



Verfassungsfragen der steuerrechtlichen Behandlung von Kindesexistenzminimum und Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf

Rechtsgutachten für die Friedrich-Ebert-Stiftung

erstellt von Prof. Dr. Joachim Wieland, LL.M. (Cantab)
Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer
Juli 2011

**FRIEDRICH
EBERT** 
STIFTUNG

Forum Politik
und Gesellschaft

Impressum
ISBN 978-3-86872-813-2

Herausgeberin:
Friedrich-Ebert-Stiftung
Forum Politik und Gesellschaft
Hiroshimastraße 17
10785 Berlin

Autor:
Prof. Dr. Joachim Wieland, LL.M. (Cantab)
Deutsche Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer

Redaktion:
Christina Schildmann, Friedrich-Ebert-Stiftung

Redaktionelle Betreuung:
Inge Voß, Friedrich-Ebert-Stiftung

Gestaltung:
Meintrup, Grafik Design

Copyright 2011 by Friedrich-Ebert-Stiftung,
Forum Politik und Gesellschaft

A Gutachtenauftrag

Für die Gewährleistung des Existenzminimums von Kindern wird in Deutschland durch die Zahlung von Kindergeld und durch einen Freibetrag im Einkommensteuerrecht Sorge getragen. Neben einem Freibetrag für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag) wird ein Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes vom Einkommen des steuerpflichtigen Elternteils abgezogen. Während das Kindergeld für das erste und zweite Kind je 184 €, für das dritte Kind 190 € und für das vierte und jedes weitere Kind 215 € beträgt, fällt die steuerliche Freistellung bei höherem Einkommen wegen des progressiven Einkommensteuertarifs höher aus. Das Existenzminimum der Kinder wird also für Bezieher eines höheren Einkommens mit einem höheren Betrag ausgeglichen als das Kindergeld, auf das Bezieher kleinerer Einkommen beschränkt sind. Diese Ungleichbehandlung wird damit begründet, dass die Progression im Einkommensteuertarif zu einer relativ höheren Belastung führe, der eine entsprechend höhere Entlastung durch den Kinderfreibetrag entspreche. Dem wird entgegengehalten, dass nach dem geltenden Recht der Staat leistungsfähigeren Bürgern eine höhere finanzielle Entlastung für die Kosten des Existenzminimums eines Kindes zubillige als leistungsschwächeren.

Die Friedrich-Ebert-Stiftung möchte klären lassen, ob die gegenwärtige Rechtslage, die auf die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zurückgeht, aus verfassungsrechtlichen Gründen dem Gesetzgeber zwingend vorgegeben ist oder ob das Grundgesetz es auch zulässt, dass der Staat die Kosten des Existenzminimums eines Kindes unabhängig vom Einkommen seiner Eltern mit dem gleichen Betrag ausgleicht. Sie bittet um die Erstellung eines Gutachtens zu den folgenden Fragen:

- I. Kann das Kindes-Existenzminimum im Einkommensteuerrecht durch einen Kindergrundfreibetrag anstelle eines Kinderfreibetrages berücksichtigt werden? Ist auch ein Abzug von der Steuerschuld möglich? In welcher Höhe wäre das Existenzminimum dann zu berücksichtigen?
- II. Ließe sich das Kindes-Existenzminimum auch durch einen Zahlbetrag anstelle des steuerlichen Freibetrages berücksichtigen?

- III. Ist der Betreuungsbedarf verfassungsrechtlich zwingend im Einkommensteuerrecht abzugelten? Ist der Erziehungsbedarf abzugelten? Was umfasst er und in welcher Höhe ist er abzugelten? Inwiefern ist Ausbildungsbedarf als Bestandteil des steuerlichen Existenzminimums zu berücksichtigen?

Das Gutachten wird dazu zunächst die geltende Rechtslage mit ihrem Ineinanderwirken von einkommensteuerrechtlichem Freibetrag und Kindergeld in einem Sachbericht darstellen (B.), bevor die Vorgaben in Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts analysiert und daraus Folgerungen für die hier interessierende Frage gezogen werden (C.). Zum Schluss des Gutachtens werden die Ergebnisse kurz zusammengefasst (D).

B Sachbericht

Grundlage des so genannten Familienleistungsausgleichs ist § 31 Einkommensteuergesetz (EStG). Danach wird ein Einkommensbetrag in Höhe des Existenzminimums eines Kindes einschließlich der Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung entweder durch steuerliche Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch Kindergeld gemäß dem Abschnitt X des Einkommensteuergesetzes steuerlich freigestellt. Der Gesetzgeber hat sich damit für eine einkommensteuerrechtliche Lösung entschieden, in der die steuerliche Freistellung des Einkommens der Eltern im Vordergrund steht. Das Kindergeld ist Element des Einkommensteuerrechts. Nur soweit es wegen der relativ niedrigen Einkommensteuerbelastung der Eltern höher ist als die eigentlich geplante Steuerentlastung, wird es als Sozialleistung zur Förderung der Familie gezahlt. Reicht die Höhe des gezahlten Kindergeldes nicht aus, um die mit dem Kinderfreibetrag bezweckte Entlastung von der Einkommensteuer zu bewirken, werden die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG von der Steuer abgezogen und das gezahlte Kindergeld verrechnet (§ 31 S. 4 EStG).

Die Freibeträge werden nicht nur für das sächliche Existenzminimum des Kindes, sondern auch für seinen Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf gezahlt. Sie belaufen sich gegenwärtig für jeden Elternteil auf 2.184 € für das sächliche Existenzminimum eines Kindes und auf 1.320 € für den Betreuungs- und Erziehungs- bzw. Ausbildungsbedarf. Das sind pro Kind für beide Elternteile zu-

I. Wandel der Verfassungsrechtsprechung

sammen genommen insgesamt 7.008 € im Jahr. Zahlen die Eltern den höchsten Einkommensteuersatz von 45 Prozent, die sogenannte Reichensteuer, bewirkt dieser Freibetrag pro Kind eine steuerliche Entlastung von 3.153,60 € im Jahr oder 262,80 € im Monat. Dem steht das im Regelfall für das erste oder zweite Kind gezahlte Kindergeld in Höhe von 2.208 € im Jahr oder 184 € im Monat gegenüber. Eltern mit einem Einkommen von über 500.000 € im Jahr mit zwei Kindern erhalten also pro Jahr einen um 945,60 € je Kind, insgesamt also um 1.891,20 €, höheren finanziellen Ausgleich für die Kosten des Existenzminimums und des Betreuungs- und Erziehungs- bzw. Ausbildungsbedarfs ihrer Kinder als Eltern, die wegen eines niedrigen Einkommens nur Anspruch auf Kindergeld haben.

Demgegenüber wird das Existenzminimum von Erwachsenen unabhängig vom Einkommen gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG einheitlich mit einem Grundfreibetrag von 7.834 € steuerlich berücksichtigt. Die finanzielle Entlastung wird für einen Steuerpflichtigen, der ein Einkommen in Höhe des Grundfreibetrages hat, in gleicher Höhe gewährt wie für einen Steuerpflichtigen mit hohem Einkommen, der den Spitzensteuersatz von gegenwärtig 45 Prozent zahlt. Würde statt des Grundfreibetrags ebenfalls ein Freibetrag gewährt, würde auch insoweit die finanzielle Entlastung mit der Höhe des Einkommens und damit der Progression steigen. Die Kosten des Existenzminimums von Kindern werden also nach geltendem Recht durch den Staat bei höherem Einkommen der Eltern finanziell besser ausgeglichen als bei niedrigem Einkommen, während das Existenzminimum von Erwachsenen unabhängig von der Höhe des Einkommens immer mit dem gleichen Betrag berücksichtigt wird.

C Verfassungsrechtliche Bewertung

Die verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Berücksichtigung des Existenzminimums und des Betreuungs- sowie des Erziehungs- bzw. Ausbildungsbedarfs von Kindern haben sich im Text des Grundgesetzes seit dessen Inkrafttreten nicht verändert. Verändert hat sich allerdings die Interpretation der Vorgaben durch das Bundesverfassungsgericht. Wegen der Bedeutung der Verfassungsrechtsprechung für die Auslegung der Verfassung in der Staatspraxis wird zunächst deren Wandel nachgezeichnet (I.), bevor eine eigene Bewertung erfolgt (II.).

1 Gleichheit der Startchancen

Zu Beginn seiner einschlägigen Rechtsprechung hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts 1976 die Gleichheit der Startchancen aller Kinder betont. Der Senat ging von dem einkommensteuerrechtlichen Verbot in § 12 Nr. 1 EStG aus, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkunftsarten oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte abzuziehen. Er verwies darauf, dass die aus dem Unterhalt und der Schul- und Berufsausbildung von Kindern erwachsenden wirtschaftlichen Belastungen im Einkommensteuerrecht bis 1974 durch die Einräumung von Kinderfreibeträgen berücksichtigt worden seien. Daneben habe es ab dem dritten Kind Kindergeld und im Besoldungsrecht des öffentlichen Dienstes Kinderzuschläge gegeben. 1974 war das Nebeneinander von Kindergeld und Steuerermäßigungen durch einen einheitlichen vom Elterneinkommen unabhängigen Kinderlastenausgleich ersetzt worden. Seitdem wurden 50 DM Kindergeld für das erste, 70 DM für das zweite und 120 DM für jedes weitere Kind gezahlt.

[§ 10 Bundeskindergeldgesetz in der Fassung vom 31. Januar 1975, BGBl. I S. 412.](#)

Als die Kinderfreibeträge und die Kinderzuschläge abgeschafft wurden, erhoben mehrere ordentliche Professoren des Rechts Verfassungsbeschwerden gegen die Neuregelung. Sie sahen einen Verfassungsverstoß darin, dass Eltern mit unterhaltsberechtigten Kindern steuerrechtlich nicht anders behandelt würden als kinderlose Personen, obwohl sie zwangsläufige Aufwendungen für den Unterhalt ihrer Kinder hätten. Die durch Kinderfreibeträge bewirkte höhere steuerliche Entlastung sei nur die Kehrseite der überproportionalen Steuerbelastung der höheren Einkommen und nicht etwa eine steuerliche Begünstigung. Vielmehr verlange die „horizontale Steuergerechtigkeit“, dass Bezieher gleicher Einkünfte mit gleicher Leistungsfähigkeit gleich belastet würden. Da Unterhaltslasten die Leistungsfähigkeit minderten, fordere die Gleichheit im horizontalen Bereich einen Abzug von der Bemessungsgrundlage. Im oberen Tarifbereich könne das einkommensunabhängige Kindergeld die Nachteile der Tarifprogression nicht ausgleichen.

BVerfGE 43, 108 (109 ff.).

Demgegenüber verwies der Bundesminister der Finanzen auf das Ziel der Reform, die Startchancen der Kinder einander anzugleichen, die ganz wesentlich von den Einkommensverhältnissen der Kinder abhingen. Die horizontale Steuergerechtigkeit bleibe gewahrt. Der Gesetzgeber sei von Verfassungs wegen nicht zu der steuerrechtlichen Lösung verpflichtet.

BVerfGE 43, 108 (115).

Das Bundesverfassungsgericht stellte an den Anfang seiner Ausführungen die grundlegende Aussage, es könne aus dem Wesen der Einkommensteuer als einer auf Leistungsfähigkeit angelegten Steuer nicht auf das Prinzip geschlossen werden, dass die für den Konsum der Kinder verwendeten Teile des Einkommens nicht der Besteuerung unterliegen könnten.

BVerfGE 43, 108 (119).

Damit war dem rechtlichen Vorbringen der Beschwerdeführer die Grundlage entzogen. Das Gericht verwies in diesem Zusammenhang auf das in § 12 Nr. 1 EStG normierte Prinzip, dass generell die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familie aufgewandten Beträge weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch beim Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen.

BVerfGE 43, 108 (119 f.).

Zwar sei es ein grundsätzliches Gebot der Steuergerechtigkeit, die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auszurichten. Deshalb dürfe der Gesetzgeber die unabweisbare Sonderbelastung der Eltern durch Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern ohne Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit nicht außer Acht lassen.

„Bei der Regelung jedoch, wie diese Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit zu ermitteln und zu beurteilen und wie ihr Rechnung zu tragen ist, lässt das Gleichheitsgebot des Grundgesetzes und das ihm zu entnehmende Gebot der Steuergerechtigkeit dem Gesetzgeber Gestaltungsfreiheit. Er kann sich dabei weitgehend von sozialpolitischen und auch gesellschaftspolitischen Erwägungen und Absichten leiten lassen. Zur reinen Verwirklichung des Prinzips der Besteue-

rung nach der Leistungsfähigkeit ist der Gesetzgeber auch bei der Einkommensteuer von Verfassungs wegen nicht verpflichtet, ...“

BVerfGE 43, 108 (120).

Leistungsfähigkeitsprinzip und Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers stehen danach also grundsätzlich gleichberechtigt nebeneinander. Der Gesetzgeber muss sich um praktische Konkordanz zwischen beiden bemühen, ist aber keinesfalls verpflichtet, seine Gestaltungsfreiheit auf dem Altar des inhaltlich keineswegs eindeutigen Leistungsfähigkeitsprinzips zu opfern.

Das betont das Gericht nachdrücklich, indem es auf das Recht des Gesetzgebers hinweist, davon abzusehen, „die je nach der sozialen Stellung verschiedenen Aufwendungen für den Unterhalt von Kindern in *vollem Umfang* als steuerliche Entlastung zu berücksichtigen.“

BVerfGE 43, 108 (121), *Hervorhebung im Original*.

In diesem Zusammenhang arbeitet der Senat heraus, das in Art. 6 Abs. 1 GG enthaltene Gebot, die Familie durch geeignete Maßnahmen zu fördern, gehe nicht so weit, „dass der Staat gehalten wäre, jegliche die Familie betreffende Belastung auszugleichen oder jeden Unterhaltspflichtigen zu entlasten.“ Zugleich erinnern die Richterinnen und Richter an die Pflichten der Eltern: „Die individuelle, auch finanzielle Verantwortung der Eltern für ihre Kinder lässt die volle steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen zu Lasten der Allgemeinheit und der Gesamtheit der Steuerzahler verfassungsrechtlich als nicht geboten erscheinen.“

BVerfGE 43, 108 (121).

Damit ist klargestellt, dass die Verfassung den Staat zwar zur Förderung von Familien verpflichtet, Eltern aber nicht von den finanziellen Folgen der Erfüllung ihrer Pflichten gegenüber ihren Kindern steuerlich umfassend entlasten muss.

Ein weiteres Argument für die Gestaltungsfreiheit des Staates sieht der Senat in der wirtschaftlichen Entlastung der Eltern durch die steuerfinanzierte Bereitstellung des Schul-, Bildungs- und Ausbildungssystems. Der Verzicht auf Gebühren entlastet Eltern von Kosten, die aus der Schul- und

Berufsausbildung ihrer Kinder entstehen und die auch ihnen auferlegt werden könnten. Hinzu kommen die Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz.

[BVerfGE 43, 108 \(121 f.\)](#)

Den Vorgaben der Verfassung genüge es, wenn der Gesetzgeber die Minderung der Leistungsfähigkeit von Steuerpflichtigen, die aus der Pflicht zum Kindesunterhalt erwachse, vom steuerlichen in den sozialpolitischen Bereich verlagere. Damit sei die Pflicht zur Berücksichtigung der geminderten Leistungsfähigkeit im Einkommensteuerrecht entfallen. Das Gericht überlässt es der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, ob und in welchem Umfang er Familien gerade mit steuerlichen Mitteln fördere.

[BVerfGE 43, 108 \(123 f.\)](#)

Am Ende des Beschlusses wendet sich der Senat noch einmal ausdrücklich der Frage zu, ob es mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, dass nach der Kindergeldlösung die zuvor bestehende stärkere Entlastung von Eltern mit progressiv hoch besteuertem Einkommen gegenüber Eltern mit geringerem Einkommen nun wegfiel. Er erinnerte daran, dass der Bundesfinanzhof diese Regelung schon 1960 und 1969 als zulässig angesehen hatte.

[BFH, BStBl. 1960 III, S. 102; 1969 II, S. 730.](#)

Unter Bezug auf die gesetzgeberische Gestaltungsfreiheit räumt das Bundesverfassungsgericht dem Parlament ausdrücklich das Recht ein, „sich von dem sozial- und gesellschaftspolitischen Anliegen leiten (zu) lassen, die Ungleichheit der Startchancen, die an sich schon aus den verschiedenen Einkommensverhältnissen der Eltern folgt, nicht noch zu verstärken.“ Das Gericht erinnert in diesem Zusammenhang an seine Rechtsprechung zur Berücksichtigung sozialer Gesichtspunkte bei Steuern, die an die Leistungsfähigkeit des Pflichtigen anknüpfen. „Die Orientierung an der sozialen Schutzbedürftigkeit gestattet die gleichmäßige Begünstigung aller Kinder, wenn sie nicht sogar eine Differenzierung zugunsten der sozial Schwächeren erlaubt oder möglicherweise gebietet.“

[BVerfGE 43, 108 \(125\) unter Verweis auf BVerfGE 29, 403 \(412\); 32, 333, \(339\); 36, 66 \(72\).](#)

Der Senat verweist hier also sogar auf die Möglichkeit, dass eine Begünstigung von Kindern aus sozial schwächeren Familien von Verfassungs wegen geboten sein könne. Diese Frage bleibt aber letztlich unbeantwortet. Der Beschluss macht sich jedoch finanzwissenschaftliche Untersuchungen zu eigen, wonach der Gesetzgeber davon ausgehen könne, dass bei steigendem Einkommen dessen Nutzbarkeit für die Befriedigung der bei der Leistungsfähigkeit zu berücksichtigenden notwendigen Bedürfnisse immer mehr abnehme. Dementsprechend treffe die Belastung durch den Kindesunterhalt den Bezieher eines hohen Einkommens im Gegensatz zu dem weniger Verdienenden in einem Lebensbereich, in dem eine Beschränkung eher zulässig erscheine.

[BVerfGE 43, 108 \(124 f.\) unter Bezug auf Haller, Die Steuern, 2. Aufl. 1971, S. 15.](#)

Damit hat das Bundesverfassungsgericht in seiner Auslegung der verfassungsrechtlichen Vorgaben einen Ausgleich zwischen dem im Gleichheitssatz wurzelnden, inhaltlich unbestimmten Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Besteuerungsgrundsatz und der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, die ein wesentliches Element des Demokratieprinzips ausmacht, gefunden. Es hat dem Gesetzgeber gerade auch mit Blick auf den Verzicht auf eine höhere steuerliche Entlastung der durch den progressiven Einkommensteuertarif stärker belasteten Steuerpflichtigen mit höherem Einkommen die Befugnis zugesprochen, in Umsetzung des verfassungsrechtlichen Sozialstaatsprinzips der sozialpolitischen Erwägung Raum zu geben, sozial Schwächere zumindest gleich zu entlasten wie wirtschaftlich besonders leistungsfähige Eltern. Der Senat hat sogar die Frage in den Raum gestellt, ob die Verfassung nicht eine Differenzierung zu Gunsten der sozial Schwächeren gebietet.

a. Rückkehr zum dualen Prinzip

Mit dem Haushaltsbegleitgesetz 1983 führte der Gesetzgeber wieder einen Kinderfreibetrag im Einkommensteuerrecht ein, der 432 DM für jedes zu berücksichtigende Kind betrug. Die bis dahin geltenden Kindergeldsätze von 50 DM monatlich für das erste, 100 DM für das zweite und 220 DM für das dritte und 240 DM für jedes weitere Kind

§ 10 BKG in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Januar 1982, BGBl. I S. 13.

blieben zwar unverändert. Abhängig vom Jahreseinkommen der Berechtigten wurden sie jedoch stufenweise bis auf Sockelbeträge von 70 DM für das zweite und 140 DM für das dritte und jedes weitere Kind gesenkt.

§§ 10 f. BKG in der Fassung des Haushaltsbegleitgesetzes 1983, BGBl. I S. 1857.

Damit sollte der Kinderlastenausgleich wieder in Form eines dualen Systems von Sozialleistung und Steuerentlastung bewirkt werden.

So die Gesetzesbegründung BT-Drs. 9/2140, S. 66.

Der Kinderfreibetrag im Einkommensteuerrecht wurde vom Veranlagungszeitraum 1986 ab auf 2.484 DM erhöht.

§ 32 Abs. 6 EStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes vom 26. Juni 1985, BGBl. I S. 1153.

Vom Veranlagungszeitraum 1990 betrug der Kinderfreibetrag 3.024 DM.

§ 32 Abs. 6 EStG i. d. F. des Steuerreformgesetzes 1990 vom 25. Juli 1988, BGBl. I S. 1093.

b. Verfassungsgerichtliche Beurteilung des dualen Systems

(1) Kindergeld als Sozialleistung

Das Bundesverfassungsgericht hatte gegen die Neuregelung keine Bedenken, soweit das Kindergeld nur in seiner Eigenschaft als Sozialleistung betroffen war.

BVerfGE 82, 60 (79 ff.).

Die einkommensabhängige Kindergeldkürzung sei sowohl mit dem Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG) als auch mit dem verfassungsrechtlichen Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) und dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar. Sozialleistungen dürfe der Staat kürzen, solange die Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein der Bürgerinnen und Bürger gewährleistet seien. Familien würden durch die Kindergeldkürzung auch nicht gegenüber Kinderlosen benachteiligt. Auch sei der Staat nicht verpflichtet, jegliche die Familie treffende Belastung auszugleichen oder jeden Unterhaltspflichtigen zu entlasten. Vielmehr stehe die staatliche Familienförderung unter dem Vorbehalt des finanziell Möglichen. Das Kindergeld solle die besondere wirtschaftliche Belastung von Eltern durch Unterhaltsleistungen für ihre Kinder teilweise ausgleichen. Deshalb könne bei den Empfängern nach dem Grad der wirtschaftlichen Belastung durch die Unterhaltspflicht unterschieden werden. Ab einer bestimmten Einkommenshöhe könne der Gesetzgeber davon ausgehen, dass eine finanzielle Entlastung durch eine aus Steuermitteln gezahlte Sozialleistung nicht notwendig sei.

BVerfGE 82, 60 (82).

(2) Steuerliche Entlastung

Das Bundesverfassungsgericht hat die Regelung in § 10 Abs. 2 BKG jedoch deshalb für verfassungswidrig gehalten, weil das gekürzte Kindergeld jedenfalls in der Zeit bis zum 31. Dezember 1985 nicht mehr in verfassungsmäßiger Weise seiner Funktion gerecht geworden sei, der Minderung der Leistungsfähigkeit von Steuerpflichtigen, die durch den

Unterhalt ihrer Kinder bedingt sei, Rechnung zu tragen. Der Erste Senat betont in diesem Zusammenhang noch einmal, dass es dem Gesetzgeber freistehe, ob er die Kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit im Steuerrecht oder im Sozialrecht berücksichtige. Er könnte auch eine Entlastung im Steuerrecht mit der Zahlung von Kindergeld kombinieren.

BVerfGE 82, 60 (83 f.).

Der Senat leitet aus der Garantie der Menschenwürde in Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG das verfassungsrechtliche Gebot ab, dass der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muss, als es zur Schaffung der Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein benötigt wird. Ebenso wie der Staat verpflichtet sei, mittellosen Bürgern das Existenzminimum durch Sozialleistungen zu sichern, so dürfe er ihnen ein selbst erzielt Einkommen bis zum Betrag des Existenzminimums nicht entziehen. Ferner folge aus dem verfassungsrechtlichen Schutz der Familie in Art. 6 Abs. 1 GG, dass bei der Besteuerung einer Familie das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben müsse. „Das gilt unabhängig davon, wie die Besteuerung im Einzelnen ausgestaltet ist und welche Familienmitglieder dabei als Steuerpflichtige herangezogen werden.“

BVerfGE 82, 60 (85).

Weiter folgert der Senat aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG unter Beachtung der verfassungsrechtlichen Pflicht zum besonderen Schutz der Familie gemäß Art. 6 Abs. 1 GG, dass sich die Steuerfreiheit des Familienexistenzminimums auch auf die Besteuerung eines Einkommens auswirken müsse, das das Existenzminimum übersteige. Er hält es nicht für ausreichend, dass dem Steuerpflichtigen das Existenzminimum nur nach Abzug der Steuer erhalten bleibt. Vielmehr dürfe der Gesetzgeber auch nur das darüber hinausgehende Einkommen der Besteuerung unterwerfen, weil andere Familien mit unterhaltsbedürftigen Kinder gegenüber den sonstigen Familien, gegenüber kinderlosen Ehepaaren und gegenüber kinderlosen Alleinstehenden benachteiligt würden.

Das Bundesverfassungsgericht bezieht sich in diesem Zusammenhang auf das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Die für den Steuerpflichtigen unvermeidbare Sonderbelastung durch Unterhaltsverpflichtungen mindere seine Leistungsfähigkeit und dürfe ohne Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vom Gesetz-

geber nicht unberücksichtigt bleiben. Folglich seien auch Unterhaltsaufwendungen für Kinder keine Aufwendungen im privaten Bereich, die nach der Grundregel des § 12 Nr. 1 EStG steuerlich als allgemeine Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig seien. Der Staat dürfe Kinder und private Bedürfnisbefriedigung nicht auf eine Stufe stellen. Deshalb dürfe er auf die Mittel, die für den Lebensunterhalt von Kindern unerlässlich seien, nicht in gleicher Weise zugreifen wie auf finanzielle Mittel, die zur Befriedigung beliebiger Bedürfnisse eingesetzt würden. Der Staat müsse den Unterhaltsaufwand für Kinder in einer Höhe als steuerbares Einkommen außer Betracht lassen, in der die Unterhaltsaufwendungen zur Gewährleistung des Existenzminimums der Kinder erforderlich seien. Soweit das Einkommen der Familie benötigt werde, um ihr die Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein zu gewährleisten, sei es unabhängig vom sozialen Status der Familien nicht disponibel und könne nicht Grundlage der steuerlichen Leistungsfähigkeit sein. Werde die Besteuerung für Kinderlose und Steuerpflichtige nach einem einheitlichen Tarif vorgenommen, so würden Steuerpflichtige mit Kindern gegenüber Kinderlosen benachteiligt, wenn von ihrem Einkommen der Unterhaltsaufwand für Kinder nicht wenigstens in der Höhe des Existenzminimums abgezogen werde.

Der Gesetzgeber dürfe auch bei der steuerlichen Berücksichtigung zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen nicht realitätsfremde Grenzen ziehen. Dadurch dass die öffentliche Hand allgemeine Förderungsleistungen für Kinder erbringe, in dem sie das Schul-, Bildungs- und Ausbildungssystem vorhalte, werde das Gebot der Steuerfreiheit des Existenzminimums nicht berührt. Zwar werde durch diese staatlichen Leistungen der Unterhaltsaufwand der Eltern geringer, als wenn sie selbst für diese Einrichtungen sorgen müssten oder sie nur gegen ein marktwirtschaftliches Entgelt in Anspruch nehmen könnten. Für die Frage, wie das Existenzminimum steuerlich zu berücksichtigen sei, seien jedoch die Tatsache und der Umfang der staatlichen Förderungsleistungen ohne Bedeutung. Auch die Anerkennung besonderer Bedarfe von Kindern im Steuerrecht (sogenannte Kinderadditive) änderten nichts an dem verfassungsrechtlichen Gebot, das Existenzminimum der Kinder steuerfrei zu lassen.

BVerfGE 82, 60 (86 ff.).

Anschließend erläutert der Senat noch, warum aus seiner Sicht die Ungleichbehandlung, die in der Besteuerung des Existenzminimums von Kindern liege, nicht durch besondere Gründe gerechtfertigt sei. Die Dringlichkeit einer Haushaltssanierung komme insoweit nicht in Betracht. Auch

sozialpolitischen Erwägungen – die Regelung treffe etwa nur Steuerpflichtige mit überdurchschnittlichem Einkommen – komme keine rechtfertigende Kraft zu, weil es um die „horizontale“ Steuergerechtigkeit gehe.

Der Senat bezieht sich insoweit auf Birk, *Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen*, 1983, S. 165, 170.

Im Verhältnis zu kinderlosen Steuerpflichtigen gleicher Einkommensstufe, also auf horizontaler Ebene, könne die steuerliche Mehrbelastung von Steuerpflichtigen mit unterhaltsbedürftigen Kindern durch ein überdurchschnittliches Einkommen nicht gerechtfertigt werden. Andernfalls wäre nach Auffassung des Senats jede steuerliche Ungleichbehandlung auf horizontaler Ebene hinzunehmen und das Gebot der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit außer Kraft gesetzt, wenn nur das Einkommen hoch genug sei. Vielmehr dürfe der Gesetzgeber Bezieher höherer Einkommen nur in einer Weise stärker besteuern, die zugleich dem unmittelbar aus dem allgemeinen Gleichheitssatz folgenden Grundsatz der horizontal gleichmäßigen Besteuerung Rechnung trage. Der Gesetzgeber wäre danach beispielsweise nicht gehindert, die Steuerausfälle, die durch die Berücksichtigung von höheren Kinderfreibeträgen entstünden, durch eine Verschärfung des Steuersatzes und/oder der Steuerprogression auszugleichen.

BVerfGE 82, 60 (89 f.).

Der Senat geht in diesem Zusammenhang ohne nähere Begründung wie selbstverständlich davon aus, dass die Minderung der Leistungsfähigkeit in Höhe des Existenzminimums durch einen Abzug der Aufwendungen von der steuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden müsse. Er setzt sich nur mit der Folge auseinander, dass sich die Entlastung in einem Einkommensteuersystem mit progressivem Tarif ebenfalls progressiv auswirke. „Mit der Ersetzung progressiv entlastender Kinderfreibeträge durch einen einheitlich von der Steuerschuld abziehbaren Entlastungsbetrag – oder durch das einheitliche Kindergeld – wird die Besteuerung im Vergleich nicht nur linear, sondern auch hinsichtlich der Steuerprogression verschärft, soweit durch den Entlastungsbetrag die Besteuerung des Existenzminimums des Kindes nicht ausgeglichen wird. Jenseits des verfassungsrechtlich gebotenen ‚Freibetrages‘ in Höhe des Existenzminimums von Kindern ist der Gesetzgeber allerdings frei, soziale Gesichtspunkte verstärkt zu berücksichtigen und dabei insbesondere Bezieher höherer Einkommen steuerlich stärker zu belasten.“

BVerfGE 82, 60 (90 f.).

Ein einheitlich von der Steuerschuld abziehbarer Entlastungsbetrag oder das einheitliche Kindergeld ist demnach aus der Sicht des Senats nur insoweit verfassungswidrig, wie durch den Entlastungsbetrag die Besteuerung des Existenzminimums des Kindes nicht ausgeglichen wird. Wird die Besteuerung des Existenzminimums durch den Entlastungsbetrag ausgeglichen, ist der Gesetzgeber im Übrigen in seiner Gestaltung frei.

Das Bundesverfassungsgericht hält es aus Gründen der Praktikabilität auch für zulässig, das Existenzminimum in einem einheitlichen Betrag zu berücksichtigen und auf eine Staffelung nach Altersgruppen zu verzichten. Der Betrag müsse dann allerdings so bemessen werden, dass er in möglichst allen Fällen den entsprechenden Bedarf decke. Aus Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG folge aber nicht, dass der Gesetzgeber die Unterhaltsleistungen für Kinder in der vollen Höhe des bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsanspruchs, der sich regelmäßig nach der Lebensstellung der Eltern bestimme, berücksichtigen müsse. Es sei sachlich nicht geboten, die steuerliche Entlastung für kindesbedingte Aufwendungen am bürgerlich-rechtlichen Unterhalt auszurichten und sie damit letztlich nach dem sozialen Status der einzelnen Familie zu berücksichtigen. Dabei sei zu berücksichtigen, dass der Staat beim unterhaltsberechtigten Kind auf eine Besteuerung des Unterhalts verzichte, obgleich dies verfassungsrechtlich zulässig wäre, soweit der Unterhalt das Existenzminimum übersteige. Damit verbleibe das Nettoeinkommen der Eltern ungeschmälert der Familie als Bedarfs- und Versorgungsgemeinschaft.

BVerfGE 82, 60 (91).

Als Prüfungsmaßstab für die angemessene steuerliche Berücksichtigung des Existenzminimums erkennt das Bundesverfassungsgericht nur eine Evidenzkontrolle an. Es könne die gesetzliche Regelung nur beanstanden, wenn der Gesetzgeber die maßgeblichen Pflichten entweder überhaupt außer Acht gelassen oder ihnen offensichtlich nicht genügt habe. Auf dieser Grundlage hält er die steuerliche Entlastung durch den Kinderfreibetrag von 432 DM und durch das Kindergeld zusammengenommen für unzureichend.

BVerfGE 82, 60 (91 ff.).

c. Grundfreibetrag und Existenzminimum

1992 beschäftigte sich zum ersten Mal der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts mit den ihn interessierenden Fragen. Er musste die Verfassungsmäßigkeit des Grundfreibetrags beurteilen. Der Senat wies zunächst darauf hin, dass die deutsche Einkommensteuer traditionell nur das verfügbare Einkommen belaste und die zur Finanzierung des existenziellen Bedarfs benötigten Einnahmen von der Besteuerung freistellt. Er verwies darauf, dass gemäß § 20 des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920

RGBl. S. 359.

im Reichseinkommensteuerrecht von Anfang an ein Betrag von 1.500 Mark für den Steuerpflichtigen und je 500 Mark (bei Einkommen unter 10.000 Mark bis zu 700 Mark) für jede weitere zum Haushalt gehörige Person steuerfrei blieben. Nach einer anders ausgerichteten Zwischenregelung durch die Gesetzesnovelle vom 24. März 1921

RGBl. S. 313.

sei das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925

RGBl. I S. 1897

wieder zum Abzug des Existenzminimums vom Einkommen zurückgekehrt. Die Einkommensteuer sei nicht festgesetzt worden, wenn die Einnahmen des Steuerpflichtigen weniger als 1.100 Reichsmark betragen hätten. Für Familienangehörige, die mit dem Steuerpflichtigen zusammen zu veranlagern waren, hätten erhöhte Abzüge gemäß § 50 Abs. 1 und 2 EStG gegolten. Im Übrigen seien 600 RM von Einkommen abgezogen worden. Dieser Abzugsbetrag sei bei Einkommen über 10.000 RM gemäß § 52 Abs. 1 Nr. 1 EStG entfallen. Der Zweite Senat verwies sodann darauf, dass seit 1958 ein existenznotwendiger Mindestbedarf in der Form eines Grundfreibetrags anerkannt sei, der als „Nullzone“ in den Einkommensteuertarif eingearbeitet sei.

BVerfGE 98, 153 (155 ff.).

Nach dem Beschluss bildet der existenznotwendige Bedarf von Verfassungs wegen die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer. Das bedeute allerdings nicht, dass jeder Steuerpflichtige vorweg in Höhe eines nach dem Existenzminimum bemessenen Freibetrags verschont werden müsse. Vielmehr stehe es dem Gesetzgeber frei, in welcher Weise er der Vorgabe der Verfassung Rechnung trage. Wenn der Gesetzgeber im Tarif einen Grundfreibetrag vorsehe und der mit wachsendem Einkommen steigenden Belastbarkeit des Steuerpflichtigen durch die Gestaltung des Tarifs Rechnung trage, sei es ihm unbenommen, in folgerichtig gestalteten Übergängen den Tarifverlauf so zu gestalten, dass die Entlastungswirkung des angemessen quantifizierten Existenzminimums, das zunächst bei allen Steuerpflichtigen berücksichtigt werde, schrittweise zu kompensieren. Der Senat verweist insoweit auf das Gutachten der Steuerreformkommission 1971.

Band I Rn. 653 Fn. 1.

Entscheidend sei, dass von den das Existenzminimum übersteigenden Einkommensteilen den Steuerpflichtigen jeweils angemessene Beträge verblieben. Es dürfe also nicht ein Progressionssprung stattfinden, der die vertikale Gleichheit im Verhältnis geringerer zu höherer Einkommen außer Acht lasse. Dagegen begründet die gleiche Belastung von Steuerpflichtigen bei gleicher Leistungsfähigkeit (horizontale Gleichheit) hier keine zusätzlichen verfassungsrechtlichen Anforderungen.

BVerfGE 87, 153 (169 f.).

Die Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums hänge von den allgemeinen wirtschaftlichen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf ab, den der Gesetzgeber einzuschätzen habe. Soweit der Gesetzgeber jedoch im Sozialhilferecht den Mindestbedarf bestimmt habe, den der Staat bei einem Mittellosen im Rahmen sozialstaatlicher Fürsorge durch Staatsleistungen zu decken habe, dürfe das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum diesen Betrag jedenfalls nicht unterschreiten. „Der Steuergesetzgeber muss dem Einkommensbezieher von seinen Erwerbsbezügen zumindest das belassen, was er den Bedürftigen zur Befriedigung seines existenznotwendigen Bedarfs aus öffentlichen Mitteln zur Verfügung stellt.“ Die Maßgröße für das einkommensteuerliche Existenzminimum sei folglich der im Sozialhilferecht jeweils anerkannte Mindestbedarf.

BVerfGE 87, 153 (170 f.).

Der Senat verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass die Regelung des existenzsichernden Aufwandes in einem einheitlichen Betrag gerechtfertigt sei, weil es sich um eine vergrößernde, die Abwicklung von Massenverfahren erleichternde Typisierung handele. Im Rahmen einer solchen Typisierung sei das Existenzminimum allerdings grundsätzlich so zu bemessen, dass es in möglichst allen Fällen den existenznotwendigen Bedarf abdecke. Es dürfe also möglichst kein Steuerpflichtiger in Folge einer Besteuerung seines Einkommens darauf verwiesen werden, seinen existenznotwendigen Bedarf durch die Inanspruchnahme von Staatsleistungen zu decken. Auch der Zweite Senat verweist darauf, dass ein besonderer Finanzbedarf und die Dringlichkeit einer Haushaltsanierung den Gesetzgeber zwar veranlassen können, die bisherigen Bedarfstatbestände in der gesamten Rechtsordnung zu überprüfen. Sie seien aber nicht geeignet, eine verfassungswidrige Besteuerung zu rechtfertigen.

BVerfGE 87, 153 (172).

d. Vom Existenzminimum zum Betreuungs- und Erziehungsbedarf

(1) Betreuungsbedarf

1998 musste sich der Zweite Senat dann mit der Frage befassen, ob es mit dem Grundgesetz vereinbar sei, dass in ehelicher Gemeinschaft lebende Eltern von dem Recht, Kinderbetreuungskosten wegen Erwerbstätigkeit als außergewöhnliche Belastungen von der einkommensteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage abzuziehen, sowie von der Gewährung eines Haushaltsfreibetrages ausgeschlossen würden.

Der Senat nutzte diese Entscheidung zu grundlegenden Ausführungen. Er setzte mit der aus Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG folgenden Feststellung an, dass die Pflege und die Erziehung der Kinder das natürliche Recht der Eltern und die zuvörderst ihnen obliegende Pflicht seien. Die Eltern erfüllten diese Pflicht in der Familie, die vor allem Erziehungsgemeinschaft, aber auch Wirtschaftsgemeinschaft

sei. Die Eltern schuldeten den Kindern Sachleistungen, die deren wirtschaftlichen Bedarf deckten. Sie schuldeten ihnen aber auch Betreuungs- und Erziehungsleistungen, die den kindlichen Bedürfnissen nach Unterstützung, Anleitung sowie Vermittlung praktischer und kultureller Erfahrungen genügten. Die Eltern dürften gemäß Art. 6 Abs. 1 GG ihr familiäres Leben nach ihren Vorstellungen planen und verwirklichen. Sie dürften insbesondere in ihrer Erziehungsverantwortung entscheiden, ob und in welchem Entwicklungsstadium das Kind überwiegend von einem Elternteil allein, von beiden Eltern in wechselseitiger Ergänzung oder von einem Dritten betreut werden sollten. Das Wächteramt des Staates gemäß Art. 6 Abs. 2 Satz 2 GG berechtige den Staat nicht, die Eltern zu einer bestimmten Art und Weise der Erziehung ihrer Kinder zu drängen. Weiter verbiete Art. 6 Abs. 1 GG, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen (Diskriminierungsverbot).

Eine Benachteiligung liege auch vor, wenn Ehepartner oder Eltern wegen ihrer Ehe oder Familie und deren Gestaltung von Steuerentlastungen ausgeschlossen würden. Das Gebot der Steuergleichheit fordere zumindest für die direkten Steuern eine Belastung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit. Art. 1 Abs. 1 GG in Verbindung mit dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG gebiete, dass der Staat das Einkommen dem Steuerpflichtigen insoweit steuerfrei belassen müsse, als es Mindestvoraussetzung eines menschenwürdigen Daseins sei („Existenzminimum“). Bei der Besteuerung einer Familie gelte das für das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder. Bei der Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit müsse der Staat daher den Unterhaltsaufwand für Kinder des Steuerpflichtigen in dem Umfang als besteuerebares Einkommen außer Betracht lassen, in dem das Einkommen zur Gewährleistung des Existenzminimums der Kinder erforderlich sei. Das Existenzminimum werde nach dem Bedarf, nicht nach einem tatsächlichen Aufwand bemessen.

Die Leistungsfähigkeit von Eltern werde demnach – über den existenziellen Sachbedarf und den erwerbsbedingten Betreuungsbedarf des Kindes hinaus – generell durch den Betreuungsbedarf gemindert. Dieser Betreuungsbedarf sei als Bestandteil des kindesbedingten Existenzminimums steuerlich zu verschonen. „Steuerpflichtige mit Kindern sind wegen ihrer Betreuungspflichten, die ihre Arbeitskraft oder ihre Zahlungsfähigkeit beanspruchen, im Vergleich zu Steuerpflichtigen ohne Kinder steuerlich weniger leistungsfähig.“

BVerfGE 99, 216 (231 ff., 233).

Der Betreuungsbedarf müsse als notwendiger Bestandteil des familiären Existenzminimums einkommensteuerlich unbelastet bleiben, ohne dass danach unterschieden werden dürfe, in welcher Weise dieser Bedarf gedeckt werde. Das Einkommensteuergesetz habe den Betreuungsbedarf eines Kindes stets zu verschonen. Das gelte sowohl, wenn die Eltern das Kind persönlich betreuten, als auch dann, wenn sie eine Fremdbetreuung in Anspruch nähmen.

Aus der Schutzpflicht des Art. 6 Abs. 1 GG ergebe sich auch die Aufgabe des Staates, die Kinderbetreuung in der jeweils von den Eltern gewählten Form in ihren tatsächlichen Voraussetzungen zu ermöglichen und zu fördern. Die Kinderbetreuung sei eine Leistung, die auch im Interesse der Gemeinschaft liege und deren Anerkennung verlange. Der Staat habe dementsprechend dafür Sorge zu tragen, dass es Eltern gleichermaßen möglich sei, teilweise und zeitweise auf eine eigene Erwerbstätigkeit zugunsten der persönlichen Betreuung ihrer Kinder zu verzichten wie auch Familientätigkeit und Erwerbstätigkeit miteinander zu verbinden. Der Staat müsse auch die Voraussetzungen schaffen, dass die Wahrnehmung der familiären Erziehungsaufgabe nicht zu beruflichen Nachteilen führe, dass eine Rückkehr in eine Berufstätigkeit ebenso wie ein Nebeneinander von Erziehung und Erwerbstätigkeit für beide Elternteile einschließlich eines beruflichen Aufstiegs während und nach Zeiten der Kinderbetreuung ermöglicht und dass die Angebote der institutionellen Kinderbetreuung verbessert würden.

BVerfGE 99, 216 (234).

Daraus folgert der Senat, dass der Ausschluss der ehelichen Erziehungsgemeinschaft von der Pauschbetragsregelung für Alleinerziehende zu einer mit Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG nicht zu vereinbarenden Benachteiligung führe. Nach dem Schutzbereich des Art. 6 Abs. 2 GG sei es verfassungsrechtlich geboten, den Betreuungsaufwand für Kinder bei allen Eltern steuerrechtlich zu berücksichtigen. Er entstehe unabhängig davon, ob und wenn ja, in welchem zeitlichen Rahmen die Kinderbetreuung durch Dritte wahrgenommen werde. Der Betreuungsaufwand sei ebenso wie der Versorgungsaufwand in das Existenzminimum des Kindes einzurechnen.

BVerfGE 99, 216 (236).

Kinderfreibeträge und Kindergeld deckten im Wesentlichen nur das sächliche Existenzminimum des Kindes. Bei der Neuregelung der einkommensteuerlichen Verschonung des Betreuungsbedarfs werde der Gesetzgeber daher eine gleiche betreuungsbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit bei allen Eltern – unabhängig von der Art der Betreuung und von konkreten Aufwendungen – berücksichtigen und dementsprechend den Kinderfreibetrag oder das Kindergeld zu erhöhen haben.

(2) Erziehungsbedarf

Der Gesetzgeber müsse zudem den Erziehungsbedarf des Kindes unabhängig vom Familienstand bei allen Eltern, die einen Kinderfreibetrag oder ein Kindergeld erhielten, berücksichtigen. Auch der Erziehungsbedarf werde durch Kinderfreibetrag und Kindergeld nicht ausreichend befriedigt. Zwar umfasse der für die Gewährung von Sozialhilfe und damit für die Festlegung des allgemeinen steuerlichen Existenzminimums maßgebliche notwendige Lebensunterhalt neben Ernährung, Unterkunft, Kleidung, Körperpflege, Hausrat und Heizung auch persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens. Zu diesem Minimum gehörten in vertretbarem Umfang auch Beziehungen zur Umwelt und eine Teilnahme am kulturellen Leben. Für Kinder und Jugendliche umfasse der notwendige Lebensunterhalt nach § 12 BSHG auch den besonderen, vor allem den durch ihre Entwicklung und ihr Heranwachsen bedingten Bedarf.

Bei der Quantifizierung dieses Bedarfs seien jedoch die allgemeinen Kosten noch nicht hinreichend berücksichtigt, die Eltern aufzubringen zu hätten, um dem Kind eine Entwicklung zu ermöglichen, die es zu einem verantwortlichen Leben in der Gesellschaft befähigten. Hierzu gehörten insbesondere die Mitgliedschaft in Vereinen sowie sonstige Formen der Begegnung mit anderen Kindern oder Jugendlichen außerhalb des häuslichen Bereichs, das Erlernen und Erproben moderner Kommunikationstechniken, der Zugang zu Kultur- und Sprachfertigkeit, die verantwortliche Nutzung der Freizeit und die Gestaltung der Ferien. Für die Bemessung dieses von allen Eltern zu befriedigenden Erziehungsbedarfs von Kindern gebe der bisherige Haushaltsfreibetrag eine zahlenmäßige Orientierung, die allerdings je nach Kinderzahl abzustufen sei.

BVerfGE 99, 216 (240 ff.).

II. Verfassungsrechtliche Folgerungen und Kritik

Die Verfassungsrechtsprechung hat den Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers bei der Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen eines Steuerpflichtigen gegenüber Kindern somit im Laufe der Zeit erheblich beschnitten. Zwar hat das Gericht schon 1976 festgestellt, dass die wirtschaftliche Belastung durch Unterhaltspflichten gegenüber Kindern die Leistungsfähigkeit der Eltern beeinträchtigt. In dieser Analyse dürfte bis heute Einigkeit bestehen. Welche Folgerungen daraus vom Steuergesetzgeber zu ziehen sind, ist jedoch ganz unterschiedlich beurteilt worden. 1976 hat das Gericht noch ausdrücklich die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers betonte, der sich auch von sozial- und gesellschaftspolitischen Erwägungen leiten lassen dürfe und nicht jegliche die Familie treffende Belastung auszugleichen oder jeden Unterhaltspflichtigen zu entlasten habe. Neben der steuerlichen Entlastung wurden die Leistungen des Staates für das Schul-, Bildungs- und Ausbildungssystem vom Gericht hervorgehoben, die es den Eltern ersparten, kostendeckende Entgelte für die Schul- und Berufsausbildung aufbringen zu müssen. Auch die Ausbildungsförderung fand Erwähnung. Die Förderung der Kinder durch den Staat wurde zutreffend als komplexes Gesamtsystem gesehen, dessen einzelne Teile aufeinander bezogen sind. Die Bedeutung sozial- und gesellschaftspolitischer Ziele auch für die Ausgestaltung des Steuerrechts wurde hervorgehoben. Daneben wurde die in der Verfassung begründete individuelle und finanzielle Verantwortung der Eltern für ihre Kinder betont, die sich aus Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG ergibt.

Wegen dieser Verantwortung erschien dem Gericht die volle steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen zu Lasten der Allgemeinheit und der Gesamtheit der Steuerzahler nicht als geboten. Vielmehr sah es die Entscheidung, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang die Förderung der Kinder gerade mit steuerlichen Mitteln erfolge, durch die Verfassung der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers überlassen. Zwar erkannte das Gericht das verfassungsrechtliche Gebot der Steuergerechtigkeit und der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit an, es maß aber auch der im Demokratieprinzip wurzelnden Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers und dem sozialstaatlichen Postulat gleicher Startchancen aller Kinder das ihnen zukommende Gewicht zu. Das so begründete mehrgliedrige Verfassungsrechtsverhältnis gibt für den Umgang mit den finanziellen Belastungen, die Eltern aus der Verantwortung für ihre Kinder erwachsen, nicht eine richtige Lösung vor, sondern ermöglicht im Wege einer praktischen Konkordanz ganz unterschiedliche Formen des Ausgleichs der durchaus in einem Spannungsverhältnis stehenden Verfassungsprinzipien.

Der Beschluss des Ersten Senats zum gekürzten Kindergeld bei höherem Einkommen setzte dann die Akzente schon deutlich anders. Das sozialstaatlich geprägte Bemühen um gleiche Startchancen für alle Kinder trat 1990 ebenso zurück wie die Betonung des Gestaltungsspielraums des Gesetzgebers. In den Vordergrund trat die einkommensteuerrechtliche Systematik. Zwar wurde zunächst in Anknüpfung an die alte Rechtsprechung noch einmal hervorgehoben, dass es dem Gesetzgeber freistehe, die Kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht oder im Kindergeldrecht oder in beiden Rechtsgebieten zu berücksichtigen. Betont wurde nun aber das verfassungsrechtliche Gebot, das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei zu lassen. Die verfassungsrechtlich begründete Verantwortung der Eltern für ihre Kinder (Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG) wurde nicht mehr erwähnt. Auch fehlt nun ein Hinweis darauf, dass keine verfassungsrechtliche Pflicht besteht, alle Unterhaltsaufwendungen steuerlich zu berücksichtigen.

Neu ist die Aussage, dass es nicht ausreicht, wenn dem Steuerpflichtigen das Existenzminimum nach Abzug der Steuern verbleibt. Mehr lässt sich jedoch aus der Menschenwürdegarantie des Art. 1 Abs. 1 GG und aus dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 GG nicht ableiten. Deshalb werden als neuer Maßstab der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG und der Schutz der Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG herangezogen und daraus gefolgert, dass der Gesetzgeber nur das über das Familienexistenzminimum hinausgehende Einkommen der Besteuerung unterwerfen dürfe. Ähnlich wird formuliert, dass der Staat bei der Beurteilung der steuerlichen Leistungsfähigkeit den Unterhaltsaufwand für Kinder in dem Umfang als besteuerebares Einkommen außer Betracht lassen müsse, in dem die Unterhaltsaufwendungen zur Gewährleistung des Existenzminimums der Kinder erforderlich seien. Dieser Forderung würde die Einräumung eines hinreichend großen Kindergrundfreibetrags genügen, weil sie den für das Existenzminimum der Kinder erforderlichen Betrag des Einkommens nicht mit Einkommensteuer belastete.

Der Senat vertritt dann jedoch ohne Begründung die Auffassung, damit Steuerpflichtige mit Kindern bei einem einheitlichen Einkommensteuertarif nicht benachteiligt würden, müsse von ihrem Einkommen der Unterhaltsaufwand für Kinder wenigstens in Höhe des Existenzminimums abgezogen werden – eine Formulierung, die den Gedanken an einen Kinderfreibetrag, der von der Bemessungsgrundlage abgezogen wird und damit zu einer progressiven Entlastung führt, zumindest nahelegt. So spricht der Senat denn auch wenig später davon, dass die Minderung der Leistungsfähigkeit

higkeit im verfassungsrechtlich gebotenen Umfang „durch einen Abzug der Aufwendungen von der steuerlichen Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden muss.“

BVerfGE 82, 60 (90).

Da nicht erläutert wird, warum nur ein von der Bemessungsgrundlage abzuziehender Freibetrag, nicht aber ein Grundfreibetrag, der für alle Steuerpflichtigen zur gleichen Entlastung führt, den Anforderungen der Verfassung genügen soll, ist die Argumentation des Senats mehr von der Autorität des Gerichts als von der Kraft der Gedankenführung getragen.

Im Ergebnis ist damit die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers, wie er das Existenzminimum der Familie steuerfrei stellt, mit einem knappen Satz, der sich in einer Behauptung erschöpft, beseitigt worden. Gerechtfertigt wird nur noch die progressive Entlastungswirkung des Freibetrags. In diesem Zusammenhang macht der Senat allerdings eine wichtige Einschränkung: Er erklärt einen einheitlich von der Steuerschuld abziehbaren Entlastungsbetrag und das einheitliche Kindergeld, dass die Besteuerung von Steuerpflichtigen mit unterhaltsbedürftigen Kindern im Vergleich zu Kinderlosen nicht nur linear, sondern auch hinsichtlich der Steuerprogression verschärfe, nur für unzulässig, „soweit durch den Entlastungsbetrag die Besteuerung des Existenzminimums des Kindes nicht ausgeglichen wird.“

BVerfGE 82, 60 (90).

Im Umkehrschluss bedeutet das, soweit ein von der Steuerschuld abziehbarer Entlastungsbetrag oder ein einheitliches Kindergeld das Existenzminimum des Kindes ausgleichen, sind diese Regelungsinstrumente mit der Verfassung vereinbar, ein Abzug eines Freibetrages von der Bemessungsgrundlage ist also verfassungsrechtlich nicht geboten. Mit dieser Formulierung hält der Senat den Weg auch zu einem einheitlichen von der Steuerschuld abziehbaren Entlastungsbetrag offen, sofern dessen Höhe ausreichend ist, um die sonst erfolgende, mit der Verfassung nicht vereinbare Besteuerung des Existenzminimums eines Kindes auszugleichen.

Den entscheidenden Schritt weg von dem Ausgleich des mehrpoligen verfassungsrechtlichen Spannungsverhältnisses zwischen Schutz des Existenzminimums von Kindern, Förderung der Familie und demokratischer Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers im Rahmen der Verfassung hin zu ei-

ner steuerlichen Subventionierung von gegenüber Kindern unterhaltspflichtigen Steuerpflichtigen ist der Zweite Senat des Bundesverfassungsgerichts mit seinem Beschluss vom 10. November 1998 gegangen. Der Zweite Senat wendet zunächst einen Kunstgriff an, indem er auf die Aussage des Ersten Senats in dem Beschluss vom 29. Mai 1990 zurückgreift, dass das Existenzminimum von Kindern in einem einheitlichen Betrag berücksichtigt werden darf, der nicht nach Altersgruppen gestaffelt werden muss, aber so bemessen sein muss, dass er in möglichst allen Fällen den entsprechenden Bedarf abdeckt.

BVerfGE 82, 60 (91); 87, 153 (170).

Daraus folgert der Zweite Senat, das Existenzminimum werde nach dem Bedarf, nicht nach dem tatsächlichen Aufwand gemessen.

BVerfGE 99, 216 (233).

Tatsächlich hatte der Erste Senat nur eine Pauschalierung des Bedarfs in einem einheitlichen Betrag ohne Altersdifferenzierung für zulässig gehalten und auf den tatsächlichen Aufwand mit der Forderung abgehoben, der Pauschbetrag müsse so bemessen sein, dass er möglichst in allen Fällen den Bedarf abdeckt. Durch das Abstellen auf den Bedarf und das außer Acht lassen des tatsächlichen Aufwandes will der Senat das Recht auf eine Steuerentlastung auch in den Fällen begründen, in denen den Unterhaltspflichtigen kein finanzieller Aufwand entsteht, weil sie das Kind selbst betreuen. Während das Einkommensteuerrecht bis zu diesem Verfassungsgerichtsbeschluss nur die Möglichkeit kannte, finanzielle Aufwendungen des Steuerpflichtigen zur Sicherung des Erwerbs (objektives Nettoprinzip) und zur Sicherung des Existenzminimums (subjektives Nettoprinzip) steuermindernd in Abzug zu bringen, Abzüge also wie die Steuerschuld nur in tatsächlich ausgegebenen Geldbeträgen berechnet werden konnten, soll nun die Wahrnehmung der den Eltern in Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG aufgetragenen Verantwortung für die Erziehung und Betreuung ihrer Kinder als fingiertes Elterngeld einkommensteuerlich abzugsfähig gemacht werden. Das Abheben auf getätigte Ausgaben als Grundregel des Einkommensteuerrechts und zugleich als Basis der Bemessung der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Sinne des Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG wird ohne Begründung beiseitegeschoben.

Gleichzeitig wird die Definition des Existenzminimums von Kindern, das wegen der Garantie der Menschenwürde in

Art. 1 Abs. 1 GG und wegen des Sozialstaatsprinzips von der Belastung mit Einkommensteuer verschont werden muss, um das Betreuungsgehalt erweitert. Die im Kern sozialrechtliche Forderung nach einem Betreuungsgeld für nicht berufstätige Eltern wird auf dem Weg der Neudefinition des Existenzminimums und der fiktiven Ersetzung tatsächlicher finanzieller Aufwendungen durch immaterielle Bedarfe von Kindern, die auf Erziehung und Betreuung durch ihre Eltern angewiesen sind, zu einem einkommensteuerrechtlichen Abzugsbedarf. Aus der verfassungsrechtlichen Verantwortung der Eltern für die Pflege und Erziehung ihrer Kinder wird eine geldwerte Dienstleistung, die bei der Einkommensteuer fiktiv in Abzug gebracht werden kann.

Diese Konstruktion ist zu Recht auf deutliche Kritik gestoßen. Nahezu das gesamte Schrifttum mit Ausnahme von Paul Kirchhof, der seinerzeit als Berichterstatter für die Entscheidung des Zweiten Senats verantwortlich war,

Siehe P. Kirchhof, NJW 2000, 2792 (2795).

wendet sich gegen die Berücksichtigung des nichtmonetären Aufwands für die Betreuung und Erziehung der Kinder im Einkommensteuerrecht.

Birk/Wernsmann, JZ 2001, 218 (221 f.); Kanzler, DStJG 24 (2001), 417 (453 f.); Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 94 (S. 265); Lange, ZRP 2000, 415 (417 f.); Sacksofsky, NJW 2000, 1896 (1899 und 1902); Schön, DStR 1999, 1677 (1680); Seer/Wendt, NJW 2000, 1904 (1907); Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Band I, 2. Aufl. 2000, S. 396.

Lang weist zu Recht darauf hin, dass die Anerkennung nicht monetärer Betreuungs- und Erziehungsleistungen außerhalb des Einkommensteuertatbestandes liegt und zu einem vollkommen neuartigen Leistungsfähigkeitsbegriff führt, der dann nach dem allgemeinen Gleichheitssatz etwa auch auf die Betreuung pflegebedürftiger Familienangehöriger erstreckt werden müsste.

Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl. 2010, § 9 Rn. 94 (S. 265).

Da das steuerrechtliche Existenzminimum aus einem Vergleich mit dem sozialhilferechtlichen Existenzminimum hinaus definiert wird, kann es auch ebenso wie sein sozialhilferechtliches Pendant nur die finanziellen Aufwendungen erfassen, die für die Erhaltung der Subsistenz erforderlich sind. Ebenso wenig wie Sozialhilfeempfänger ein Erzie-

hungs- und Betreuungsgeld für ihre Kinder beanspruchen können, können Einkommensteuerpflichtige ein Gehalt für die Erziehung und Betreuung ihrer Kinder, das nicht gezahlt wird, bei der Berechnung ihrer Einkommensteuer in Abzug bringen.

Relevant für die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Einkommensteuerpflichtigen können mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz nur finanzielle Aufwendungen, nicht tatsächliche Erziehungsleistungen der Steuerpflichtigen sein. Nur im Hinblick auf die finanziellen Aufwendungen lässt sich ein Vergleich der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit von Steuerpflichtigen mit und ohne Kinder durchführen und kann die Beachtung des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) geprüft werden. Der Gesetzgeber ist von Verfassungs wegen verpflichtet, gleiches gleich zu behandeln. Gleich sind aber im einkommensteuerrechtlichen Zusammenhang nur die finanziellen Belastungen, die über die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen entscheiden. Belastungen der Eltern, die sich aus der Pflege und Erziehung der Kinder ergeben, sind Ausfluss des natürlichen Rechts der Eltern und der ihnen gemäß Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG zuvörderst obliegenden Pflicht. Diese verfassungsrechtliche Pflicht trifft nur die Eltern und unterscheidet sie von anderen Steuerpflichtigen. Soweit aus der Pflicht keine finanziellen Lasten folgen, gebietet Art. 3 Abs. 1 GG auch keine einkommensteuerrechtliche Gleichbehandlung. Weder ist die Freude, die Kinder bereiten, einkommensteuerpflichtig noch berechtigt ihre Pflege und Erziehung zu einer Verringerung der Steuerlast, soweit sie sich nicht in finanziellen Aufwendungen niederschlägt.

Auch was das sächliche Existenzminimum – also den Betrag, den der Staat Sozialhilfeempfängern zur Sicherung ihres Überlebens gewährt und den er nicht besteuern darf – angeht, lässt sich verfassungsrechtlich zwar begründen, dass das Einkommen, das zur Gewährleistung dieses Minimums benötigt wird, nicht mit Einkommensteuer belastet werden darf. Nicht verfassungsrechtlich vorgegeben ist jedoch, ob ein entsprechender Betrag als von der Bemessungsgrundlage abzuziehender Kinderfreibetrag, als in den Tarif einzuberechnender Grundfreibetrag oder als Abzug von der Steuerschuld ausgestaltet werden muss. Insoweit verfügt der Gesetzgeber über Gestaltungsfreiheit.

Dementsprechend hat das Bundesverfassungsgericht auch gebilligt, dass das Existenzminimum des Steuerpflichtigen selbst durch einen Grundfreibetrag, der in den Tarif eingerechnet wird, von der Einkommensteuer verschont wird. Dieser Betrag beläuft sich gegenwärtig auf 7.834 Euro. Werden Eltern – wie das die Regel ist – zusammen veranlagt

und nach dem Splittingverfahren versteuert (§ 32a Abs. 5 EStG), wird das Existenzminimum für beide Teile durch je den Grundfreibetrag von der Einkommensteuer verschont. Das Bundesverfassungsgericht hat 1992 die Verschonung des Existenzminimums von der Einkommensteuer durch einen für alle Steuerpflichtigen einheitlichen Grundfreibetrag ausdrücklich gebilligt und nicht etwa eine progressive Entlastung durch einen Existenzminimumsfreibetrag verlangt.

Deshalb wäre es nur konsequent, wenn der Gesetzgeber auch das Existenzminimum von Kindern durch einen für alle Kinder gleichen Grundfreibetrag verschonen würde, statt wie gegenwärtig durch den von der Bemessungsgrundlage abzuziehenden Kindergrundfreibetrag eine progressive Entlastung zu gewähren. Die progressive Entlastung führt dazu, dass bei der Familie als Wirtschaftsgemeinschaft bei höherem Einkommen ein höherer Betrag als Abgeltung des Existenzminimums von der Einkommensteuer verschont wird als bei einem niedrigeren Einkommen. Damit bestehen mit Blick auf den allgemeinen Gleichheitssatz zumindest verfassungsrechtliche Bedenken gegen die gegenwärtige Ausgestaltung der Verschonung des Existenzminimums von Kindern im Einkommensteuerrecht, die nicht etwa zu Gunsten sozial Schwächerer, sondern zu Gunsten wirtschaftlich leistungsfähigerer Steuerpflichtiger differenziert. Dem Grundgesetz entspricht eine steuerliche Entlastung von steuerpflichtigen Eltern, die nicht mit steigendem Einkommen zunimmt. Dem Gebot horizontaler Steuergleichheit ist jedenfalls dann Genüge getan, wenn unterhaltspflichtige Eltern gegenüber kinderlosen Steuerpflichtigen dadurch entlastet werden, dass ein einheitlicher Grundfreibetrag pro Kind nicht besteuert wird. Ebenso wie höhere zivilrechtliche Unterhaltsleistungen als das sozialhilferechtliche Existenzminimum einkommensteuerlich nicht berücksichtigt zu werden brauchen ist der Steuergesetzgeber von Verfassungs wegen auch nicht gehalten, durch einen von der Bemessungsgrundlage abzuziehenden Kinderfreibetrag eine progressive Steuerentlastung zu gewähren. Im sozialen Rechtsstaat des Grundgesetzes ist das Existenzminimum aller Kinder gleich. Dem entspräche es, wenn im Einkommensteuerrecht auch eine gleiche finanzielle Entlastung für alle Kinder gewährt würde. Eine Differenzierung kann gemäß der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahr 1976 eher zu Gunsten sozial Schwächerer in Erwägung gezogen werden.

Sollten bei mehreren Kindern Bedenken gegen Grundfreibeträge wegen eines Progressionssprungs in der Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs bestehen, ließe sich dem durch eine besondere Tarifgestaltung für Steuerpflichtige mit mehreren unterhaltspflichtigen Kindern begegnen,

die einen stufenlosen Übergang in den allgemeinen Tarif ermöglichen würde.

Da die neuere Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts insoweit in ihrer verfassungsrechtlichen Überzeugungskraft zumindest zweifelhaft erscheint, wäre es angezeigt, dem Gericht die Möglichkeit zu geben, seine Rechtsprechung wieder in Richtung seiner ursprünglichen Entscheidungen weiter zu entwickeln. Der Gesetzgeber wäre dazu auch berechtigt. Das Gericht selbst hat betont, dass es für den Gesetzgeber kein Normwiederholungsverbot gibt, weil er nur an die verfassungsmäßige Ordnung gebunden sei.

BVerfGE 77, 84 (103 f.).

D Ergebnis

- I. Der Gesetzgeber kann das Existenzminimum eines Kindes im Einkommensteuerrecht durch einen Kindergrundfreibetrag berücksichtigen. Verfassungsrechtlich zulässig wäre auch ein Abzug von der Steuerschuld. Das Existenzminimum müsste dann in Höhe des sozialhilferechtlichen Existenzminimums von der Einkommensteuerschuld abgezogen werden. Nach der ursprünglichen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts erscheint sogar eine Differenzierung der Beträge zugunsten sozial Schwächerer nicht von vornherein ausgeschlossen.
- II. Das Existenzminimum eines Kindes ließe sich auch durch einen Zahlbetrag in Höhe des sozialhilferechtlichen Existenzminimums anstelle des steuerlichen Freibetrags berücksichtigen.
- III. Der Betreuungsbedarf, der Erziehungsbedarf und der Ausbildungsbedarf eines Kindes gehören nicht zum sächlichen Existenzminimum und brauchen deshalb von Verfassungs wegen nicht im Einkommensteuerrecht berücksichtigt zu werden; die Berücksichtigung dieser nichtmonetären Bedarfe im Einkommensteuerrecht ist im Gegenteil systemwidrig und genügt nicht den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes.