einiger Jahre die wirtschaftlichen Grundlagen für eine Vollfamilie schaffen. Das Ehegatten-Splitting begünstigt die bis dahin kinderlose Ehe als "Noch-Nicht-Familie". Aber auch im Falle der dauerhaften kinderlosen Einverdienerehe wirkt sich das Splitting nicht bloß als eine sinnlose Privilegierung "tennisspielender Geliebter"⁵¹ aus, wie Zeidler meint. Dieser Phänotyp wird ohnehin auf Dauer zu den Randexistenzen unserer Gesellschaft zählen. Bedeutsamer ist unter dem Blickwinkel des Art. 6 Abs. 1 GG in Zeiten hoher Arbeitslosigkeit etwa die Situation, daß berufstätige Ehegatten darüber entscheiden müssen, ob einer von ihnen seinen Arbeitsplatz aufgeben soll, weil dem

⁴⁷ BVerfGE 61, 319ff. (346ff.).

⁴⁸ Zeidler, StuW 1985, S. 3; Kirchhof a. a. O. (Anm. 4), S. 9.

⁴⁹ So aber Mennel, Verhandlungen des 50. Deutschen Juristentages, Gutachten 1974, S. D 174ff.; Böckenförde, StuW 1986, S. 339; wie hier Lang, StuW 1983, S. 117.

⁵⁰ Haller a. a. O. (Anm. 25), S. 35.

⁵¹ Zeidler, Interview, DER SPIEGEL 50/1984, S. 55ff.; Mennel a. a. O. (Anm. 49), S. D 174ff.

56 Franz Klein bound.

Ehepartner an einem anderen Ort ein befriedigenderes und/oder lukrativeres Tätigkeitsfeld angeboten wird. Dies müssen sich Eheleute ohne Angst vor weitergehenden finanziellen Nachteilen überlegen können. Der soziale Aspekt dieser Funktion des Art. 6 Abs. 1 GG liegt nicht zuletzt darin, daß jeder Verzicht auf eine Berufstätigkeit durch einen Ehegatten für ein anderes Mitglied unserer Gesellschaft einen neuen Arbeitsplatz bereitstellt.⁵²

Damit ist die Frage erreicht, inwiefern das Ehegatten-Splitting nicht nur verfassungsrechtlich gerechtfertigt, sondern darüber hinaus sogar geboten ist. Das Bundesverfassungsgericht deutet dies an, wenn es im Ehegatten-Splitting "keine beliebig veränderbare Steuervergünstigung", sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers – eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung "erblickt".⁵³ Entscheidend ist insoweit die "nähere Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers". Kein Steuerpflichtiger hat einen Anspruch darauf, daß das Splitting in seiner einfachgesetzlich überkommenen Form erhalten bleibt. So wäre denkbar und ist im Schrifttum häufig vertreten worden, den Splittingdivisor oder den verdoppelten Grundfreibetrag wegen der Ersparnisse durch gemeinsame Haushaltsführung zu reduzieren.⁵⁴ Allerdings ist zu bedenken, daß gerade die Bezieher höherer Einkünfte durch Verlagerung von Einkunftsquellen ihr eigenes Vollsplitting herstellen können. Das Interesse an solchen Gestaltungen würde durch eine Kappung des Splittings wieder entfacht.⁵³

Die "Familie" im Steuerrecht

1. Zur formellen Benachteiligung der Familie

Auch für das Verfassungsgut "Familie" statuiert Art. 6 Abs. 1 GG als steuerliche Grundvoraussetzung ein formelles Benachteiligungsverbot, d. h. die Gemeinschaft von Eltern mit ihren Kindern darf nicht als solche Ansatzpunkt einer steuerlichen Mehrbelastung sein. An Kinderreichtum nachteilige finanzielle Folgen zu knüpfen – wie dies etwa in der Volksrepublik China als bevölkerungspolitisches Instrument eingesetzt wird – wäre in der Bundesrepublik Deutschland verfassungsrechtlich unzulässig. Ausgehend von dem Verständnis des Art. 6 Abs. 1 GG als Benachteiligungsverbot hat das Bundesverfassungsgericht 1964 die zwingende Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer von Eltern mit ihren Kindern unter Geltung eines progressiven Tarifs aufgehoben. ⁵⁶

⁵² Vgl. dazu auch Böckenförde, StuW 1986, S. 339.

⁵³ BVerfGE 61, 319ff. (347).

⁵⁴ Vogel, DStR 1977, S. 38; Lang, StuW 1983, S. 115; Haller a. a. O. (Anm. 25), S. 16ff.; kritisch Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, S. 193.

⁵⁵ Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, S. 191. minimon, 1971, S. 1982, 2. (25. min.A.). O. a. a. redial I is

⁵⁶ BVerfGE 18, 97ff. (105ff.); dazu Klein, Gleichheitssatz und Steuerrecht, 1966, S. 183f.

2. Zur Berücksichtigung familiärer Unterhaltsaufwendungen

a) Kindesunterhalt und Leistungsfähigkeit

Im Vordergrund der verfassungsrechtlichen Diskussion steht die Frage, in welchem Umfang Familien dadurch benachteiligt werden, daß Aufwendungen für den Unterhalt der Kinder nicht oder nicht im vollen Umfang bei der Bemessung des zu versteuernden Einkommens abgezogen oder in anderer Form steuerlich berücksichtigt werden. Dabei müssen sowohl der gewöhnliche Unterhaltsaufwand als auch eventuelle zusätzliche Betreuungskosten, wie sie in der Regel bei alleinstehenden Eltern oder beiderseits berufstätigen Eheleuten entstehen, in Ansatz gebracht werden.

Unter dem Gesichtspunkt des materiellen Benachteiligungsverbots muß der Obersatz somit lauten: Die Minderungen der Leistungsfähigkeit, die durch unvermeidbaren Aufwand für Kinder eintreten, müssen – unabhängig vom Familienstatus der Eltern – steuerlich in Abzug gebracht werden.⁵⁷ Im Sinne des Gleichbehandlungssatzes muß also die steuerliche Behandlung von Personen, die eine Unterhaltsverpflichtung erfüllen müssen, mit der Besteuerung eines von familiären Pflichten freien Steuerpflichtigen verglichen werden. Das Bundesverfassungsgericht hat dementsprechend für den Fall einer Tochter, die ihre Mutter unterstützte, ausgesprochen, daß die unvermeidbare Unterhaltspflicht steuerlich zu berücksichtigen sei. Für den umgekehrten Fall, der sogar den Regelfall bildet, daß nämlich die Mutter der Tochter Unterhalt gewährt, kann nichts anderes gelten. Aber nicht nur dem Grunde, sondern auch der Höhe nach fordert das Gebot der Steuergerechtigkeit einen vollen Abzug der Kinderlasten. Zwar ist der Gesetzgeber nicht gehindert, durch Höchst- und Richtsätze zu pauschalieren und zu typisieren. Seine Festlegungen dürfen jedoch nicht realitätsfremd sein. 58 Die einfachgesetzlich festzulegenden Abzugsbeträge müssen den durchschnittlichen Aufwendungen für Kinder entsprechen.

Daß diese Anforderungen des Verfassungsrechts sich in der politischen Praxis noch nicht umfassend durchgesetzt haben, ja zum Teil noch nicht einmal richtig zur Kenntnis genommen worden sind, ist vielfach öffentlich gerügt worden. ⁵⁹ Die Schuld liegt nicht zuletzt beim Bundesverfassungsgericht selbst, das die volle Abzugsfähigkeit von Unterhaltslasten lediglich an atypischen Fällen – Unterhalt für geschiedene Ehefrau oder für Mutter – exemplifiziert hat. In seinen umfassenden Entscheidungen zu den Kinderlasten hat das Bundesverfassungsgericht dieser verfassungsrechtlichen Systematik indessen bisher nur unzureichend Rechnung getragen. Gemeint sind die Entscheidungen zur Abschaffung der Kinderfreibeträge⁶⁰ und zur Besteuerung Alleinstehender mit Kindern. ⁶¹

⁵⁷ Maunz, in: Maunz/Dürig/Herzog/Scholz a. a. O. (Anm. 31), Anm. 21 b; vgl. auch die in Anm. 20 zit.

⁵⁸ BVerfGE 66, 214ff.; 67, 290ff.; Vogel, StuW 1984, S. 197ff.

⁵⁹ Zeidler, Interview a. a. O. (Anm. 51), S. 52; ebenso Tipke, StuW 1985, S. 78f.

⁶⁰ BVerfGE 43, 108ff.; dazu Vogel, DStR 1977, S. 31ff.

⁶¹ BVerfGE 61, 319ff.; dazu Arndt, JZ 1983, S. 200f.; Bopp, DStR 1983, S. 131ff.; Borggreve, DB 1983, S. 13ff.; Schmidt-Bleibtreu, BB 1983, S. 50ff.

⁵ Bitburger Gespräche 1988

58 Franz Klein bow sdd

b) Die Kinderfreibetrags-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

In der Kinderfreibetrags-Entscheidung von 1976 hat das Bundesverfassungsgericht die Ersetzung der bis 1974 gültigen steuerlichen Kinderfreibeträge durch ein einkommensunabhängiges Kindergeld für verfassungsrechtlich zulässig gehalten und dabei die steuerliche Berücksichtigung der vollen Unterhaltslasten abgelehnt. Die dafür vorgebrachten Gründe werfen bei einer genaueren verfassungsrechtlichen Nachprüfung eine Reihe von Fragen und Bedenken auf.

Das Bundesverfassungsgericht orientiert sich zu der Frage der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsverpflichtungen in dieser Entscheidung noch weitgehend an der einfachgesetzlichen Unterscheidung von abzugsfähigen Aufwendungen, die der Einkunftserzielung dienen, und im Prinzip nicht relevanter Privataufwendungen, zu denen auch die Unterhaltsaufwendungen gehören. Dies ist sachgerecht, wenn man aus dem Gleichbehandlungsgebot lediglich die konsequente Durchführung eines einfachgesetzlich gewählten Prinzips (Unterschied privat/beruflich) folgert. Erkennt man jedoch, daß die Einkommensteuer am Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit orientiert ist und damit die materiell-verfassungsrechtliche Steuergerechtigkeit zum Tragen kommt, so kann die Abzugsfähigkeit nicht von einfachgesetzlichen Unterscheidungen abhängen. Private Aufwendungen mindern, jedenfalls soweit sie unvermeidbar sind, in genau demselben Umfang die Leistungsfähigkeit wie berufliche Aufwendungen. Zugleich ist damit ausgeschlossen, daß der Gesetzgeber in beliebiger Weise diese Anerkennung der Leistungsfähigkeit ausgestalten kann.

Eine weitere Einschränkung des Abzugs von Kinderlasten leitet das Bundesverfassungsgericht in der Kinderfreibetrags-Entscheidung daraus her, daß gemäß Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG die Pflege und Erziehung der Kinder nicht nur "das natürliche Recht" der Eltern, sondern auch "die zuvörderst ihnen obliegende Pflicht" ist. 64 Diese Verfassungsnorm vermag indessen nur zu begründen, daß die Eltern nicht die volle Übernahme des Erziehungsaufwandes durch den Staat verlangen können. 65 Darum geht es jedoch nicht, vielmehr steht lediglich die steuerliche Anerkennung der im Rahmen der elterlichen Pflichten anfallenden Ausgaben zur Diskussion. 66 Man wird dem Bundesverfassungsgericht sogar entgegenhalten können, daß die verfassungsrechtliche Verpflichtung der Eltern zur Aufziehung der Kinder durch Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG ganz besonders deutlich die Unvermeidbarkeit des Unterhaltsaufwands belegt. 67 Dieser Aufwand wird auch nicht dadurch ausgeglichen, daß der Staat seinerseits durch Errichtung eines Schul-, Bildungs- und Ausbildungssystems Leistungen für die Kinder erbringt. Dies bedeutet nur, daß der Staat eine noch größere Inanspruchnahme der Eltern durch ihre Kinder verhindert.

62 BVerfGE 43, 108ff. (119f.); ebenso BVerfGE 47, 1ff. (23ff.).

67 Kirchhof a. a. O. (Anm. 4), S. 14ff.

2 BVerfGE 66, 214ff.; 67, 290ff.; Vogel, SeaW 1984, S. 197ff

⁶³ Anders noch BVerfG a.a. O. S. 121; wie hier Lang, StuW 1983, S. 104.

⁶⁴ BVerfGE a.a.O. S. 121.

⁶⁵ Badura, Staatsrecht, 1986, S. 106.

⁶⁶ Wiss. Beirat beim BMWF, Gutachten zur Neugestaltung und Finanzierung von Alterssicherung und Familienlastenausgleich, 1971, S. 53.

Auch die vielfältigen über das Steuerrecht verteilten "kindbedingten Erleichterungen",68 die in den verschiedensten Sachzusammenhängen Steuervorteile für Familien festlegen, ersetzen nicht einen am Leistungsfähigkeitsprinzip orientierten, systemgerechten Abzug der Kinderlasten durch einen allgemeinen Abzugstatbestand. Denn jede dieser "kindbedingten Erleichterungen" ist von zusätzlichen Voraussetzungen abhängig, die nicht bei jedem Steuerpflichtigen mit Kindern und vor allem kumuliert nicht in annähernd demselben Umfang bei allen Eltern gegeben sind.69

Schließlich hielt das Bundesverfassungsgericht die Ersetzung der steuerlichen Kinderfreibeträge durch ein einkommensunabhängiges Kindergeld deshalb für verfassungsmäßig, weil der Gesetzgeber nicht gehalten sein könne, die unterschiedlichen Startchancen von Kindern vermögender und weniger begüteter Eltern durch Freibeträge, die mit steigendem Steuersatz größere Wirkung entfalten, auch noch zu verstärken. 70 Hier zeigt sich deutlich, daß das Bundesverfassungsgericht einem Fehlschluß zum Opfer gefallen ist, wie ich einleitend sagte. Diese Argumentation vermengt die aus Art. 20 Abs. 1 GG resultierenden sozialstaatlichen Förderungsmöglichkeiten mit der Problematik einer leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung. Selbstverständlich ist der Gesetzgeber nicht gehindert, die Startchancen von Kindern aus den unteren Einkommensschichten zu verbessern, dies gebietet nicht zuletzt das in Art. 20 Abs. 1 GG festgelegte Sozialstaatsprinzip. Die Frage nach der zutreffenden Besteuerung, d.h. nach dem Abzug unvermeidbarer Unterhaltsaufwendungen, ist davon aber rechtlich unabhängig. Der Schutz von Ehe und Familie gilt nicht nur für sozial Schwächere. 71 Verfassungsrechtlich korrekt ist eine Kombination von steuerlicher Berücksichtigung von Unterhaltsaufwand und sozialstaatlicher Förderung der unteren Einkommensschichten. Art. 6 Abs. 1 GG gebietet den Schutz der Familie als solcher, eine isolierte sozialstaatliche Umverteilung zwischen reichen und armen Familien wird dadurch nicht gerechtfertigt;⁷² wenn umverteilt wird, dann kann dies nur allgemein ohne Rücksicht auf den Familienstatus geschehen.

c) Die Alleinerziehenden-Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

Durch die Vorgaben des Kinderfreibetragsbeschlusses war der verfassungsrechtliche Zugang zu einer systemgerechten Beurteilung der Kinderbetreuungskosten Alleinerziehender, die ja letztlich auch nur eine bestimmte Form zivilrechtlichen Unterhalts darstellen,⁷³ versperrt.⁷⁴ Es hätte nahegelegen, auch in diesen Fällen am Prinzip der materiellen Steuergerechtigkeit orientiert einen Leistungsfähigkeitsvergleich zwischen Eltern mit Betreuungsaufwendungen und Steuerpflichtigen ohne diese Kinderlasten vor-

⁶⁸ Übersicht bei Dornbusch, FamRZ 1983, S. 110.

⁶⁹ Vgl. auch Lang, StuW 1983, S. 207 ff.; Bopp, DStR 1983, S. 136.

⁷⁰ BVerfGE 43, 108ff. (124f.).

⁷¹ Klein, BayVBl. 1974, S. 4.

⁷² Vogel, DStR 1977, S. 41; danach wären auch degressive Kinderfreibeträge nicht zulässig (Beispiel bei Raupach/Tipke/Uelner, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, 1985, S. 117).

⁷³ Bopp, DStR 1983, S. 135.

⁷⁴ Vogel, StuW 1984, S. 201 ff. legt dar, daß das Bundesverfassungsgericht heute nicht mehr an die damaligen Entscheidungsgründe gebunden ist.

zunehmen. Daraus hätte resultiert, daß für Eltern mit Betreuungsaufwand eine Abzugsmöglichkeit eingerichtet werden müßte, und zwar unabhängig davon, ob es sich bei den Eltern um Eheleute oder Alleinstehende handelt.⁷⁵

Statt dessen hat das Bundesverfassungsgericht seiner Subsumtion die in den Verfassungsbeschwerden aufgestellte Rechtsbehauptung⁷⁶ zugrunde gelegt, daß alleinstehende Eltern vom Einkommensteuerrecht gegenüber Eheleuten – mit oder ohne Kinder – benachteiligt würden. Die Folge war, daß das Ehegatten-Splitting – als einfachgesetzliche Konsequenz des Schutzes der Ehe – gegen den Familien-Lastenausgleich – als steuerrechtliche Konkretisierung des Schutzes der Familie – ausgespielt wurde. Damit wurde eine Ungleichbehandlung zweier im GG nebeneinander rangierender Schutzgüter gerügt, es wurden "Äpfel mit Birnen verglichen".

Demgegenüber hatte das Bundesverfassungsgericht in einem Leitsatz aus dem Jahre 1960 noch formuliert:⁷⁷ "Aus dem Vergleich der Verteilung von Begünstigungen zwischen Ehegatten einerseits, Kindern andererseits, kann auf eine Verletzung des Artikels 6 Absatz 1 Grundgesetz nicht geschlossen" werden und in den Gründen darauf hingewiesen, daß "eine auf dem Vergleich zweier Sachverhalte beruhende Bewertung also auf dieser Norm nur hergeleitet werden kann, wenn Ehegatten oder Familienangehörige gegenüber Ledigen oder Nicht-Familienangehörigen benachteiligt sind".

Aufgrund der Wahl seines Vergleichspaares kommt das Bundesverfassungsgericht zu dem Schluß, daß Alleinerziehende mit Kindern deshalb benachteiligt würden, weil ihnen lediglich ein zusätzlicher Haushaltsfreibetrag in Höhe des Grundfreibetrages zur Verfügung stand, hingegen Ehegatten mit Kindern den vollen Splittingvorteil nutzen konnten. Diese Beurteilung setzt jedoch voraus, daß das Splitting überhaupt den Zweck verfolgt, kindbedingte Lasten auszugleichen. Das ist in der kinderlosen Ehe ohnehin nicht der Fall, jedoch auch in der Ehe mit Kindern dient das Splitting dazu, den Ehegatten den Verzicht auf ein Einkommen zu erleichtern, aber nicht den weitergehenden Unterhalts- oder Betreuungsaufwand abzudecken. 78 Daß das Bundesverfassungsgericht diese Zusammenhänge anders interpretiert, hat in zweierlei Hinsicht für Ehe und Familie nachteilige Konsequenzen: Zum einen nimmt das Bundesverfassungsgericht eine verfassungswidrige Benachteiligung von Alleinerziehenden mit Kindern nur in den Fällen an, in denen das Splitting überhaupt Vorteile bringt, und zwar in der Progressionszone.⁷⁹ Der gesteigerte Betreuungsaufwand mindert aber auch im Bereich der Proportionalzone die Leistungsfähigkeit und muß berücksichtigt werden. Dies macht der Vergleich eines Alleinerziehenden mit einem kinderlosen Alleinstehenden, deren Einkünfte in beiden Fällen im Bereich der unteren Proportionalzone liegen, deutlich.

Zum anderen versagt das Bundesverfassungsgericht Eheleuten mit Kindern in der Regel die steuerliche Geltendmachung von Betreuungskosten. ⁸⁰ Damit ist insbesondere

Tiplee/Lielner, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommenseeder

⁷⁵ Ebenso Tipke, StBerKongRep. 1983, S. 52ff.

⁷⁷ BVerfGE 11, 64ff. (69).

⁷⁸ Klein, BayVBl. 1974, S. 5.

⁷⁹ BVerfGE 61, 319ff. (345).

⁸⁰ BVerfGE 61, 319ff. (349ff.).

für den Fall der Doppelverdienerehe dieser steuerliche Abzug ausgeschlossen.⁸¹ Lediglich für den Fall, daß wegen der schlechten finanziellen Lage der Familie die Berufstätigkeit beider Ehegatten erforderlich ist oder wegen Alters oder Krankheit ein Ehegatte nicht die Betreuung der Kinder übernehmen kann, erwägt das Bundesverfassungsgericht den Abzug des Betreuungsaufwands als verfassungsrechtliches Postulat.

Für die Hausfrauenehe, in der das Ehegatten-Splitting den größten Effekt besitzt, rechtfertigt sich dies nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts aus der Abgeltungswirkung des Splitting für die Kinderlasten. Dazu ist oben bereits ausgeführt worden, daß die Kinderlasten nicht identisch sind mit dem Einkommensverzicht, den das Splitting abdecken soll.

Für die Doppelverdienerehe meint das Bundesverfassungsgericht, daß insofern eine steuerliche Geltendmachung der Kinderbetreuungskosten nicht von Verfassungs wegen geboten sei, weil bei doppelter Berufstätigkeit ohnehin zusätzliche Mittel anfallen, aus denen der Betreuungsaufwand bestritten werden kann. Damit wird indessen verkannt, daß die Minderung der Leistungsfähigkeit durch Betreuungskosten nicht deshalb entfällt, weil auf der anderen Seite im beruflichen Bereich höhere Einkünfte erzielt werden. Dieser zusätzliche Verdienst ist ja seinerseits auch der Besteuerung unterworfen und hebt im übrigen ganz oder zum Teil den Splittingvorteil auf. Es widerspricht auch dem System des Einkommensteuerrechts, einen Abzug von Vermögensminderungen deshalb zu versagen, weil zugleich besonders hohe Einnahmen anfallen.

Ein bedenkliches Verständnis des Art. 6 Abs. 1 GG manifestiert sich auch darin, daß das Bundesverfassungsgericht dann den Abzug von Kinderbetreuungskosten bei Doppelverdienern zuläßt, wenn die beiderseitige Berufstätigkeit "notwendig" ist. Diese Formulierung gewinnt ihre Bedeutung aus der verfassungsrechtlichen Vorgabe, daß nur "unvermeidbare" Privataufwendungen eine verfassungsrechtlich relevante Minderung der Leistungsfähigkeit mit sich führen. Das Bundesverfassungsgericht meint, daß zusätzliche Betreuungsaufwendungen bei Doppelverdienern nur dann "unvermeidbar" sind, wenn die beiderseitige Berufstätigkeit der Ehegatten auf ökonomischen Zwängen beruht. Damit werden die "normalen" Doppelverdiener allerdings steuerlich bestraft. Diese Auffassung des Bundesverfassungsgerichts von der Unvermeidbarkeit der Kinderlasten wird nicht der verfassungsrechtlichen Bedeutung von Ehe und Familie gerecht. Die Entscheidung der Ehegatten über ihre gemeinsame Lebensgestaltung ist vom Steuerrecht immer zu respektieren, auch wenn Kinder vorhanden sind. Man kann keiner Ehefrau und Mutter, die es vorzieht, ihre berufliche Qualifikation weiterhin zu nutzen, sich nur zum Teil der Kindererziehung zu widmen und dafür Hilfe in Anspruch zu nehmen, klarmachen, daß der Betreuungsaufwand für sie "vermeidbar" gewesen wäre - denn sie hätte ja auch den Beruf aufgeben und selber die volle Erziehung übernehmen können. 83 Unter der Voraussetzung, daß Art. 6 Abs. 1 GG die freie Lebensplanung der Eheleute schützt, darf die Fragestellung nicht lauten: War der Betreu-

⁸¹ Kritisch insoweit auch Lang, StuW 1984, S. 131.

⁸² Simon, Sondervotum in BVerfGE 47, 1 ff. (42 f.).
83 Vgl. auch Tipke, StBerKongRep. 1983, S. 54.

62 Franz Klein bour add

ungsaufwand durch eine andere Aufteilung der Erwerbstätigkeit zwischen den Ehegatten vermeidbar?⁸⁴ Vielmehr muß gefragt werden: War angesichts der von den Ehegatten getroffenen freien Entscheidung für oder gegen eine Doppelverdienerehe der weitergehende Unterhaltsaufwand unvermeidbar? Das wird man bei beiderseitiger Arbeitstätigkeit in der Regel bejahen müssen. Eine andere Auffassung gibt der Frau nicht die freie Wahl zwischen Berufstätigkeit oder Hausfrauendasein.⁸⁵

d) Zum geltenden Einkommensteuerrecht

Der Steuergesetzgeber hat sich in den letzten Jahren um einen Ausbau der kindbedingten Abzugsmöglichkeiten bemüht. Rei Im Vordergrund stehen dabei die Kinderfreibeträge des § 32 EStG, die sich seit dem Steuersenkungsgesetz 1986/1988 auf jährlich 2484 DM pro Kind belaufen, sowie der Abzug von Kinderbetreuungskosten bis zu einem bestimmten Höchstbetrag, der allerdings in der Regel nur alleinerziehenden Elternteilen gewährt wird. Beide Regelungen sind jedoch nicht tauglich, den verfassungsrechtlichen Anforderungen des Verbots der Benachteiligung der Familie zu genügen. Kirchhof hat in diesem Zusammenhang den Hang des Gesetzgebers gerügt, atypischen Familienkonstellationen eine stärkere Entlastung zu gewähren als der steuerlichen "Normalfamilie". Reicht wird der Steuerlichen "Normalfamilie".

Soweit mit den Kinderfreibeträgen der gesteigerte Unterhaltsaufwand für die Kinder abgegolten werden soll, entspricht dies nur dem Grunde nach den verfassungsrechtlichen Anforderungen. Der Höhe nach bleibt ein Ansatz von 207 DM pro Kind und Monat in realitätsfremder Weise hinter der tatsächlichen Belastung des Steuerpflichtigen durch Kindesunterhalt zurück. Nach der in der Bundesrepublik von den Zivilgerichten angewandten "Düsseldorfer Tabelle" für Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern (Stand 1.1. 1985) liegt bereits der geringste Satz einer Unterhaltspflicht, ausgehend von der untersten Einkommensstufe (bis 1850 DM) und dem niedrigsten Kindesalter (bis 6 Jahren) bei 228 DM. Im Falle eines monatlichen Verdienstes von 3000 DM liegen die Unterhaltssätze für 10 Jahre alte Kinder bei 400 DM, und bei einem Monatsverdienst von 4200 DM und einem Kindesalter von 15 Jahren müssen sogar 605 DM pro Monat gezahlt werden. In der Öffentlichkeit wird der Jahresverbrauch eines Kindes sogar auf ca. 10000 DM, also das Vierfache des steuerlich anerkannten Betrages, geschätzt. O

Auch wenn dem Steuergesetzgeber eine weitgehende Befugnis zum Typisieren und Pauschalieren zugestanden werden muß, entfällt damit nicht die Pflicht, sich an der

84 Ähnlich Simon, Sondervotum in BVerfGE 47, 1ff. (44f.).

86 Darstellung der Rechtsentwicklung bei Blümich/Falk, Einkommensteuergesetz, 12. Aufl., § 32 EStG (Oepen),

Stand 1986, Rdn. 1ff.

⁸⁵ An einer weitgehenden Anerkennung der Kinderbetreuungskosten sah sich das BVerfG wohl auch durch seine Haushaltsgehilfinnen-Entscheidung (BVerfGE 47, 1ff.) gehindert, in der es – allerdings unter anderen Gesichtspunkten – die volle Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskostenaufwand verneint hatte; vgl. zu dieser Problematik auch Mennel a. a. O. (Anm. 49), S. D 187ff. und Lang, StuW 1983, S. 106 m. w. N.

⁸⁷ Kirchhof a. a. O. (Anm. 4), S. 23 ff.

Ebenso Tipke, StuW 1984, S. 128.
 Abgedr. in NJW 1984, S. 2330.

⁹⁰ Adam, Ehe statt Familie, FAZ v. 5. 11. 1986, S. 1; vgl. auch Zeidler, Interview (Anm. 51), S. 55.

durchschnittlichen Belastung des Steuerbürgers zu orientieren. Es dürfen nicht Werte angesetzt werden, die noch unter der zivilrechtlichen Mindestbelastung von Eltern liegen. 91

Der umfassende Schutz von "Ehe und Familie" – das Familien-Splitting

Mit der Forderung nach einem deutlichen Ausbau des Kinder-Lastenausgleichs ist zugleich wieder der Ausgangspunkt der verfassungsrechtlichen Überlegungen erreicht. Zum einen ist bereits festgestellt worden, daß das GG "Ehe" und "Familie" als gleichberechtigte Schutzgüter ansieht. Die Ehe, die nicht gleichzeitig Familie ist, sollte nach dem ausdrücklichen Willen der Verfassungsschöpfer keine "Ehe minderen Rechts" sein. Die Ansicht, daß in den letzten Jahrzehnten die Familie im Steuerrecht gegenüber der Ehe benachteiligt worden sei, und kein Hinderungsgrund bestehe, diese Rangfolge einfach umzudrehen,⁹² steht mit den Anforderungen des Art. 6 Abs. 1 GG nicht in Einklang. Es war eben bisher schon verfassungswidrig, die Familie im Steuerrecht zu benachteiligen, es wäre in Zukunft ebenso verfassungswidrig, der Ehe ihren Schutz im Steuerrecht zu entziehen. Verfassungsrechtlich zulässig ist einzig die gleichmäßige Verteilung der staatlichen Mittel auf Ehe und Familie.

Vor allem aber ist es auch haushaltsmäßig durchaus möglich, den vollen Schutz von "Ehe" und "Familie" im Steuerrecht zu verwirklichen. Voraussetzung ist allerdings eine grundlegende Reform des Einkommensteuerrechts überhaupt. 93 Der frühere Rheinland-Pfälzische Finanzminister Gaddum hat einen umfassenden und vor allem aufkommensneutralen Entwurf des Einkommensteuergesetzes vorgelegt,94 der einen weitgehenden Abbau von Steuervergünstigungen, eine allgemeine Tarifsenkung sowie eine besondere Berücksichtigung von Familienlasten vorsieht. Sein Vorschlag ist das Familien-Splitting, d.h. die Erweiterung des Ehegatten-Splitting durch zusätzliche Splittingdivisoren für jedes Kind. 95 Dadurch wird erreicht, daß der Transfer von Leistungsfähigkeit, der zwischen Eltern und Kindern anfällt, in demselben Umfang steuerlich zum Tragen kommt wie die gemeinsame Teilhabe der Ehegatten an ihren Einkünften. "Ehe" und "Familie" werden dadurch gleichmäßig im Steuerrecht berücksichtigt. Es bedarf keines komplizierten Systems von Freibetragsregelungen, über deren Angemessenheit für ieden Veranlagungszeitraum erneut vor den Finanzgerichten und dem Bundesverfassungsgericht gestritten wird, sondern lediglich eines einfachen Zusatzdivisors. Für den Steuerpflichtigen ist damit zugleich ein wesentlicher Beitrag zur Übersichtlichkeit des Steuerrechts geleistet.

Das Familien-Splitting trägt darüber hinaus in hohem Maße zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei. Denn die Bezieher von Vermögenseinkünften können ohnehin schon

⁹¹ Vgl. BVerfGE 66, 214ff. (224).

⁹² Zeidler, Vortrag, 6. Rechtspolitischer Kongreß der SPD v. 20. 6. 1986, fotok. Manuskript.

⁹³ Ebenso Tipke, StBerKongRep. 1983, S. 62f.

⁹⁴ Gaddum, Steuerreform: Einfach und Gerecht – Für ein besseres Einkommensteuerrecht, 1986.

⁹⁵ Gaddum a. a. O. (Anm. 94), S. 43ff.; ebenso Haller a. a. O. (Anm. 25), S. 34; Charlier, StbJb. 1979/80, S. 500ff.;
Wiss. Beirat beim BMWF, Gutachten zur Reform der direkten Steuern, 1967, S. 32ff.

64 Franz Klein brunda

jetzt durch Übertragung von Einkunftsquellen auf ihre Kinder auf legalem Wege ihr eigenes Familien-Splitting ins Werk setzen. Benachteiligt werden durch das geltende Einkommensteuersystem vor allem Arbeitnehmer und Freiberufler, die keine oder nur eingeschränkte Möglichkeiten haben, ihre Einkünfte auf die Kinder zu verlagern. Ein gesetzliches Familien-Splitting wird diese Konstruktionen wirtschaftlich uninteressant machen und einen Gleichlauf der Steuerlast unabhängig von der Art der erzielten Einkünfte mit sich führen. Daß damit auch die Finanzgerichtsbarkeit von Prozessen etwa um Familiengesellschaften oder Nießbrauchsverträge entlastet würde, sei als erfreuliche Nebenfolge vermerkt.

Das Bundesverfassungsgericht hat das Familien-Splitting für eine zulässige Form des Familien-Lastenausgleichs erachtet. Wenn gegen die Einbeziehung von Kindern in eine Veranlagungsgemeinschaft mit ihren Eltern im Schrifttum vorgebracht wird, daß das Eltern-Kind-Verhältnis keine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs wie bei Ehegatten, sondern lediglich ein einseitiges Unterhaltsverhältnis darstelle, so verkennt diese Absicht, daß in der intakten Familie Eltern und Kinder aus demselben Topf wirtschaften, daß die Kinder am Lebensstandard der Eltern teilhaben und nicht nach Richtsätzen am Existenzminimum gehalten werden. Eingewandt wird auch, daß die Kinder allerdings nicht an den Sparquoten der elterlichen Einkünfte partizipierten, sondern lediglich am Konsum. Dem ist jedoch entgegenzuhalten, daß Eltern in aller Regel auch für ihre Kinder sparen und ihre Vermögen später auf die Kinder übertragen, odaß das Einkommen der Eltern in vollem Umfang in das Familien-Splitting einbezogen werden kann. Es stellt somit eine sachgerechte Förderung der Familie im Sinne von Art. 6 Abs. 1 GG dar.

Im Schrifttum wird gegen das Familien-Splitting häufig das Argument vorgebracht, daß der Splittingvorteil nicht den tatsächlichen Unterhaltslasten angepaßt sei, daß insbesondere Hochverdiener über das volle Familien-Splitting ungerechtfertigte Steuervorteile erhielten, die weit über dem Ausgleich kindbedingter Lasten liegen würden. ¹⁰¹ Dies würde indessen durch die Förderungsfunktion des Art. 6 Abs. 1 GG gerechtfertigt. Im übrigen ist dem dreierlei entgegenzuhalten: Zum einen schafft jede Art von Pauschalierung und Typisierung – auch durch Kinderfreibeträge – bei extrem hohen oder extrem niedrigen Einkommen Verwerfungen. Zum anderen aber ist festzustellen, daß mit steigendem Einkommen auch die Unterhaltslasten für Kinder ansteigen und daher eine stärkere steuerliche Entlastung durchaus geboten sein kann. ¹⁰² Vor allem aber wird vielfach übersehen, daß der Entlastungseffekt durch das Familien-Splitting entscheidend von der Ausgestaltung des allgemeinen Einkommensteuertarifs abhängt. Bei einem rein proportionalen Tarif führt ein Familien-Splitting lediglich zu einer

⁹⁶ BVerfGE 61, 319ff. (355).

⁹⁷ Raupach a. a. O. (Anm. 72), S. 118; ähnlich Gottwald, DStR 1987, S. 19.

⁹⁸ Haller a. a. O. (Anm. 25), S. 27f.

⁹⁹ Vogel, DStR 1977, S. 40.

¹⁰⁰ Haller a. a. O. (Anm. 25), S. 29f.

¹⁰¹ Bopp, DStR 1983, S. 135; Lang, StuW 1983, S. 123; ders., StuW 1984, S. 132; Tipke, StBerKongRep. 1983, S. 61; ders., StuW 1984, S. 127f.; Vogel, DStR 1977, S. 40.

¹⁰² Vogel, DStR 1977, S. 40.

Vervielfältigung der Grundfreibeträge – dies wird in unserem Vermögenssteuerrecht schon seit langem und ohne verfassungsrechtliche Bedenken praktiziert. 103 Im Falle eines niedrigen progressiven Tarifs - wie er etwa in der Reagan'schen Steuerreform mit einem Spitzensteuersatz von 28% festgesetzt worden ist - bewirkt auch ein Splittingdivisor von 1 pro Kind keinerlei Ungereimtheiten. Auch der Reformvorschlag von Gaddum sieht eine deutliche Senkung des Spitzensteuersatzes vor. Lediglich bei Zugrundelegung extrem hoher Spitzensteuersätze, etwa den derzeit geltenden 56% oder gar darüberliegenden Sätzen, kommt eine verfassungsrechtlich bedenkliche Bevorteilung der Hochverdiener durch ein Vollsplitting in Betracht; man könnte dem durch eine Begrenzung des Splittingdivisors pro Kind auf 0.8 oder 0.5 entgegenwirken. Dabei wird aber zu berücksichtigen sein, daß gerade die hochverdienenden Eltern sich ohne weiteres durch Übertragung von Vermögensgütern auf ihre Kinder faktisch pro Kind einen Splittingdivisor von 1 doch wieder verschaffen können, wie das schon jetzt möglich ist.

Umgekehrt ist es ein Gebot der Sozialstaatlichkeit und des Art. 6 Abs. 1 GG, den unteren Einkommensschichten, die vom Familien-Splitting nur in geringem Umfang Vorteile erlangen können, einen Ausgleich der Kinderlasten über sozialstaatliche Zuwendungen, etwa ein fixes Kindergeld zu gewähren. 104 Damit wäre eine Fortführung des bereits jetzt praktizierten "dualen Systems" aus Steuerentlastung und Sozialleistung gewährleistet.

Auf weitere Einzelheiten des Familien-Splittings, etwa die Frage, bis zu welchem Alter Kinder der "Veranlagungsgemeinschaft" zuzurechnen sind oder die Aufteilung der Steuerschuld auf Eltern und Kinder, soweit die Kinder eigene Nebenverdienste erzielen, kann im Rahmen dieses Vortrags nicht eingegangen werden. Festgehalten werden muß allerdings, daß Unterhaltszahlungen an Personen, die nicht in das Familien-Splitting einbezogen werden, als zusätzliche Minderungen der Leistungsfähigkeit beim Steuerpflichtigen abgezogen werden müssen.

Das Familien-Splitting stellt die einfachste und flexibelste Verwirklichung von Ehe und Familie im Steuerrecht dar. Daß es noch nicht Gesetz geworden ist, liegt an der "Tyrannei der Besitzstände", die einen umfassenden Abbau von Steuervergünstigungen zugunsten eines leistungsfähigkeitsgerechten Einkommensteuerrechts bisher verhindert hat. Nicht die Förderung der Ehe ist der Grund dafür, daß die Familie im Steuerrecht zugrunde geht, sondern die pseudosoziale Argumentation, Kindergeld für alle sei sozialer als eine kombinierte steuerliche Lösung, die den Sozialschwachen eine Ergänzung durch Kindergeld sichert.

¹⁰³ Charlier, StbJb, 1979/80, S. 486ff.

Charlier, StbJb, 1979/80, S. 486ff.
 Vogel, DStR 1977, S. 40; Haller a. a. O. (Anm. 25), S. 30ff.