

Schriften zum deutschen und ausländischen Familien- und Erbrecht

Julia Prenzyna

Familiäre Verantwortung versus Gemeinwohlverantwortung beim Kindes- und Elternunterhalt

Kompensation unterhaltsrechtlicher Belastungen
durch einkommensteuerrechtliche Entlastungen –
Analyse anhand verfassungsrechtlicher Vorgaben

Band 19



Wolfgang Metzner Verlag

Band 19

Schriften zum deutschen und ausländischen Familien- und Erbrecht

Schriften zum deutschen und ausländischen Familien- und Erbrecht

Herausgegeben von
Professor Dr. Tobias Helms
Professor Dr. Martin Löhnig
Professor Dr. Anne Röthel

Fortführung der
Schriften zum deutschen und ausländischen Familienrecht
und Staatsangehörigkeitsrecht.
Verlag für Landesamtswesen, 1998–2010.

Julia Prenzyna

Familiäre Verantwortung versus Gemeinwohlverantwortung beim Kindes- und Elternunterhalt

Kompensation unterhaltsrechtlicher Belastungen
durch einkommensteuerrechtliche Entlastungen –
Analyse anhand verfassungsrechtlicher Vorgaben



Wolfgang Metzner Verlag

© Wolfgang Metzner Verlag, Frankfurt am Main 2017

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt.

Jede Verwertung außerhalb der Freigrenzen des Urheberrechts ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Printed in Germany

ISBN 978-3-96117-000-5 (Print)

ISBN 978-3-96117-001-2 (Online)

ISSN 2191-284X

Gedruckt mit Unterstützung des Förderungsfonds Wissenschaft der VG Wort.

Bibliografische Information der Deutschen Bibliothek

Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Meinen Eltern

Inhalt

Vorwort **12**

Einleitung **13**

A. Bedeutung der Thematik **13**

B. Fragestellung und Zielsetzung **16**

C. Gang der Darstellung **16**

Vorspann Verfassungsrechtliche Vorgaben zur Berücksichtigung der zivilrechtlichen Unterhaltslasten im Einkommensteuerrecht **18**

A. Verfassungsrechtliche Grundlagen für die Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familienmitglieder **18**

I. Wahrung des Art. 1 Abs. 1 GG i. V. m. dem Sozialstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG **18**

II. Wahrung der Freiheitsgrundrechte **19**

III. Wahrung der Steuergerechtigkeit als steuerrechtlicher Konkretisierung von Art. 3 Abs. 1 GG **20**

IV. Wahrung von Art. 6 GG als Freiheitsgrundrecht, Benachteiligungsverbot und Fördergebot **23**

V. Zwischenergebnis **24**

B. Verfassungsrechtliche Anforderungen an zulässige Pauschalierungen und Typisierungen **25**

C. Gebot der Folgerichtigkeit bzw. Systemgerechtigkeit **27**

D. Einheit der Rechtsordnung **29**

I. Relativität der Rechtsbegriffe **29**

II. Einheit der Rechtsordnung **30**

1. Bindung der Staatsgewalt an Grundrechte und verfassungsmäßige Ordnung gemäß Art. 1 Abs. 3 GG i. V. m. Art. 20 Abs. 3 GG **31**

2. Gleichbehandlungsgrundsatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG **31**

3. Rechtsstaatsprinzip in Gestalt des Rechtssicherheitsprinzips gemäß Art. 20 Abs. 2 GG i. V. m. Art. 2 Abs. 1 GG **32**

4. Zwischenergebnis **34**

E. Zusammenfassung der verfassungsrechtlichen Vorgaben **34**

1. Teil Vergleich der Unterhaltsregelungen und der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften zur Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen **37**

- A. Bemessung des sächlichen Kindes- und Erwachsenenexistenzminimums im Existenzminimumbericht der Bundesregierung **38**
- B. Unterhaltsbedarf: Art und Höhe des gewährten Unterhalts **43**
 - I. Kindesunterhalt **44**
 - 1. Zivilrechtliche Regelungen zu Art und Höhe des Kindesunterhalts **44**
 - 2. Einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung des Kindesunterhalts **49**
 - a) Einkommensteuerrechtliche Regelungen zur Berücksichtigung des Kindesexistenzminimums **50**
 - aa) Abzug der Unterhaltsaufwendungen auf der Ebene der Bemessungsgrundlage **50**
 - bb) Betragsmäßige Begrenzung auf das Existenzminimum **51**
 - cc) Familienleistungsausgleich **53**
 - aaa) Kindergeld **53**
 - (1) Funktionen des Kindergelds: Steuervergütung oder Sozialleistung **55**
 - (2) Verfassungsmäßigkeit des Kindergelds **56**
 - (a) Kindergeldbetrag **56**
 - (b) Staffelung des Kindergeldbetrags nach der Anzahl der Kinder **56**
 - (c) Methode des „unechten Optionsmodells“ **57**
 - (d) Zwischenergebnis zur Verfassungsmäßigkeit des Kindergelds **59**
 - bbb) Kinderfreibetrag sowie Freibetrag für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf **60**
 - (1) Typisierender Betreuungsfreibetrag **61**
 - (2) Typisierender Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrag **62**
 - (3) Stellungnahme zur Verfassungsmäßigkeit des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf **63**
 - (a) Nicht-monetäre Betreuungsaufwendungen **63**
 - (b) Lediglich wünschenswerte Aufwendungen für den Erziehungsbedarf **67**
 - (4) Zwischenergebnis: Verfassungsmäßigkeit des Freibetrags für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf **68**
 - ccc) Zwischenergebnis: Vereinbarkeit des Familienleistungsausgleichs mit verfassungsrechtlichen und steuersystematischen Vorgaben **69**
 - ddd) Einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung des Kindesexistenzminimums über § 33a Abs. 1 EStG **70**

- aaa) Vergleich Familienleistungsausgleich und § 33a Abs. 1 EStG **70**
 - bbb) Unterhaltsbedarf im Sinne von § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG **71**
 - ee) Versicherungsbeiträge für Kranken- und Pflegeversicherung **71**
 - ff) Zwischenergebnis: Verfassungsmäßigkeit der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung des Kindesexistenzminimums **73**
 - b) Einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung besonderer Aufwendungen der Eltern für ihre unterhaltsberechtigten Kinder **74**
 - aa) Aufwendungen für Kinderbetreuung durch Dritte **74**
 - bb) Ausbildungsfreibetrag für auswärtig untergebrachte Kinder gemäß § 33a Abs. 2 EStG **81**
 - cc) Aufwendungen für erhöhten Grundbedarf des Kindes gemäß § 33 EStG **83**
 - dd) Zwischenergebnis: Berücksichtigung über das Existenzminimum hinausgehender Unterhaltsaufwendungen **84**
 - 3. Vergleich der den Unterhaltsbedarf eines Kindes betreffenden zivilrechtlichen und einkommensteuerrechtlichen Regelungen **85**
- II. Elternunterhalt **87**
 - 1. Zivilrechtliche Regelungen zu Art und Höhe des Elternunterhalts **87**
 - a) Barunterhalt **87**
 - b) Naturalunterhalt **90**
 - 2. Einkommensteuerrechtliche Regelungen zur Berücksichtigung des Elternunterhalts **91**
 - a) Barunterhaltsaufwendungen für die Unterbringung in einem Altenpflegeheim **92**
 - b) Berücksichtigung der Barunterhaltsaufwendungen für den Vorsorgebedarf des Elternteils **95**
 - c) Berücksichtigung des Naturalunterhalts bei Pflege des Elternteils im eigenen Haushalt des Kindes **96**
 - 3. Vergleich der zivilrechtlichen und einkommensteuerrechtlichen Regelungen zum Unterhaltsbedarf eines Elternteils **100**
- C. Berücksichtigung der Bedürftigkeit **102**
 - I. Berücksichtigung der Bedürftigkeit im Rahmen des Kindesunterhalts **102**
 - 1. Zivilrechtliche Vorgaben **102**
 - a) Tatsächliche Einkünfte und Vermögenserträge **102**
 - b) Fiktive Einkünfte und Vermögenserträge **103**

- c) Obliegenheit zur Vermögensverwertung **104**
- 2. Berücksichtigung der Bedürftigkeit im Rahmen der einkommensteuerrechtlichen Regelungen zur Freistellung des Kindesexistenzminimums **105**
 - a) Im Rahmen des Familienleistungsausgleichs gemäß §§ 31 f., 62 ff. EStG **106**
 - aa) Ungeschriebener Bedarfsgrund: typische Unterhaltssituation **106**
 - bb) Geschriebene Bedarfsgründe **108**
 - aaa) Arbeitslosigkeit **108**
 - bbb) Ausbildung **108**
 - ccc) Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten **109**
 - ddd) Fehlender Ausbildungsplatz **109**
 - eee) Freiwilligen Dienst **109**
 - fff) Behinderung **110**
 - cc) Rückausnahme von den in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG genannten Bedarfsgründen **110**
 - dd) Kritikpunkte an § 32 Abs. 4 EStG a. F. **111**
 - aaa) Fallbeilwirkung der Freigrenze **111**
 - bbb) Einkunftsgrenze galt nur für volljährige Kinder **113**
 - ccc) Höhe der Einkunftsgrenze **113**
 - ddd) Jahresgrenzbetrag statt Monatsgrenzbetrag **114**
 - eee) Vergleich: bedürftigkeitsmindernde Einkünfte gemäß § 1602 BGB und anzurechnende Einkünfte bzw. Bezüge gemäß § 32 Abs. 4 Satz 2 und Satz 4 EStG a. F. **115**
 - ee) § 32 Abs. 4 Satz 2 und Satz 3 EStG n. F. **117**
 - aaa) Erwerbstätigkeit des volljährigen Kindes **118**
 - bbb) Ausbildungsbiografie des erwerbstätigen, volljährigen Kindes **118**
 - ccc) Umfang und Art der Erwerbstätigkeit **120**
 - ddd) Verfassungsmäßigkeit von § 32 Abs. 4 Satz 2 und Satz 3 EStG **121**
 - (1) Denkbare Ziele der vergrößernden Typisierung **121**
 - (2) Eignung der Typisierung zur Steuervereinfachung **122**
 - (3) Erforderlichkeit der Typisierung zur Steuervereinfachung **123**
 - (4) Angemessenheit der Typisierung **123**
 - (5) Zwischenergebnis: Verfassungsmäßigkeit von § 32 Abs 4 Satz 2 und Satz 3 EStG **125**

- ff) Vergleich: Berücksichtigung der Bedürftigkeit des Kindes im Unterhaltsrecht und im Familienleistungsausgleich **125**
 - aaa) Eigene Einkünfte und Vermögen des Kindes **125**
 - bbb) Bedarfsgründe gemäß § 32 Abs. 4 EStG und unterhaltsrechtliche Erwerbsobliegenheit **126**
- b) Im Rahmen des § 33a Abs. 1 EStG **128**
 - aa) Aufwendungen für eine gesetzlich unterhaltsberechtigte Person **128**
 - bb) Unterhaltsberechtigte Person verfügt über kein oder nur über geringes Vermögen gemäß § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG **131**
 - cc) Anrechnung eigener Einkünfte und Bezüge, soweit diese 624 € übersteigen **133**
 - aaa) Abweichungen und Korrekturen auf der Einnahmenseite **134**
 - bbb) Abweichungen und Korrekturen auf der Ausgabenseite **138**
 - ccc) Zwischenergebnis zum Vergleich bedürftigkeitsmindernder Einkünfte und gemäß § 33a Abs. 1 Satz 5 EStG anzurechnender Einkünfte und Bezüge **143**
 - dd) Vergleich: unterhaltsrechtliche Bedürftigkeit und ihre Berücksichtigung im Rahmen von § 33a Abs. 1 EStG **144**
- 3. Vergleich: Berücksichtigung der Bedürftigkeit des Kindes im Unterhalts- und Einkommensteuerrecht **145**
- II. Berücksichtigung der Bedürftigkeit im Rahmen des Elternunterhalts **146**
 - 1. Unterhaltsrechtliche Vorgaben **146**
 - a) Tatsächliche Einkünfte und Vermögenserträge **147**
 - b) Fiktive Einkünfte und fiktive Vermögenserträge **147**
 - c) Obliegenheit zur Vermögensverwertung **149**
 - 2. Berücksichtigung der Bedürftigkeit im Rahmen der für den Elternunterhalt maßgeblichen einkommensteuerrechtlichen Regelungen **150**
 - a) Im Rahmen des § 33a Abs. 1 EStG **150**
 - b) Im Rahmen des § 33 EStG **152**
 - aa) Keine Zwangsläufigkeit: Der Unterhaltsberechtigte kann sich selbst helfen **153**
 - bb) Keine Zwangsläufigkeit: Vorliegen eines vorrangigen Anspruchs gegen einen Dritten **154**
 - cc) Keine Zwangsläufigkeit: Unterhaltsschuldner hat wesentliche Ursache für Unterhaltsaufwendungen selbst gesetzt **155**

- 3. Vergleich: Berücksichtigung der Bedürftigkeit der Eltern im Unterhalts- und Einkommensteuerrecht **156**
- D. Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit **157**
 - I. Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit beim Kindesunterhalt **157**
 - 1. Zivilrechtliche Regelungen zur Leistungsfähigkeit beim Kindesunterhalt **157**
 - a) Selbstbehalt und Angemessenheitskontrolle **157**
 - b) Ermittlung der Leistungsfähigkeit **160**
 - aa) Einkünfte und Vermögenserträge **160**
 - bb) Pflicht zur Vermögensverwertung **161**
 - 2. Einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit beim Kindesunterhalt **162**
 - a) Im Rahmen des Familienleistungsausgleichs **162**
 - b) Im Rahmen von § 33a Abs. 1 EStG **162**
 - aa) Rechtsgrundlage der Opfergrenze **163**
 - bb) Anwendbarkeit der Opfergrenze **164**
 - cc) Ermittlung der Opfergrenze **164**
 - 3. Vergleich: Leistungsfähigkeit unterhaltsverpflichteter Eltern und ihre einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung **166**
 - II. Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit beim Elternunterhalt **169**
 - 1. Zivilrechtliche Regelungen zur Leistungsfähigkeit beim Elternunterhalt **169**
 - a) Selbstbehalt und Angemessenheitskontrolle **170**
 - b) Wechselwirkungen: Familienunterhalt und Elternunterhalt **170**
 - c) Ermittlung der Leistungsfähigkeit anhand von Einkünften, Vermögenserträgen und der Pflicht zur Vermögensverwertung **174**
 - aa) Einkünfte und Vermögenserträge **174**
 - bb) Pflicht zur Vermögensverwertung **176**
 - 2. Einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit beim Elternunterhalt **178**
 - a) Im Rahmen von § 33a Abs. 1 EStG **178**
 - aa) Abziehbarkeit beschränkt auf die Höhe der Opfergrenze **178**
 - bb) Vergleich: Opfergrenze und unterhaltsrechtliche Angemessenheitskontrolle **178**
 - b) Im Rahmen von § 33 EStG **180**
 - aa) „Zumutbare Belastung“ gemäß § 33 Abs. 3 EStG **180**
 - bb) Vergleich: „Zumutbare Belastung“ gemäß § 33 Abs. 3 EStG und unterhaltsrechtliche Leistungsfähigkeit **181**
 - 3. Vergleich: Leistungsfähigkeit unterhaltsverpflichteter Kinder und ihre einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung **184**

E. Gesamtergebnis zum ersten Teil	186
2. Teil Zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten zur Verringerung der familiären Gesamtsteuerlast	189
A. Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung zivilrechtlicher Rechtsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen	190
B. Zivilrechtliche Rechtsgestaltungen zur einkommensteuerrechtlichen Geltendmachung von Unterhaltsaufwendungen	192
I. Eigentumsübertragung zur Ablösung der Unterhaltspflicht	192
II. Eigentumsübertragung zur Ermöglichung der Einkunftserzielung durch den Unterhaltsgläubiger	195
III. Abtretung von Einnahmen	196
IV. Vorweggenommene Erbfolge: Eigentumsübertragung unter Auflagen	197
1. Rechtsgeschäftliche Einordnung der vorweggenommenen Erbfolge	197
2. Mögliche Auflagen bzw. Gegenleistungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge bzw. im Rahmen der Altenteilsverträge	199
a) Verpflichtung zu Wart, Pflege und Verköstigung	199
b) Verpflichtung zur Erbringung wiederkehrender Leistungen	200
c) Vorbehaltsnießbrauch	201
aa) Gegenstand des Nießbrauchsrechts	201
bb) Umfang des Nießbrauchsrechts	202
cc) Erbrechtliche Auswirkungen des Vorbehaltsnießbrauchs	203
d) Wohnungsrecht	204
3. Zwischenergebnis: Auswirkungen auf die Unterhaltsbedürftigkeit des Übergebers	204
4. Einkommensteuerrechtliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge	205
a) Unentgeltliche Vermögensübertragung unter Nießbrauchsvorbehalt	205
aa) Einkommensteuerrechtliche Anerkennung des Nießbrauchsvorbehalts zwischen nahen Angehörigen	205
bb) Einkommensteuerrechtliche Einordnung der Übertragung eines Wirtschaftsgutes unter Vorbehaltsnießbrauch	206
cc) Einkommensteuerrechtliche Behandlung der gezogenen Nutzungen	208
aaa) Vorbehaltsnießbrauch an einem Einzelunternehmen	208

- bbb) Vorbehaltsnießbrauch am Gesellschaftsanteil einer Personengesellschaft **208**
- ccc) Vorbehaltsnießbrauch am Ertrag eines Unternehmens oder eines Gesellschaftsanteils **209**
- ddd) Dem Nießbraucher zuzurechnender Gewinn beim Vorbehaltsnießbrauch an einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft **209**
- eee) Vorbehaltsnießbrauch an einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb **211**
- fff) Nießbrauch an Kapitalvermögen **211**
- dd) Zwischenergebnis: Eignung zur Verringerung der familiären Gesamtsteuerlast **212**
- b) Unentgeltliche Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen **213**
 - aa) Voraussetzungen einer unentgeltlichen Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen **213**
 - aaa) Rechtswirksamer Vermögensübergabe- und Versorgungsvertrag **214**
 - bbb) Personelle Voraussetzungen **214**
 - ccc) Wiederkehrende Leistungen in Form von Versorgungsleistungen **215**
 - (1) Übertragung begünstigter Wirtschaftseinheiten **215**
 - (a) Rechtsentwicklung **215**
 - (b) Gemeinsame Übertragung begünstigter und nicht begünstigter Wirtschaftseinheiten **217**
 - (c) Übertragung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft **218**
 - (d) Übertragung von Betrieben oder Teilbetrieben **219**
 - (e) Übertragung von GmbH-Anteilen **220**
 - (2) Finanzierung der Versorgungsleistungen aus den vorbehaltenen Erträgen **221**
 - (a) Widerlegbare Vermutung: ausreichend ertragbringende Wirtschaftseinheit **221**
 - (b) Ertragsermittlung **222**
 - (3) Bemessung der Versorgungsleistungen nach Versorgungsbedürfnis und Leistungsfähigkeit **222**
 - (4) Wiederkehrende Leistungen auf Lebenszeit gewährt **223**
 - (5) Rechtsfolgen, wenn keine Versorgungsleistungen vorliegen **223**

- ddd) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht des Versorgungsempfängers **224**
- eee) Kein wirtschaftlicher Zusammenhang mit Einkünften, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben **224**
- bb) Rechtsfolgen einer unentgeltlichen Vermögensübertragung gegen Versorgungsleistungen **225**
 - aaa) Vermögensübertragung **225**
 - bbb) Versorgungsleistungen **225**
- cc) Nießbrauchsvorbehalt als Alternative **227**
- dd) Zwischenergebnis: Eignung zur Verringerung der familiären Gesamtsteuerlast **228**
- c) Entgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Leistungen **230**
 - aa) Entgeltliche Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gegen wiederkehrende Leistungen **231**
 - aaa) Einkommensteuerrechtliche Folgen für den Übergeber **231**
 - (1) Sofortbesteuerung **231**
 - (2) Zuflussbesteuerung **232**
 - bbb) Einkommensteuerrechtliche Folgen für den Übernehmer **232**
 - bb) Entgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts des Privatvermögens gegen wiederkehrende Leistungen **233**
 - aaa) Einkommensteuerrechtliche Folgen für den Übergeber **233**
 - bbb) Einkommensteuerrechtliche Folgen für den Übernehmer **234**
 - cc) Zwischenergebnis: Eignung zur Verringerung der familiären Gesamtsteuerlast **234**
 - d) Einkommensteuerermindernde Auswirkung für fiktives Gesamteinkommen von Übergeber und Übernehmer **235**
- C. Gesamtergebnis zum zweiten Teil: Gestaltungsmöglichkeiten bestehen nur für vermögende Familien – ungerechtfertigte Ungleichbehandlung? **236**
- 3. Teil Alternative steuersystematische Konstruktionen zur Berücksichtigung des zivilrechtlichen Unterhalts **243**
 - A. Steuersystematische Grundentscheidungen **243**
 - I. Wahl der Besteuerungseinheit **244**
 - 1. Familie als Besteuerungseinheit **244**
 - 2. Unterhaltsverpflichteter als Besteuerungseinheit **247**
 - 3. Zwischenergebnis: Grundentscheidung zur Besteuerungseinheit **248**

- II. Vorgaben für ein Besteuerungsergebnis, das sowohl der horizontalen als auch der vertikalen Steuergerechtigkeit entspricht **248**
 - 1. Ermittlung der Leistungsfähigkeit als Vergleichsmaßstab der horizontalen Steuergerechtigkeit **249**
 - a) Kapitalorientierte Einkommensermittlung **249**
 - b) Kapitalorientierte Einkommensermittlung mit konsumorientierten Ausnahmen: Lehre vom indisponiblen Einkommen **250**
 - c) Kritik an der Lehre vom indisponiblen Einkommen **252**
 - 2. Folgen der Leistungsfähigkeitsermittlung anhand des disponiblen Einkommens oder anhand des Erwerbseinkommens **253**
 - a) Verfassungsrechtliche Grundlage für die Berücksichtigung des familiären Existenzminimums **253**
 - b) Steuersystematische Verortung der Berücksichtigung des familiären Existenzminimums **254**
 - aa) Bei Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anhand des disponiblen Einkommens **254**
 - bb) Bei Bestimmung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit anhand des Erwerbseinkommens **256**
 - 3. Vereinbarkeit des Besteuerungsergebnisses mit der vertikalen Steuergerechtigkeit **258**
 - 4. Zwischenergebnis: Besteuerungsergebnis, das sowohl der horizontalen als auch der vertikalen Steuergerechtigkeit entspricht **262**
- III. Höhe der steuerrechtlich zu berücksichtigenden Unterhaltsaufwendungen **263**
 - 1. Veranlassungsprinzip **264**
 - 2. Bedarfsprinzip **265**
 - 3. Zwischenergebnis: Stellungnahme zur Höhe der steuerrechtlich zu berücksichtigenden Unterhaltsaufwendungen **266**
- IV. Wahrung des Sozialstaatsprinzips und des Subsidiaritätsprinzips **267**
- V. Stellungnahme zu den Grundentscheidungen für die optimale Familienbesteuerung **268**
- B. Steuerrechtliche Konstruktionen zur Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen **269**
 - I. Familientarifsplitting **269**
 - 1. Verfahren **269**
 - 2. Argumente für die Einführung des Familientarifsplittings **272**
 - 3. Vereinbarkeit mit dem Anforderungsprofil an die optimale Familienbesteuerung **272**
 - II. Familienrealsplitting **273**
 - 1. Verfahren **273**

2. Argumente für die Einführung des Familienrealsplittings	275
3. Vereinbarkeit mit dem Anforderungsprofil an die optimale Familienbesteuerung	275
III. Berücksichtigung i. R. d. Tarifs durch Einführung eines Unterhaltsgrundfreibetrags	276
1. Horizontalverschiebung der Steuerfunktion	277
a) Verfahren	277
b) Vereinbarkeit mit dem Anforderungsprofil an die optimale Familienbesteuerung	277
2. Vertikalverschiebung der Steuerfunktion	278
a) Verfahren	278
b) Vereinbarkeit mit dem Anforderungsprofil an die optimale Familienbesteuerung	279
IV. Abzug von der tariflichen Steuerschuld	281
1. Verfahren	281
2. Vereinbarkeit mit dem Anforderungsprofil an die optimale Familienbesteuerung	282
V. Transferleistungen	283
1. Vereinbarkeit mit dem Anforderungsprofil an die optimale Familienbesteuerung	283
2. Argumente gegen die Berücksichtigung durch Transferleistungen	284
VI. Duale Systeme zur Berücksichtigung des Existenzminimums des Unterhaltsberechtigten	285
C. Gesamtergebnis zum dritten Teil	285
Schlussbetrachtung	286
A. Konkrete Ausgestaltung der optimalen Familienbesteuerung als Gesamtergebnis der vorliegenden Arbeit	286
B. Einordnung der Ergebnisse in den derzeitigen Diskussionsstand	289
C. Ausblick	292
Literaturverzeichnis	295

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Wintersemester 2015/2016 von der Fakultät für Rechtswissenschaft an der Universität Regensburg als Dissertation angenommen. Literatur und Rechtsprechung sind bis 30. März 2015 berücksichtigt. Stand der Rechtslage und der statistischen Daten ist 1. April 2016.

An erster Stelle möchte ich mich bei meinem Doktorvater, Herrn Prof. Dr. Martin Löhnig, für die Idee zu dieser Arbeit und die hervorragende Betreuung ihrer Anfertigung bedanken.

Herrn Prof. Dr. Rolf Eckhoff danke ich für die Erstellung des Zweitgutachtens und die konstruktive wissenschaftliche Auseinandersetzung mit dieser Arbeit.

Frau Carmen Andrä, Frau Rita Prenzyna, Frau Dr. Claudia Sykora und Frau Dr. Britta Wankerl gilt mein besonderer Dank für die sorgfältige Durchsicht des Manuskripts und die äußerst hilfreichen Anmerkungen.

Außerdem danke ich den Herausgebern der „Schriften zum deutschen und ausländischen Familien- und Erbrecht“, Frau Prof. Dr. Anne Röthel, Herrn Prof. Dr. Tobias Helms und Herrn Prof. Dr. Martin Löhnig, für die Aufnahme der Arbeit in diese Reihe.

Für die Bezuschussung der Veröffentlichung meiner Arbeit danke ich dem Förderungsfonds Wissenschaft der VG WORT.

Schließlich gilt mein aufrichtiger Dank meinen Eltern, die mich während meiner gesamten Ausbildung unterstützt haben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Regensburg, im November 2016

Julia Prenzyna

Einleitung

A. Bedeutung der Thematik

Wie müssen die einkommensteuerrechtlichen Regelungen zur Berücksichtigung des Kindes- und Elternunterhalts ausgestaltet sein, damit sämtliche verfassungsrechtlichen und einkommensteuersystematischen Vorgaben gewahrt sind? Die vorliegende Arbeit entwickelt eine Antwort auf diese Frage anhand rechtsgebietsvergleichender, einkommensteuersystematischer und verfassungsrechtlicher Überlegungen.

Die genaue Analyse der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Kindes- und Elternunterhalt ist deshalb so bedeutend, weil diese Regelungen die Gemeinwohlverantwortung¹ des Steuerpflichtigen im Einkommensteuerrecht begrenzen.

Der Staat greift aber nicht nur über die Einkommensteuer, sondern auch über die Verbrauchssteuern indirekt auf das Einkommen des Steuerpflichtigen zu.² Für eine abschließende Antwort auf die Frage, ob das Maß der Gemeinwohlverantwortung, das einem Steuerpflichtigen auferlegt wird, den verfassungsrechtlichen Vorgaben genügt, bedürfte es einer Gesamtbetrachtung sämtlicher, das Einkommen belastender Steuern.³ Eine derart umfassende Untersuchung würde den Rahmen einer Dissertation sprengen. Deshalb beschränkt sich die vorliegende Arbeit auf die Grenzen der Gemeinwohlverantwortung, die für die direkte Steuerbelastung des Einkommens unterhaltsverpflichteter Eltern bzw. Kinder gelten.

Angesichts der derzeitigen Bevölkerungsentwicklung gewinnt die Frage, wie unterhaltsverpflichtete Eltern und Kinder im Einkommensteuerrecht entlastet werden, zunehmend an Relevanz. Es steht zu erwarten, dass die Zahl der Menschen, die gleichzeitig ihren Kindern und ihren Eltern unterhaltspflichtig sind und damit zur sogenannten Sandwichgeneration zählen, weiter steigen wird: Das durchschnittliche Alter der Mutter bei der Geburt des ersten Kindes ist in den letzten Jahrzehnten deutlich gestiegen. Anfang der 1970er Jahre lag das Durchschnittsalter im früheren Bundesgebiet noch bei gut 24 Jahren, 2013 betrug das Durchschnittsalter im selben

¹ Zur Ausrichtung der Steuer als Gemeinlast siehe *Jachmann*, DStZ 2001, 225 und *Jachmann*, NZS 2003, 281.

² Zur Einordnung der Verbrauchssteuern als indirekte Steuern siehe *Kube*, in: BeckOK GG, Art. 105 Rn. 47; *Kirchhof*, DStR 2008, 1, 3.

³ Zur verfassungsrechtlichen Beurteilung des „additiven Grundrechtseingriffs“ siehe *Winkler*, JA 2014, 881 ff.

Gebiet fast 30 Jahre.⁴ Gleichzeitig hat sich die Zahl der Personen, die 80 Jahre oder älter werden in Westdeutschland von 1960 bis 2009 mehr als verdreifacht.⁵ Prognosen zufolge wird sich dieser Trend bis 2060 fortsetzen, sodass sich der Bevölkerungsanteil der 80 und über 80jährigen in den nächsten 50 Jahren von knapp fünf Prozent im Jahr 2013 auf 12 bis 13 Prozent erhöhen wird.⁶ Der Anstieg des hochaltrigen Bevölkerungsanteils dürfte aus zwei Gründen zu einer wachsenden Anzahl unterhaltsverpflichteter Kinder führen, zum einen weil die Vermögensreserven der Eltern mit steigendem Alter schrumpfen und zum anderen weil chronische Erkrankungen, die zu einer Pflegebedürftigkeit der Eltern führen und deren existenziellen Bedarf erhöhen, ab dem 80igsten Lebensjahr zunehmen⁷. Darüber hinaus steht zu befürchten, dass die Mitglieder der heutigen Sandwichgeneration infolge ihrer Unterhaltspflichten weniger für ihr eigenes Alter zurücklegen können, sodass die Nachkommen der Sandwichgeneration noch stärker belastet werden.

Die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung des Kindesunterhalts wird in der steuerrechtlichen⁸ und steuerökonomischen⁹ Literatur umfassend thematisiert. Auch das Bundesverfassungsgericht hat sich in einer Vielzahl von Urteilen mit den einkommensteuerrechtlichen Regelungen zum Kindesunterhalt auseinandergesetzt.¹⁰ Zur Berücksichtigung des Elternunterhalts im Einkommensteuerrecht finden sich im Gegensatz dazu nur wenige BFH-Urteile.¹¹ Auch die Literatur behandelt die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung von Elternunterhalt nur punktuell im Rahmen der allgemeinen Regelungen zum Abzug von Unterhaltsaufwendungen.¹² Dies steht im Widerspruch zur wachsenden Bedeutung des Elternunterhalts in der Praxis. Die vorliegende Arbeit soll dazu beitragen, diese Lücke zu schließen.

Daneben gibt es noch eine zweite Thematik, die in der steuerrechtlichen Literatur bisher nur sehr einseitig betrachtet wurde und die deshalb Gegenstand der vorliegenden Arbeit sein soll: Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Rechtfertigung der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung existenzieller, privater

⁴ Statistisches Bundesamt, 13. koordinierte Bevölkerungsvorausberechnung, 29.

⁵ Statistisches Bundesamt, Datenreport 2013, Bevölkerung und Demografie, 30 Abb. 5.

⁶ Statistisches Bundesamt, 13. koordinierte Bevölkerungsvorausberechnung, 19.

⁷ *Baltes*, in: MaxPlanckForschung 2/2003, 14, 17.

⁸ Stellvertretend für Viele: *Lang*, u. a. in: Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 650 ff.; in: FS für Franz Klein, 437 ff.; in: 60. Dt. Juristentag, O 61 ff. und StuW 1983, 103 ff.; *Seiler*, in: Gutachten F für den 66. Dt. Juristentag, 31 ff.; *Söhn*, in: FS für Herbert Bethge, 439 ff.; *Tipke/Lang*, StuW 1984, 127 ff. und *Jachmann*, FR 2010, 123.

⁹ *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 327; *Bareis*, DStR 2010, 565.

¹⁰ BVerfGE 43, 108; 82, 60; 89, 346; 99, 216.

¹¹ BFH, DStR 1997, 915 und BFH/NV 2004, 1646.

¹² U. a. *Hufeld*, in: K/S/M, § 33a Rn. B 100; *Pfarrmann*, in: H/H/R, § 33a Anm. 28; *Stöcker*, in: Lademann, § 33a Anm. 15 und Anm. 168 ff.; *Heger*, in: Blümich, § 33a Rn. 101 f.

Aufwendungen. In diesem Punkt besteht eine scheinbar unüberbrückbare Differenz zwischen Steuerrecht und Steuerökonomie. Die Steuerjuristen¹³ und das Bundesverfassungsgericht¹⁴ sehen die verfassungsrechtliche Grundlage in der horizontalen Steuergerechtigkeit mit der Folge, dass als Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer nur das disponible Einkommen, also das Erwerbseinkommen abzüglich der indisponiblen Privataufwendungen, herangezogen werden kann (subjektives Nettoprinzip). Die Steuerökonomien äußern sich zwar nicht zur verfassungsrechtlichen Grundlage der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung existenzieller Privataufwendungen, fordern aber, dass zur Wahrung der vertikalen Steuergerechtigkeit¹⁵ bzw. des Sozialstaatsprinzips¹⁶ die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer allein anhand des Erwerbseinkommens bestimmt wird. Damit können existenzielle Privataufwendungen durch Transferzahlungen oder auf der Ebene des Tarifs bzw. der Steuerschuld berücksichtigt werden.¹⁷ Im Jahr 2011 wurde erstmals eine steuerjuristische Arbeit vorgelegt, die diese Kluft zwischen den Vertretern des Steuerrechts und der Steuerökonomie überwindet. Dr. Christoph Moes setzt sich in seinem Werk „Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht“ kritisch mit dem steuerjuristischen Dogma des subjektiven Nettoprinzips auseinander.¹⁸ Er sieht die verfassungsrechtliche Rechtfertigung für die Steuerfreiheit des Existenzminimums nicht im subjektiven Nettoprinzip, sondern allein im Subsidiaritätsprinzip.¹⁹ Das Subsidiaritätsprinzip zwingt den Gesetzgeber, anders als das subjektive Nettoprinzip, nicht dazu, die indisponiblen Privataufwendungen auf der Ebene der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.²⁰ Dieser im steuerjuristischen Schrifttum relativ neue Ansatz soll in der vorliegenden Arbeit weitergeführt werden. Bei der Suche nach der „optimalen“ einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Kindes- und Elternunterhalt soll es deshalb auch darum gehen, ob das subjektive Nettoprinzip eine zwingende Vorgabe für die steuersystematische Berücksichtigung begründet.

¹³ Stellvertretend für viele: *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 8 Rn. 70, 74 und 75 mit Verweis auf *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 131 ff.; *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. II, 799 ff.; *Söhn*, Finanzarchiv Bd. 46, 154, 156.

¹⁴ BVerfGE 82, 60, 87 f.; 99, 246, 260.

¹⁵ *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 320 f.

¹⁶ *Bareis*, DStR 2010, 565, 571.

¹⁷ *Schneider*, Steuerlast und Steuerwirkung, 320 f.; *Siegel/Schneider*, DStR 1994, 597, 601; *Siegel*, BB 1999, 1406 ff.; *Bareis*, DStR 2010, 565, 573 f.

¹⁸ *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 149 ff. und 190 ff.

¹⁹ *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 163 ff.

²⁰ *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 163.

B. Fragestellung und Zielsetzung

Der Weg zur „optimalen“ einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung von Kindes- und Elternunterhalt führt im Wesentlichen über drei Fragen:

Erstens: In welchen Punkten gibt es zwischen der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen und den zivilrechtlichen Regelungen zum Kindes- und Elternunterhalt Abweichungen, bei denen aus verfassungsrechtlichen oder steuersystematischen Gründen Änderungen erforderlich sind?

Zweitens: Inwieweit kommt es zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung vermögender und nicht vermögender Familien, weil das Einkommensteuerrecht den Unterhaltsparteien die Möglichkeit eröffnet durch spezielle Rechtsgestaltungen nicht abziehbare Unterhaltsaufwendungen in den steuerbaren Nexus zu bringen?

Drittens: Welche verfassungsrechtlichen Anforderungen sind an eine „optimale Familienbesteuerung“ zu stellen und welche einkommensteuerrechtlichen Konstruktionen erfüllen diese Anforderungen?

Ziel der vorliegenden Arbeit ist es, aus der Beantwortung der oben genannten Fragen ein Besteuerungsmodell zur Berücksichtigung von Kindes- und Elternunterhalt zu entwickeln, das allen verfassungsrechtlichen und steuersystematischen Vorgaben entspricht.

C. Gang der Darstellung

Aus den drei vorgenannten Fragen ergibt sich der Aufbau der vorliegenden Arbeit: In einem Vorspann werden die verfassungsrechtlichen Vorgaben dargestellt, die bei der einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigung zivilrechtlicher Unterhaltslasten zu beachten sind.

Im ersten Teil folgt ein Vergleich der zivilrechtlichen Unterhaltsregelungen mit den einkommensteuerrechtlichen Berücksichtigungsvorschriften. Durch diesen Vergleich sollen die Punkte ermittelt werden, an denen das Einkommensteuerrecht vom Unterhaltsrecht abweicht. Diese Abweichungen werden anschließend auf ihre Vereinbarkeit mit verfassungsrechtlichen bzw. steuersystematischen Vorgaben überprüft. Das Ergebnis des ersten Teils soll aufzeigen, welche Abweichungen einen Änderungsbedarf im Einkommensteuerrecht begründen.

Der zweite Teil dient der Darstellung von Rechtsgestaltungen, die geeignet sind die familiäre Gesamtsteuerlast zu verringern. Diese Rechtsgestaltungen werden im zweiten Teil dahingehend überprüft, ob sie zu einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung vermögender Familien gegenüber nicht vermögenden Familien führen.

Der dritte Teil ist der Suche nach der optimalen steuersystematischen Konstruktion für die Besteuerung der Familie gewidmet. Hier soll zunächst geklärt werden, welche Anforderungen an eine optimale Ausgestaltung der Familienbesteuerung zu

stellen sind. Anschließend sollen die steuersystematischen Konstruktionen ermittelt werden, die diese Anforderungen erfüllen.

In der Schlussbetrachtung werden die Ergebnisse der drei Teile in einem konkreten Anforderungsprofil zusammengeführt. Unter Anwendung dieses Anforderungsprofils soll dann die einkommensteuerrechtliche Regelung zur Berücksichtigung des Kindes- und Elternunterhalts gefunden werden, die allen verfassungsrechtlichen und steuersystematischen Vorgaben entspricht.

Vorspann

Verfassungsrechtliche Vorgaben zur Berücksichtigung der zivilrechtlichen Unterhaltslasten im Einkommensteuerrecht

Für die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung zivilrechtlicher Unterhaltslasten sind in vier Bereichen verfassungsrechtliche Vorgaben zu überprüfen: Erstens ist die Pflicht des Steuergesetzgebers, dem Steuerpflichtigen nach der Besteuerung die Mittel zu belassen, die er für sein Existenzminimum und dasjenige seiner Familie benötigt, verfassungsrechtlich verankert. Zweitens enthalten die einkommensteuerrechtlichen Regelungen zur Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen pauschale Beträge und typisierende Tatbestandsmerkmale. Die Zulässigkeit von Pauschalierungen und Typisierungen richtet sich nach verfassungsrechtlichen Vorgaben. Drittens könnte das Gebot der Folgerichtigkeit verfassungsrechtliche Vorgaben begründen. Viertens ist zu überprüfen, inwiefern die Verfassung ein Gebot der „Einheit der Rechtsordnung“ aufstellt, das zu einer Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Unterhaltsvorschriften für die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltslasten führt.

A. Verfassungsrechtliche Grundlagen für die Verschonung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familienmitglieder

I. Wahrung des Art. 1 Abs. 1 GG i. V. m. dem Sozialstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG

Aus Art. 1 Abs. 1 GG i. V. m. dem Sozialstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 1 GG ergibt sich ein Anspruch des mittellosen Bürgers gegen den Staat auf Sozialleistungen zur Sicherung der Mindestvoraussetzungen eines menschenwürdigen Daseins.²¹ Grundsätzlich gilt allerdings, dass „Eigenversorgung Vorrang vor staatlicher Fürsorge“²² hat. Das Bundesverfassungsgericht begründet dies mit dem Grundgedanken der Subsidiarität.²³ Dieser Grundgedanke wäre nicht gewahrt,

²¹ BVerfGE 40, 121, 133; 82, 60, 85.

²² BVerfGE 120, 125, 155; vgl. *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 11 f., 26 f., 61 f.; vgl. *Isensee*, Hdb. des Staatsrechts Bd. III, 2. Aufl., § 57 Rn. 79; vgl. *Schöberle*, DSIZ 1999, 693, 695.

²³ BVerfGE 82, 60, 85 f.; 87, 153, 170 f.; 99, 216, 233; 99, 246, 259 f.; 120, 125, 154 f.

wenn der Staat dem Bürger die für ein menschenwürdiges Dasein erforderlichen Mittel erst durch Steuern wegnehmen könnte, um sie ihm anschließend als Sozialleistungen zurück zu geben.²⁴ Ein solches Vorgehen, bei dem der Staat dem Bürger eine eigentlich nicht erforderliche Hilfe aufzwingen könnte, wäre nicht mit der durch Art. 1 Abs. 1 GG geschützten Menschenwürde vereinbar.²⁵ Deshalb folgte das Bundesverfassungsgericht im Beschluss vom 19.5.1990 aus Art. 1 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 20 Abs. 1 GG, dass der Staat nicht auf Mittel zugreifen darf, die für das Existenzminimum des Steuerpflichtigen erforderlich sind.²⁶ Durch die zusätzliche Heranziehung von Art. 6 Abs. 1 GG liefert das Bundesverfassungsgericht die verfassungsrechtliche Grundlage für die Steuerfreistellung der für das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder des Steuerpflichtigen erforderlichen Mittel.²⁷ „Denn auch in diesem Fall müsste der Staat, wenn er dem Steuerpflichtigen die Mittel für die Unterstützung der unterhaltsbedürftigen Familienmitglieder entzöge, diese in entsprechender Höhe aufgrund seiner verfassungsrechtlichen Verpflichtung aus dem Sozialstaatsgebot selbst unterstützen.“²⁸ Die aus Art. 1 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 20 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 6 Abs. 1 GG abgeleiteten verfassungsrechtlichen Grundsätze stimmen auch mit dem in der Steuerökonomie vertretenen Subsidiaritätsprinzip überein, dem ein Hilfsgebot und ein Interventionsverbot entnommen werden.²⁹

II. Wahrung der Freiheitsgrundrechte

Doch nicht nur aus dem Vorrang privatnütziger Ertragszielung, auch aus den Freiheitsgrundrechten Art. 2 Abs. 1 GG, Art. 14 Abs. 1 GG und Art. 12 Abs. 1 GG folgert das Bundesverfassungsgericht, dass dem Steuerpflichtigen nach der Besteuerung die zur Existenzsicherung erforderlichen Mittel verbleiben müssen.³⁰ Im Beschluss vom 25.9.1992 hat das Bundesverfassungsgericht betont, dass ein Steuergesetz keine erdrosselnde Wirkung haben darf.³¹ Vielmehr dürfe das geschützte Freiheitsrecht „nur so weit beschränkt werden, dass dem Grundrechtsträger ein Kernbestand des Erfolges eigener Betätigung im wirtschaftlichen Bereich in Gestalt der

²⁴ *Jachmann*, in: K/S/M, § 31 Rn. A 48; *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009, 2012.

²⁵ Vgl. BVerfGE 82, 60, 85 f.; *Pohmer*, in: Subsidiarität: Idee und Wirklichkeit, 131, 156; *Moes*, in: Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 111; *Birk/Wernsmann*, JZ 2001, 218, 219.

²⁶ BVerfGE 82, 60, 85 f.; so auch BVerfGE 99, 216, 233.

²⁷ BVerfGE 82, 60, 85 f.; so auch BVerfGE 99, 216, 233.

²⁸ BVerfGE 82, 60, 86.

²⁹ Siehe dazu *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 109 ff. m.w.N.

³⁰ BVerfGE 87, 153, 169; darauf verweist auch *Jachmann*, Verfassungsrechtliche Grenzen der Besteuerung, 26 f.

³¹ BVerfGE 87, 153, 169.

grundsätzlichen Privatnützigkeit des Erworbenen und der grundsätzlichen Verfügungsbefugnis über die geschaffenen vermögenswerten Rechtspositionen erhalten³² bleibe. Aus diesem Grundsatz folgert das Bundesverfassungsgericht, dass „dem der Einkommensteuer unterworfenen Steuerpflichtigen nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen soviel verbleiben muss, als er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts und – unter Berücksichtigung von Art. 6 Abs. 1 GG – desjenigen seiner Familie bedarf“³³.

III. Wahrung der Steuergerechtigkeit als steuerrechtlicher Konkretisierung von Art. 3 Abs. 1 GG

Die Finanzmittel zur Erfüllung staatlicher Aufgaben fließen in erster Linie aus den in Art. 105 ff. GG geregelten Einnahmequellen.³⁴ Das bedeutet, der Staat befriedigt seinen Finanzbedarf vornehmlich durch Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg seiner Bürger.³⁵

Da Steuerrecht (Art. 105 ff. GG) und Haushaltsrecht (Art. 109 ff. GG) streng getrennt werden, lässt sich die Belastung des jeweiligen Bürgers nicht durch eine zweckgebundene Verwendung der Steuern zu seinen Gunsten rechtfertigen.³⁶ Deshalb ist die steuerliche Belastung nur gerechtfertigt, wenn sie dem allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), der in der Steuergerechtigkeit konkretisiert wird, genügt.³⁷

Oberstes Prinzip des Steuerrechts ist das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Steuergerechtigkeit,³⁸ das den allgemeinen Gleichheitssatz bereichsspezifisch konkretisiert³⁹. Im Rahmen der gleichheitsrechtlichen Prüfung werden zwei verschiedene Elemente anhand eines Differenzierungskriteriums, dem „tertium comparationis“, verglichen.⁴⁰ Dieses Differenzierungskriterium muss in Abhängigkeit vom jeweiligen Differenzierungsziel sachgerecht sein.⁴¹ Das einkommensteuerrechtliche Differenzierungsziel besteht darin, jedem Bürger die Finanzverantwortung für die staatlichen Aufgaben im Rahmen seiner finanziellen Möglichkeiten

³² BVerfGE 87, 153, 169.

³³ BVerfGE 87, 153, 169.

³⁴ Prinzip des Steuerstaates: BVerfGE 82, 159, 178; 93, 319, 342.

³⁵ *Kirchhof*, AöR 2003, 1, 7.

³⁶ Vgl. *Kirchhof*, AöR 2003, 1, 41.

³⁷ Ständige Rechtsprechung: BVerfGE 6, 55, 70 f.; BVerfG, NJW 1961, 2299, 2301; BVerfG, NJW 1974, 689; BVerfGE 65, 325, 354; 66, 214, 223; 93, 121, 134 ff.

³⁸ *Heun*, in: Dreier, Art. 3 Rn. 74.

³⁹ BVerfG, NJW 1991, 2129; BVerfGE 93, 121, 134; *Birk/Wernsmann*, JZ 2001, 218.

⁴⁰ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 67.

⁴¹ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 151.

aufzuerlegen (Lastengleichheit).⁴² Für dieses Differenzierungsziel ist die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ein sachgerechtes Differenzierungskriterium.⁴³ In einem Sozialstaat folgt aus einer höheren wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit eine entsprechend höhere soziale Verantwortung.⁴⁴ Das bedeutet aber auch, dass eine gleichmäßige Besteuerung eine betragsmäßig unterschiedliche Steuerlast entsprechend der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit verlangt.⁴⁵ Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist der Maßstab für die Steuerbelastung.⁴⁶ Das Leistungsfähigkeitsprinzip war bereits in Art. 134 der Weimarer Reichsverfassung als oberster, für den Gesetzgeber bindender Besteuerungsgrundsatz geregelt.⁴⁷ Allerdings ist das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst konkretisierungsbedürftig.⁴⁸ Die Beantwortung der Frage, wie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zu ermitteln ist, hängt m. E. davon ab, ob die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer rein kapitalorientiert oder gemischt kapital- und konsumorientiert ermittelt wird.⁴⁹ Eine genaue Erörterung dieser Frage mit anschließendem Lösungsvorschlag folgt im dritten Teil der vorliegenden Arbeit.

Die Steuergerechtigkeit kann in horizontaler und in vertikaler Richtung überprüft werden: Die horizontale Steuergerechtigkeit verlangt, dass gleichermaßen Leistungsfähige gleich hoch besteuert werden.⁵⁰

In seinen Beschlüssen vom 29.5.1990⁵¹ und vom 10.11.1998⁵² folgert das Bundesverfassungsgericht aus dem Gleichheitssatz „in seiner Ausprägung als horizontale Steuergleichheit“⁵³, dass Aufwendungen für das Existenzminimum unterhaltsberechtigter Kinder leistungsfähigkeitsmindernd zu berücksichtigen sind.

⁴² BVerfGE 61, 319, 343 f.; 66, 214, 223; 82, 60, 86 f.; 89, 346, 352 f.; 99, 216, 232; *Heun*, in: Dreier, Art. 3 Rn. 75; *Kischel*, in: BeckOK GG, Art. 3 Rn. 147; *Kirchhof*, in: Hdb. des Staatsrechts Bd. V, § 118 Rn. 13; *Jachmann*, DSfZ 2001, 225 f.

⁴³ BVerfGE 61, 319, 343 f.; 82, 60, 86; *Hey*, in: Tipke/Lang § 3 Rn. 40 und 121; *Arndt/Schumacher*, AöR 1993, 513, 518; *Jachmann*, DSfZ 2001, 226.

⁴⁴ *Birk*, StuW 1983, 293, 295 und 298.

⁴⁵ BVerfGE 61, 319, 343 f.; 82, 60, 86; *Jachmann*, StuW 2000, 239, 240 m.w.N.

⁴⁶ *Söhn*, in: K/S/M, § 10 Rn. A 17 mit Verweis auf die ständige Rechtsprechung: vgl. insbesondere BVerfGE 61, 319, 343 f.; 82, 60, 86 f.; 116, 164, 180.

⁴⁷ Vgl. *Anschutz*, Die Verfassung des Deutschen Reichs vom 11. August 1919, Art. 134 Anm. 4.; *Bühler*, Die Reichsverfassung vom 11. August 1919, Anm. zu Art. 134.

⁴⁸ *Hey*, in: Tipke/Lang, § 3 Rn. 49.

⁴⁹ Zu den Unterschieden zwischen der kapital- und konsumorientierten Besteuerung siehe *Hey*, in: Tipke/Lang, § 3 Rn. 55 ff. und *Gröpl*, StuW 2001, 150, 155 f.

⁵⁰ Vgl. hierzu BVerfGE 82, 60, 89 unter Verweis auf *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen - ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, 165 und 170.

⁵¹ BVerfGE 82, 60, 86 ff.

⁵² BVerfGE 99, 246, 260.

⁵³ BVerfGE 99, 246, 260.

Die vertikale Steuergerechtigkeit ist gewahrt, wenn die steuerliche Belastung höherer Einkommen im Vergleich zur Belastung niedrigerer Einkommen dem Gerechtigkeitsgebot genügt.⁵⁴ Wann die Besteuerung dem Gerechtigkeitsgebot genügt, bedarf der Konkretisierung.⁵⁵ Eine Ansicht stellt das Gerechtigkeitsgebot mit dem Neutralitätsgebot gleich.⁵⁶ Das Neutralitätsgebot verlangt, dass das Verhältnis der erwirtschafteten Einkommen unterschiedlicher Einkommensschichten zueinander vor und nach der Besteuerung gleich bleibt.⁵⁷ Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 24.6.1958 für die Wahrung der vertikalen Steuergerechtigkeit sogar eine Umverteilung gefordert.⁵⁸ Demnach genügt die Besteuerung dann dem Gerechtigkeitsgebot, wenn der „Leistungsfähigere einen höheren Prozentsatz seines Einkommens als Steuer zu zahlen hat als der wirtschaftlich Schwächere“.⁵⁹ Nach einer in der Literatur vertretenen Meinung hat das Leistungsfähigkeitsprinzip nicht nur eine gleichheitsrechtliche sondern auch eine freiheitsschonende Funktion.⁶⁰ Dieser Ansicht zufolge beruht die Verpflichtung des Steuergesetzgebers zur Freistellung des Existenzminimums des Steuerpflichtigen und seiner Familie auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip.⁶¹ Soweit der Steuerpflichtige nur über Mittel in Höhe seines Existenzminimums und desjenigen seiner Familie verfüge, sei er nicht finanziell leistungsfähig, sprich zahlungsfähig.⁶² In diesem Fall sei der einkommensteuerliche Zugriff durch das Leistungsfähigkeitsprinzip verboten.⁶³

⁵⁴ Vgl. hierzu BVerfGE 82, 60, 89 unter Verweis auf *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen - ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, 170.

⁵⁵ So auch *Bareis*, DStR 2010, 565, 566.

⁵⁶ *Bareis*, DStR 2010, 565, 566.

⁵⁷ *Petty*, in: Schriften zur politischen Ökonomie und Statistik, Eine Abhandlung über Steuern und Abgaben (1662), 9, 40 f.: „*Laß die Steuer noch so hoch sein, wenn sie für alle verhältnismäßig gleich ist, dann erleidet niemand dadurch den Verlust irgendwelchen Reichtums. Denn die Leute blieben (...) in beiden Fällen gleich reich, wenn ihre Vermögen entweder halbiert oder verdoppelt würden. Denn die Steuer ließe jedermann seinen früheren Status, seine Würde und seinen Rang...*“ (sog. Leave-them-as-you-find-them-rule); darauf verweisen auch *Mann*, Steuerpolitische Ideale, 158 f. und *Bareis*, DStR 2010, 565, 566.

⁵⁸ BVerfGE 8, 51, 68 f.

⁵⁹ BVerfGE 8, 51, 68 f.

⁶⁰ *Seer*, StW 1996, 323, 332; *Birk/Wernsmann*, JZ 2001, 218, 219.

⁶¹ *Birk/Wernsmann*, JZ 2001, 218, 219.

⁶² *Birk/Wernsmann*, JZ 2001, 218, 219.

⁶³ *Birk/Wernsmann*, JZ 2001, 218, 219.

IV. Wahrung von Art. 6 GG als Freiheitsgrundrecht, Benachteiligungsverbot und Fördergebot

Gemäß Art. 6 Abs. 1 GG stehen Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung. Aus dieser Aussage leiten das Bundesverfassungsgericht⁶⁴ und die Grundrechtsdogmatik⁶⁵ drei verschiedene Verfassungsaufträge her:

Erstens begründe Art. 6 Abs. 1 GG ein vorbehaltlos gewährleistetes Freiheitsgrundrecht.⁶⁶ Der Schutzbereich des Freiheitsgrundrechts erfasse die Familie in ihrer „jeweiligen eigenständigen und selbstverantwortlichen Ausgestaltung“⁶⁷. Eingriffe in dieses Freiheitsgrundrecht könnten nur durch kollidierendes Verfassungsrecht gerechtfertigt werden.⁶⁸

Zweitens wird Art. 6 Abs. 1 GG als Konkretisierung des Gleichheitssatzes eingestuft, die eine Benachteiligung von Familien verbietet.⁶⁹ Für das Einkommensteuerrecht bedeute das Benachteiligungsverbot, dass ein Steuerpflichtiger, der aus seinem Einkommen nicht nur seinen eigenen Unterhalt, sondern auch den seiner Familie erbringen muss, im Vergleich zu einem alleinstehenden Steuerpflichtigen nicht schlechter gestellt werden dürfe.⁷⁰ Zur Wahrung dieses Benachteiligungsverbots müsse bei unterhaltsverpflichteten Steuerzahlern nicht nur das eigene Existenzminimum, sondern auch das der Familie von der Besteuerung freigestellt werden.⁷¹

Drittens wird aus Art. 6 Abs. 1 GG für den Staat das Gebot gefolgert, die Familie zu fördern.⁷² Bei diesem Fördergebot stehe dem Gesetzgeber eine weite Gestaltungsfreiheit zu.⁷³ Konkrete Ansprüche auf staatliche Leistungen seien dem Fördergebot nicht zu entnehmen.⁷⁴ Nach einer in der Literatur vertretenen Ansicht kann eine steuerrechtliche Besserstellung unterhaltspflichtiger Steuerzahler im Vergleich zu Alleinstehenden mit dem Fördergebot gerechtfertigt werden.⁷⁵

Neben diesen Verfassungsaufträgen enthält Art. 6 GG in Absatz 2 Satz 1 das Recht und die Pflicht der Eltern zur Pflege und Erziehung der Kinder. Die Pflege der

⁶⁴ BVerfGE 6, 55, 71; 24, 119, 135.

⁶⁵ Vgl. *Badura*, in: Maunz/Dürig, Art. 6 GG Rn. 1 f., Rn. 31 f. und *Uhle*, in: BeckOK GG, Art. 6 GG Rn. 20.

⁶⁶ BVerfGE 24, 119, 135; *Uhle*, in: BeckOK GG, Art. 6 GG Rn. 21.

⁶⁷ *Merkt*, DSStR 2009, 2221, 2224 mit Verweis auf BVerfGE 61, 319, 346 f.; BVerfGE 99, 216, 234.

⁶⁸ BVerfGE 24, 119, 135; *Uhle*, in: BeckOK GG, Art. 6 GG Rn. 21.

⁶⁹ BVerfGE 99, 216, 232 f.; *Badura*, in: Maunz/Dürig, Art. 6 GG Rn. 31.

⁷⁰ BVerfGE 82, 60, 86; 99, 216, 233 f.; vgl. *Schöberle*, DSStZ 1999, 693, 694 f.

⁷¹ BVerfGE 82, 60, 85 f.; 82, 198, 207; 87, 153, 169 ff.; 99, 246, 259 f.

⁷² BVerfGE 6, 55, 76; *Badura*, in: Maunz/Dürig, Art. 6 GG Rn. 1 und Rn. 31; *Schöberle*, DSStZ 1999, 693, 695.

⁷³ BVerfG, NJW 1975, 1771; *Schöberle*, DSStZ 1999, 693, 695.

⁷⁴ BVerfG, NJW 1975, 1771; BVerfG, NJW 1990, 2869, 2870; *Schöberle*, DSStZ 1999, 693, 695.

⁷⁵ Vgl. *Wernsmann*, in: HHSp, § 4 AO Rn. 522; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen - ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, 175.

Kinder verlangt, gemäß der Auslegung des Bundesverfassungsgerichts, dass die Eltern durch Sachleistungen den wirtschaftlichen Bedarf ihrer Kinder decken.⁷⁶ Die Pflicht zur Erziehung der Kinder begründe die höchstpersönliche, umfassende Verantwortlichkeit der Eltern für die Entwicklung des Kindes zu einem verantwortlichen Leben in der Gesellschaft.⁷⁷ Das Bundesverfassungsgericht verlangt aber nicht, dass die Betreuungs- und Erziehungsleistungen von den Eltern höchstpersönlich erbracht werden.⁷⁸ Aus Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG entnimmt das Bundesverfassungsgericht zudem die verfassungsrechtliche Einstufung der Familie als Lebens- und Erziehungsgemeinschaft.⁷⁹

V. Zwischenergebnis

Nach übereinstimmender Auffassung in Literatur und Rechtsprechung ist der Staat verpflichtet, im Rahmen der Einkommensteuer darauf zu achten, dass dem Bürger nach Begleichung der Steuerschuld noch ausreichend Mittel für sein Existenzminimum und dasjenige seiner Familie verbleiben.⁸⁰ Als verfassungsrechtliche Grundlage für diese Verpflichtung hat das Bundesverfassungsgericht drei verschiedene Möglichkeiten genannt: Erstens das aus der Menschenwürde gemäß Art. 1 Abs. 1 GG und dem Sozialstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 1 GG abgeleitete Subsidiaritätsprinzip sowie das Benachteiligungsverbot gemäß Art. 6 Abs. 1 GG⁸¹, zweitens die Freiheitsgrundrechte der Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG i. V. m. dem Benachteiligungsverbot gemäß Art. 6 Abs. 1 GG⁸² und drittens Art. 3 Abs. 1 GG „in seiner Ausprägung als horizontale Steuergerechtigkeit“⁸³.

Die Verfassungsgrundlage entscheidet m. E. darüber, ob die Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen bereits im Rahmen der Leistungsfähigkeitsermittlung erfolgen muss oder ob die Unterhaltsaufwendungen auch später, beispielsweise durch einen Abzug von der Steuerschuld, berücksichtigt werden können.⁸⁴ Wird Art. 3

⁷⁶ BVerfGE 99, 216, 231; BVerfG, NJW 2003, 2733, 2736.

⁷⁷ BVerfGE 80, 81, 90; 99, 216, 231.

⁷⁸ BVerfGE 61, 319, 347; 99, 216, 231.

⁷⁹ BVerfGE 80, 81, 90; 99, 216, 231.

⁸⁰ U. a. BVerfGE 82, 60, 89; BVerfGE 87, 153, 169; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen - ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, 171 f.; *Moes*, Die steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 111 f.; *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009, 2011.

⁸¹ BVerfGE 82, 60, 85 f.; 99, 216, 233; vgl. BVerfGE 120, 125, 154 f.

⁸² BVerfGE 87, 153, 169.

⁸³ BVerfGE 82, 60, 89; 99, 246, 260.

⁸⁴ Vgl. dazu die Kritik des gleichheitsrechtlichen Ansatzes bei *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 191 ff. und bei *Wieland*, Verfassungsfragen der steuerrechtlichen Behandlung von Kindesexistenzminimum und Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf, 12 f.

Abs. 1 GG in der Ausprägung der horizontalen Steuergerechtigkeit als Verfassungsgrundlage herangezogen, so müssen die Unterhaltsaufwendungen bereits im Rahmen der Leistungsfähigkeitsermittlung berücksichtigt werden.⁸⁵ Wird hingegen entweder auf Art. 20 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG i. V. m. dem Benachteiligungsverbot in Art. 6 Abs. 1 GG oder auf die Freiheitsgrundrechte i. V. m. dem Benachteiligungsverbot in Art. 6 Abs. 1 GG abgestellt, so müssen die Unterhaltsaufwendungen nicht bereits bei der Leistungsfähigkeitsermittlung berücksichtigt werden.⁸⁶ In diesem Fall reicht es aus, wenn dem Steuerschuldner nach der Besteuerung die Mittel verbleiben, die er für sein Existenzminimum und dasjenige seiner unterhaltsberechtigten Familienmitglieder benötigt. Diese Frage soll im dritten Teil der vorliegenden Arbeit näher erörtert werden.

B. Verfassungsrechtliche Anforderungen an zulässige Pauschalierungen und Typisierungen

Im Rahmen der Familienbesteuerung nutzt der Steuergesetzgeber Pauschalierungen und typisierende Rechtsetzungen.

So gewährt der Steuergesetzgeber beispielsweise gemäß § 32 Abs. 6 EStG jedem Elternteil pro Kind einen pauschalen Freibetrag von 2.304 € für das sächliche Existenzminimum und einen pauschalen Freibetrag von 1.320 € für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes, ohne den Nachweis eines tatsächlichen Unterhaltsbedarfs und einer tatsächlichen Belastung der Eltern in entsprechender Höhe zu fordern.⁸⁷ Auf den ersten Blick ist dies mit der Einzelfallsteuergerechtigkeit nicht vereinbar.⁸⁸ Dennoch wird die gesetzliche Pauschalierung vom Bundesverfassungsgericht nicht beanstandet.⁸⁹

Bei einer typisierenden Rechtsetzung orientiert sich der Gesetzgeber am Regelfall und lässt Besonderheiten von Einzelfällen außer Acht.⁹⁰ So geht der Steuergesetzgeber im Rahmen des § 32 Abs. 3 EStG typisierend davon aus, dass sich Kinder bis

⁸⁵ Neben dem Bundesverfassungsgericht, BVerfGE 82, 60, 86 ff.; 89, 346, 352 f.; 99, 246, 260 vertreten diese Ansicht u. a.: *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 8 Rn. 74; *Tipke*, Steuerrechtsordnung Bd. II, 821 und *Söhn*, Finanzarchiv Bd. 46, 154, 155 ff.

⁸⁶ Diese Ansicht vertreten auch *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 174 f. und *Wieland*, Verfassungsfragen der steuerrechtlichen Behandlung von Kindesexistenzminimum und Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf, 12 f.

⁸⁷ Siehe dazu *Jachmann*, Nachhaltige Entwicklung und Steuern, 240.

⁸⁸ Zum Verhältnis zwischen Einzelfallsteuergerechtigkeit und Vereinfachung durch typisierende bzw. pauschalierende Regelungen siehe *Wernsmann*, in: *HHSp*, § 4 AO Rn. 453 ff. und *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 82 ff.

⁸⁹ BVerfGE 82, 60, 91 f.

⁹⁰ Vgl. *Weber-Grellet*, *StuW* 1981, 48, 58; vgl. *Driën*, *StuW* 1997, 261, 270 f.

zur Vollendung des 18. Lebensjahres in einer Unterhaltssituation befinden.⁹¹ Die tatsächliche Bedürftigkeit der Kinder und die tatsächliche Leistungsfähigkeit der Eltern spielen keine Rolle.

Pauschalierungen und Typisierungen sind verfassungsrechtlich nur gerechtfertigt, wenn sie sachgerechten Zielen dienen.⁹² Hier ist in erster Linie das Ziel der Vereinfachung zu nennen.⁹³ Rechtsgebiete, die, wie das Steuerrecht, Massenerscheinungen bewältigen müssen,⁹⁴ bedürfen vereinfachender Pauschalierungen und Typisierungen, um die Gesetzesanwendung praktikabel und verwaltungsökonomisch zu gestalten.⁹⁵ Darüber hinaus sind typisierende und pauschalierende Steuernormen auch für den Steuerpflichtigen vorteilhaft, weil sie die jeweilige Belastungsentcheidung verständlicher machen.⁹⁶ Neben der Praktikabilitätssteigerung und der besseren Verständlichkeit hat die Vereinfachung durch Pauschalierungen und Typisierungen noch einen weiteren Vorteil: Sie fördert die Gleichheit im Gesetzesvollzug⁹⁷ und damit die Rechtssicherheit.⁹⁸

In einem zweiten Schritt ist zu überprüfen, ob die Pauschalierung bzw. Typisierung zur Erreichung des sachgerechten Zieles, also zur Vereinfachung, geeignet, erforderlich und angemessen ist.⁹⁹

Geeignet ist die Typisierung bzw. Pauschalierung zur Vereinfachung dann, wenn sie die regelhaft auftretende Lebenswirklichkeit realitätsgerecht abbildet.¹⁰⁰ Das bedeutet, dass ein atypischer Fall nicht zum Leitbild der Pauschalierung bzw. Typisierung gemacht werden darf.¹⁰¹ Bei Pauschalbeträgen ist entscheidend, dass der pauschale Ersatzmaßstab dem wirklichen Aufwand annähernd entspricht.¹⁰²

Die Pauschalierung bzw. Typisierung ist gerade in Rechtsgebieten mit Massenfallregelungen, wie dem Steuerrecht, zur Förderung der Gleichheit im Gesetzesvollzug, zur Steigerung der Praktikabilität und zur besseren Verständlichkeit erforderlich.¹⁰³

⁹¹ *Loschelder*, in: Schmidt, § 32 Rn. 19.

⁹² Zu den sachgerechten Zielen typisierender bzw. pauschalierender Regelungen siehe *Wernsmann*, in: HHSp, § 4 AO Rn. 453 f.

⁹³ Vgl. BVerfGE 99, 280, 290; BVerfG, NJW 2002, 1103, 1109; BVerfG, DStR 2013, 1228, 1234.

⁹⁴ BVerfGE 82, 60, 101 f; 87, 153, 172; BVerfG, DStR 1997, 954, 955.

⁹⁵ Vgl. BVerfG, NJW 1969, 1955, 1957; BVerfG, DStR 1997, 954, 955.

⁹⁶ Vgl. BVerfG, DStR 1997, 954, 955; *Eckhoff*, Rechtsanwendungsungleichheit im Steuerrecht, 89.

⁹⁷ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsungleichheit im Steuerrecht, 89; vgl. *Starck*, in: Link, 51, 59.

⁹⁸ *Jachmann*, StW 1998, 193, 205.

⁹⁹ *Wernsmann*, in: HHSp, § 4 AO Rn. 454.

¹⁰⁰ *Starck*, in: Mangoldt/Klein/Starck, Art. 3 Rn. 23; vgl. *Wernsmann*, in: HHSp, § 4 AO Rn. 455.

¹⁰¹ BVerfGE 27, 142, 150; *Wernsmann*, in: HHSp, § 4 AO Rn. 455.

¹⁰² Vgl. BVerfGE 31, 8, 25 f.; 35, 179, 184.

¹⁰³ *Eckhoff*, Rechtsanwendungsungleichheit im Steuerrecht, 89.

Im Rahmen der Angemessenheitsprüfung bedarf es einer Abwägung zwischen den Vorteilen des Vereinfacherfolgs und den Beeinträchtigungen, die durch eine mangelnde Einzelfallbezogenheit entstehen.¹⁰⁴ Die Gleichheit durch Typisierung steht also in einem Konkurrenzverhältnis zur Individualgerechtigkeit,¹⁰⁵ die sich im Steuerrecht in der Einzelfallsteuergerechtigkeit konkretisiert¹⁰⁶. Für die Güterabwägung ist zu beachten, dass dem Zugewinn an Praktikabilität kein beträchtlicher Verlust an Einzelfallgerechtigkeit gegenüber stehen darf, weil die Praktikabilität „nicht die gleiche Wertigkeit hat wie ethische Prinzipien“¹⁰⁷. Unter den Härten und Ungleichheiten, die durch Pauschalierungen und Typisierungen entstehen, darf nur eine verhältnismäßig kleine Anzahl von Personen leiden.¹⁰⁸ Das ist nur möglich, wenn die Abweichung zwischen dem normativen Typus und dem empirischen Realtypus nicht zu groß ist.¹⁰⁹ Im Übrigen kann durch Ausnahme- oder Billigkeitsklauseln Abhilfe geschaffen werden.¹¹⁰

Typisierungen und Pauschalierungen sind darüber hinaus nur dann verfassungsgemäß, wenn sie keine weiteren Grundrechtsnormen verletzen.¹¹¹ Beispielsweise zieht der Gleichheitssatz i. V. m. dem Sozialstaatsprinzip bei der pauschalen Regelung des steuerfreien Existenzminimums enge Grenzen.¹¹² Das steuerfreie Existenzminimum muss so bemessen sein, dass es „in möglichst allen Fällen“¹¹³ dem Bedarf entspricht.¹¹⁴

C. Gebot der Folgerichtigkeit bzw. Systemgerechtigkeit

Die Prinzipien der Folgerichtigkeit und der Systemgerechtigkeit werden überwiegend mit identischem Begriffsinhalt verwendet.¹¹⁵ Das Bundesverfassungsgericht leitet das Gebot der Folgerichtigkeit aus dem Gebot der Belastungsgleichheit, also

¹⁰⁴ Heun, in: Dreier, Art. 3 Rn. 33 und 78.

¹⁰⁵ Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 82.

¹⁰⁶ Vgl. Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 88.

¹⁰⁷ Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn. 145.

¹⁰⁸ BVerfGE 82, 126, 152; 82, 159, 186; 84, 348, 360; 87, 234, 255; BVerfG, NJW 1994, 2817, 2819.

¹⁰⁹ Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 91.

¹¹⁰ Starck, in: Mangoldt/Klein/Starck, Art. 3 Rn. 23; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 95 m.w.N.

¹¹¹ Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 92 f.

¹¹² Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 93 mit Verweis auf BVerfGE 82, 60, 91; 87, 153, 169; BVerfG, NJW 1994, 2817, 2819.

¹¹³ BVerfG, NJW 1994, 2817, 2819.

¹¹⁴ Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 93 mit Verweis auf BVerfGE 82, 60, 91 und 87, 152, 172.

¹¹⁵ Kischel, in: BeckOK GG, Art. 3 Rn. 153; Osterloh, in: Sachs, Art. 3 Rn. 98; a. A. Kirchhof, StuW 1984, 297, 301.

aus der bereichsspezifischen Anwendung des Gleichheitssatzes,¹¹⁶ ab.¹¹⁷ Der Gesetzgeber habe zwar bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum, bei der Ausgestaltung dieses Ausgangstatbestandes müsse er die einmal getroffene Belastungsentscheidung dann aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzen.¹¹⁸ In der Literatur wird aus dieser Rechtsprechung gefolgert, dass der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Festlegung des Steuersatzes lediglich der Willkürkontrolle unterliegt.¹¹⁹ Bei der Umsetzung einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung sei er aber im Sinne der Belastungsgleichheit gebunden und dürfe nur bei Vorliegen hinreichender sachlicher Gründe von der jeweiligen Belastungsentscheidung abweichen.¹²⁰ Das Gebot der Folgerichtigkeit bzw. Systemgerechtigkeit wird also als Konkretisierung des Gleichheitssatzes mit Bindungswirkung für den Gesetzgeber eingestuft.¹²¹

Das Gebot der Folgerichtigkeit bzw. Systemgerechtigkeit stößt in der Literatur aber auch auf Bedenken: Erstens wird die Gefahr gesehen, dass dem Gesetzgeber eine Grundentscheidung unterstellt wird, die er so gar nicht wollte.¹²² Denn es sei rational nicht zu unterscheiden, welcher Teil der gesetzgeberischen Entscheidung zum System gehöre und welcher nicht.¹²³ Es sei denkbar, dass Ausnahmen nach dem Willen des Gesetzgebers von vornherein Teil des Systems seien.¹²⁴ Zweitens wird kritisiert, dass durch das Gebot der Folgerichtigkeit einfaches Recht und einfachrechtliche Entscheidungen in Verfassungsrang erhoben werden.¹²⁵ Drittens wird eine vom Gebot der Systemgerechtigkeit ausgehende „Verkrustungsgefahr“ gesehen.¹²⁶ Das Parlament könne in seiner Entscheidungsfreiheit demokratiewidrig durch sich selbst und seine Vorgänger beschränkt werden.¹²⁷

Gegen diese Bedenken wird m. E. zu Recht eingewandt, dass die Feststellung eines hinter den Einzelregelungen stehenden Systems für die verfassungsrechtliche Entscheidung, ob eine Gleich- oder Ungleichbehandlung vorliegt, unabdingbare Vo-

¹¹⁶ BVerfG, NJW 1991, 2129; BVerfGE 93, 121, 134.

¹¹⁷ BVerfG, NJW 1991, 2129, 2130; BVerfG, DStR 2015, 31, 41.

¹¹⁸ BVerfG, NJW 1991, 2129, 2130; BVerfGE 99, 280, 290; BVerfG, DStR 2007, 235, 240; BVerfG, DStR 2015, 31, 41.

¹¹⁹ Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn. 125.

¹²⁰ Hey, in: Tipke/Lang, § 3 Rn. 125; BVerfG, DStR 2003, 633, 635; BVerfGE 122, 210, 234.

¹²¹ Osterloh, in: Sachs, Art. 3 Rn. 98; Eckhoff, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 179.

¹²² Kischel, in: BeckOK GG, Art. 3 Rn. 154.

¹²³ Kischel, in: BeckOK GG, Art. 3 Rn. 154; Kischel, in: Mellinghoff/Palm, 175, 184 f.

¹²⁴ Kischel, in: BeckOK GG, Art. 3 Rn. 154; Kischel, in: Mellinghoff/Palm, 175, 184 f.

¹²⁵ Kischel, in: BeckOK GG, Art. 3 Rn. 154; Kischel, in: Mellinghoff/Palm, 175, 184 f.

¹²⁶ Kischel, in: BeckOK GG, Art. 3 Rn. 154.2.

¹²⁷ Kischel, in: BeckOK GG, Art. 3 Rn. 154.2.

raussetzung ist.¹²⁸ Dabei können ohne weiteres auch Ausnahmen Teil des Systems sein, wenn sie regelmäßig auftreten.¹²⁹ M. E. führt das Gebot der Systemgerechtigkeit auch nicht zu einer verfassungsrechtlichen Überhöhung einfachrechtlicher Prinzipien. Denn erstens kann der Gesetzgeber bei Vorliegen eines sachgerechten Grundes von dem aufgestellten System abweichen¹³⁰ und zweitens kann der Gesetzgeber das System, wenn er es nicht (mehr) für sachgerecht hält, durch ein anderes, sachgerechtes System ersetzen.¹³¹ Damit ist auch die von der Gegenmeinung befürchtete, demokratiewidrige Verkrustungsgefahr gebannt.¹³² Das Bundesverfassungsgericht akzeptiert einen Systemwechsel dann, wenn dieser eindeutig vollzogen wird und ein „Mindestmaß an konzeptioneller Neuorientierung“¹³³ erkennbar ist. Im Übrigen wird zugunsten des Gebots der Systemgerechtigkeit bzw. Folgerichtigkeit m. E. zu Recht darauf hingewiesen, dass das Demokratieprinzip den Steuergesetzgeber nicht zu Steuerwillkür und Systemlosigkeit legitimiert.¹³⁴ Darüber hinaus ist eine systemgerechte Gesetzgebung auch für den Bereich der Rechtsanwendungsgleichheit unabdingbar.¹³⁵ Denn eine gleichmäßige Anwendung von materiellem Recht, in dem sich Wertungswidersprüche finden, ist nicht möglich.¹³⁶

D. Einheit der Rechtsordnung

Im Zivilrecht und im Steuerrecht werden häufig dieselben Begriffe verwandt. Hier stellt sich die Frage, ob der Steuergesetzgeber, wenn er zivilrechtliche Begriffe verwendet, an deren Inhalt und an die Rechtsfolgen zivilrechtlicher Tatbestände gebunden ist.

I. Relativität der Rechtsbegriffe

Der Staat eines entwickelten Gemeinwesens bedarf einer differenzierenden Rechtsordnung, die aus privat-, straf- und öffentlich-rechtlichen Teilrechtsordnungen besteht.¹³⁷ Denn komplexe Probleme lassen sich nur mit einem spezialisierten

¹²⁸ Vgl. *Osterloh*, in: *Sachs*, Art. 3 Rn. 98.

¹²⁹ So auch *Kischel*, in: *BeckOK GG*, Art. 3 Rn. 156.

¹³⁰ So auch *Osterloh*, in: *Sachs*, Art. 3 Rn. 99.

¹³¹ So auch *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 3 Rn. 120.

¹³² So auch *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 3 Rn. 120.

¹³³ *BVerfG*, *DStR* 2008, 2460, 2465.

¹³⁴ *Hey*, in: *Tipke/Lang*, § 3 Rn. 101.

¹³⁵ So auch *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, 179.

¹³⁶ So auch *Eckhoff*, *Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht*, 179.

¹³⁷ *Felix*, in: *Ehegattensplitting und Familienpolitik*, 72, 90 f.

Rechtssystem lösen,¹³⁸ das eine variable Ausdeutung der Rechtsbegriffe je nach ihrem Einzelzusammenhang („Relativität der Rechtsbegriffe“) ermöglicht.¹³⁹ Das Bundesverfassungsgericht hat mit Beschluss vom 27.12.1991 festgestellt: „Eine solche ‚Relativität der Rechtsbegriffe‘ (...) ist in einer einheitlichen, aber je nach Sachbereichen differenzierten Rechtsordnung angelegt.“¹⁴⁰ „Ein Vorrang oder eine Maßgeblichkeit der zivilrechtlichen Würdigung der von den Parteien gewählten Sachverhaltsgestaltung für die Auslegung der betreffenden steuerrechtlichen Vorschrift besteht schon deshalb nicht, weil Zivilrecht und Steuerrecht nebengeordnete, gleichrangige Rechtsgebiete sind, die denselben Sachverhalt aus einer anderen Perspektive und unter anderen Wertungsgesichtspunkten beurteilen.“¹⁴¹ Im Grundsatz ist die oben gestellte Frage also zu verneinen. Der Steuergesetzgeber darf zivilrechtliche Begriffe verwenden, ohne an zivilrechtliche Begriffsinhalte oder Rechtsfolgen gebunden zu sein.

II. Einheit der Rechtsordnung

Wird die durch die Relativität der Rechtsbegriffe vermittelte Freiheit des Steuergesetzgebers durch das Prinzip der Einheit der Rechtsordnung begrenzt?

Das Prinzip der „Einheit der Rechtsordnung“ wird als „ein Gedanke“ bezeichnet, „der zum gesicherten Bestand rechtsphilosophischer Einsichten gehört“¹⁴². Dabei stellt sich zunächst die Frage, ob es für dieses Prinzip eine verfassungsrechtliche Grundlage gibt und worin diese besteht.

Eine ausdrückliche Regelung der Einheit der Rechtsordnung findet sich im Grundgesetz nicht.¹⁴³ Die Literatur hat aber verschiedene Möglichkeiten für eine verfassungsrechtliche Verankerung der Einheit der Rechtsordnung gefunden.¹⁴⁴ Die konkreten Anforderungen, die dem Prinzip der Einheit der Rechtsordnung entnommen werden, richten sich nach der jeweiligen verfassungsrechtlichen Grundlage.

¹³⁸ Vgl. *Felix*, in: Ehegattensplitting und Familienpolitik, 72, 90 f.

¹³⁹ *Engisch*, Einführung in das juristische Denken, 140.

¹⁴⁰ BVerfG, NJW 1992, 1219, 1220.

¹⁴¹ BVerfG, NJW 1992, 1219; vgl. dazu auch *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 1 Rn. 34 und *Meincke*, *StuW* 1992, 186, 189.

¹⁴² *Vogel*, NJW 1985, 2986.

¹⁴³ So auch *Felix*, *Einheit der Rechtsordnung*, 177.

¹⁴⁴ *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 1 Rn. 44 ff.; *Felix*, *Einheit der Rechtsordnung*, 177 ff.; *Tipke*, *Die Steuerrechtsordnung* Bd. I, 57 ff.; *Hallerbach*, *DStR* 1999, 2125; *Vogel*, NJW 1985, 2986.

1. Bindung der Staatsgewalt an Grundrechte und verfassungsmäßige Ordnung gemäß Art. 1 Abs. 3 GG i. V. m. Art. 20 Abs. 3 GG

Zum einen wird das Prinzip der Einheit der Rechtsordnung verfassungsrechtlich auf die Bindung der Staatsgewalt an die Grundrechte und die verfassungsmäßige Ordnung gemäß Art. 1 Abs. 3 GG i. V. m. Art. 20 Abs. 3 GG gestützt.¹⁴⁵ Der Gesetzgeber sei durch Art. 1 Abs. 3 GG i. V. m. Art. 20 Abs. 3 GG zumindest insoweit verpflichtet, eine widerspruchsfreie Rechtsordnung zu schaffen, als alle Normen sämtlicher Teilrechtsordnungen mit dem Grundgesetz im Einklang stehen müssten.¹⁴⁶ Die verfassungsrechtlichen Grundwertungen verklammerten die verschiedenen Rechtsgebiete zu einer Werteinheit.¹⁴⁷ Als Beleg für die harmonisierende Wirkung verfassungsrechtlicher Vorgaben wird die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Steuerfreistellung des Existenzminimums angeführt:¹⁴⁸ Indem das Grundgesetz den Gesetzgeber verpflichte, dem Steuerschuldner mindestens den Einkommensbetrag steuerfrei zu belassen, den er ohne eigene Einkünfte sozialhilferechtlich erhalte, erreiche es eine Vereinheitlichung von Steuerrecht und Sozialrecht.¹⁴⁹

2. Gleichbehandlungsgrundsatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG

Die zweite verfassungsrechtliche Grundlage für die Einheit der Rechtsordnung wird in Art. 3 Abs. 1 GG gesehen:¹⁵⁰ Jeder Rechtsordnung müsse ein System zugrunde liegen, da sie ansonsten zu einem „willkürlichen Konglomerat von einzelnen Gesetzesbefehlen“¹⁵¹ gerate. Aus diesem Systemgedanken erwachse das Prinzip der Einheit der Rechtsordnung.¹⁵² Soweit die Einheit der Rechtsordnung auf Art. 3 Abs. 1 GG gestützt wird, werden aus ihr folgende Forderungen abgeleitet: Erstens gebiete Art. 3 Abs. 1 GG immer dann, wenn Normen verschiedener Rechtsgebiete auf einem einheitlichen Rechtsgedanken beruhten, die einheitliche Auslegung gleichlautender Rechtsbegriffe sowie die einheitliche Behandlung gleicher Sachverhalte.¹⁵³

¹⁴⁵ *Seer*, in: Tipke/Lang, § 1 Rn. 45; *Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 180.

¹⁴⁶ *Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 178 f.

¹⁴⁷ *Seer*, in: Tipke/Lang, § 1 Rn. 45 mit Verweis auf BVerfGE 87, 153, 169; vgl. *Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 178 mit Verweis auf BVerfGE 82, 60, 85.

¹⁴⁸ *Seer*, in: Tipke/Lang, § 1 Rn. 45; *Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 179.

¹⁴⁹ *Seer*, in: Tipke/Lang, § 1 Rn. 45; *Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 179.

¹⁵⁰ Vgl. *Vogel*, NJW 1985, 2986 und *Hallerbach*, DSStR 1999, 2125, 2128.

¹⁵¹ *Vogel*, NJW 1985, 2986.

¹⁵² *Vogel*, NJW 1985, 2986.

¹⁵³ *Hallerbach*, DSStR 1999, 2125, 2128.

Zweitens wird zur Wahrung der auf Art. 3 Abs. 1 GG gestützten Einheit der Rechtsordnung gefordert, der Gesetzgeber dürfe grundlegende, in einem Rechtsgebiet festgelegte Gerechtigkeitsprinzipien in einem anderen Rechtsgebiet nicht ohne sachlichen Grund außer Acht lassen.¹⁵⁴ Diese Forderung ist m. E. nur schwer umsetzbar. Denn wie soll der Gesetzgeber verlässlich erkennen, ob die zu schaffende Norm ein grundlegendes Gerechtigkeitsprinzip oder nur ein einfaches Prinzip eines anderen Rechtsgebiets tangiert? In der Literatur wird aus dieser Forderung die Verpflichtung des Gesetzgebers abgeleitet, im Einkommensteuerrecht zivilrechtliche Unterhaltslasten in Höhe der zivilrechtlichen Verpflichtung zu berücksichtigen.¹⁵⁵ M. E. ergibt sich diese Verpflichtung nicht aus der oben dargestellten Forderung. Denn es besteht weder im Zivilrecht noch im Einkommensteuerrecht ein grundlegendes Gerechtigkeitsprinzip, das besagt, dass ausnahmslos alle wirtschaftlichen Ergebnisse, die der Steuerpflichtige durch zivilrechtliche Gestaltungen erzielt, bei der Bemessung seiner einkommensteuerrechtlichen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen sind. Vielmehr hat der Steuergesetzgeber konkret festgelegt, welche wirtschaftlichen Ergebnisse zivilrechtlicher Rechtsgestaltungen die steuerliche Leistungsfähigkeit beeinflussen.¹⁵⁶ Die zivilrechtlich geregelte Unterhaltspflicht führt zwar zu dem wirtschaftlichen Ergebnis, dass dem Unterhaltsverpflichteten nur noch ein um die Unterhaltszahlung gemindert Einkommen zur Verfügung steht, der Steuergesetzgeber akzeptiert aber gemäß § 33a Abs. 1 EStG nur eine Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit in Höhe des Existenzminimums des Unterhaltsberechtigten. Ein Verstoß gegen die Einheit der Rechtsordnung liegt hier m. E. nicht vor.

3. Rechtsstaatsprinzip in Gestalt des Rechtssicherheitsprinzips gemäß Art. 20 Abs. 2 GG i. V. m. Art. 2 Abs. 1 GG

Die dritte verfassungsrechtliche Grundlage für das Prinzip der Einheit der Rechtsordnung wird im Rechtsstaatsprinzip in Gestalt des Rechtssicherheitsprinzips gemäß Art. 20 Abs. 2 und 3 GG i. V. m. Art. 2 Abs. 1 GG gesehen.¹⁵⁷ Auf diese verfassungsrechtliche Grundlage kann m. E. die in Literatur¹⁵⁸ und seitens des Bundesverfassungsgerichts¹⁵⁹ vertretene Auffassung gestützt werden, nach der sich die Einheit der Rechtsordnung zwar nicht in einer Vorrangigkeit aber in einer Vor-

¹⁵⁴ Seer, in: Tipke/Lang, § 1 Rn. 46; Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, 58 ff.

¹⁵⁵ Seer, in: Tipke/Lang, § 1 Rn. 46; Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, 58 ff.

¹⁵⁶ Zur abschließenden Regelung steuerbarer Einkünfte vgl. Ratschow, in: Blümich, § 2 Rn. 55 und Kirchhof, in: K/S/M, § 2 Rn. A 18.

¹⁵⁷ Hallerbach, DSStR 1999, 2125, 2128.

¹⁵⁸ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, 44 f.; Hallerbach, DSStR 199, 2125, 2129.

¹⁵⁹ BVerfG, NJW 1992, 1219.

herigkeit des Zivilrechts vor dem Steuerrecht ausdrückt. Im Gegensatz zum Bundesverfassungsgericht, demzufolge „weder eine Vermutung für ein übereinstimmendes noch für ein abweichendes Verständnis“¹⁶⁰ besteht, ziehen einzelne Vertreter der Literatur aus diesem Umstand den Schluss, dass die Verwendung eines zivilrechtlichen Rechtsbegriffs im Steuerrecht die Vermutung eines zivilrechtlich vorgeprägten Begriffsinhalts in sich trägt.¹⁶¹ Dies wird damit begründet, dass die Auslegung einer Steuerrechtsnorm in erster Linie anhand ihres Gesetzeswortlauts erfolgt.¹⁶² Denn der Wortlaut des Gesetzes sei Gegenstand des Parlamentsbeschlusses und werde der Öffentlichkeit im Gesetzblatt verkündet.¹⁶³ Mithin werde dem Bürger als Gesetzesadressaten lediglich der Wortlaut der Steuerrechtsnorm, nicht aber ihr Inhalt, Zweck und Bedeutungszusammenhang bekannt.¹⁶⁴

Nach einer in der Literatur vertretenen Auffassung wird die Vorherigkeit zivilrechtlicher Begriffe allerdings durch die wirtschaftliche Betrachtungsweise begrenzt.¹⁶⁵ Wenn die zivilrechtliche Begriffsinterpretation der wirtschaftlichen Realität nicht entspreche, müsse sich das Steuerrecht von ihr lösen.¹⁶⁶

Das Bundesverfassungsgericht nimmt nicht nur eine Vorherigkeit, sondern ausnahmsweise sogar eine Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Steuerrecht an, wenn sich die jeweilige Steuernorm, wie beispielsweise § 39 Abs. 1 AO,¹⁶⁷ ausdrücklich auf eine zivilrechtliche Institution bezieht.¹⁶⁸ In diesen Fällen bestimme das Steuerrecht den Steuergegenstand explizit nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts.¹⁶⁹ Eine Abweichung des Steuerrechts von den zivilrechtlichen Vorgaben sei aber auch bei einer solchen qualifizierten Verbindung möglich, wenn sie sachlich hinreichend gerechtfertigt und von überzeugenden Gründen getragen sei.¹⁷⁰

In der Literatur wird darüber hinaus verlangt, dass sich der Gesetzgeber um eine innere Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung bemüht und dies durch eine einheitliche Begriffsbildung zu erreichen sucht.¹⁷¹ Denn eine Verwendung derselben

¹⁶⁰ BVerfG, NJW 1992, 1219, 1220.

¹⁶¹ *Meincke*, StW 1992, 186, 190; *Hallerbach*, DStR 1999, 2125, 2130; a. A.: *Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 227.

¹⁶² *Meincke*, StW 1992, 186, 190.

¹⁶³ *Meincke*, StW 1992, 186, 190.

¹⁶⁴ *Meincke*, StW 1992, 186, 190; die von *Felix* vertretene Gegenansicht stellt nicht auf den fachsprachlichen, also zivilrechtlichen, sondern auf den umgangssprachlichen Begriffsinhalt ab, siehe *Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 205.

¹⁶⁵ *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 1 Rn. 34; vgl. *Seiler*, in: *Ehegattensplitting und Familienpolitik*, 7, 10 f.

¹⁶⁶ *Seiler*, in: *Ehegattensplitting und Familienpolitik*, 7, 10 f.

¹⁶⁷ Der Tatbestand von § 39 Abs. 1 AO bezieht sich ausdrücklich auf die zivilrechtliche Institution des Eigentums.

¹⁶⁸ BVerfG, NJW 1961, 435.

¹⁶⁹ BVerfG, NJW 1961, 435.

¹⁷⁰ BVerfG, NJW 1961, 435.

¹⁷¹ *Meincke*, StW 1992, 186, 190.

Rechtsbegriffe in den verschiedenen Teilbereichen der Rechtsordnung mit unterschiedlichem Sinngehalt fördere unbestritten die Undurchsichtigkeit der Rechtsordnung und stehe wertungskonformen Lösungen entgegen.¹⁷²

4. Zwischenergebnis

Das Prinzip der Einheit der Rechtsordnung wird seitens der Literatur in Art. 1 Abs. 3 GG i. V. m. Art. 20 Abs. 3 GG,¹⁷³ in Art. 3 Abs. 1 GG¹⁷⁴ und in Art. 20 Abs. 2 GG i. V. m. Art. 2 Abs. 1 GG¹⁷⁵ verankert. Der Inhalt dieses Prinzips richtet sich nach dem Ort seiner verfassungsrechtlichen Grundlage. Vor diesem Hintergrund ist das Konstrukt der „Einheit der Rechtsordnung“ m. E. entbehrlich, weil die jeweiligen Vorgaben, die den Rahmen für die Relativität der Rechtsbegriffe schaffen, genauso gut direkt aus den verfassungsrechtlichen Vorschriften entnommen werden können.¹⁷⁶

E. Zusammenfassung der verfassungsrechtlichen Vorgaben

Zu den vier Bereichen, in denen die Verfassung konkrete Vorgaben für die steuerliche Berücksichtigung der zivilrechtlichen Unterhaltslasten macht, ist im Ergebnis Folgendes festzustellen:

Als verfassungsrechtliche Verankerung dafür, dass dem Steuerpflichtigen nach der Besteuerung die Mittel verbleiben, die für sein Existenzminimum und dasjenige seiner Familie erforderlich sind, nennt das Bundesverfassungsgericht drei verschiedene Rechtsgrundlagen: Erstens das aus der Menschenwürde gemäß Art. 1 Abs. 1 GG und dem Sozialstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 1 GG abgeleitete Subsidiaritätsprinzip sowie das Benachteiligungsverbot gemäß Art. 6 Abs. 1 GG,¹⁷⁷ zweitens die Freiheitsgrundrechte gemäß Art. 2 Abs. 1, 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG i. V. m. dem Benachteiligungsverbot gemäß Art. 6 Abs. 1 GG¹⁷⁸ und drittens den Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG i. V. m. dem Benachteiligungsverbot gemäß Art. 6 Abs. 1 GG¹⁷⁹. Die Wahl der verfassungsrechtlichen Grundlage entscheidet m. E. steuersystematisch darüber, ob die Unterhaltsaufwendungen zwingend bereits im Rahmen der Leistungsfähigkeitsermittlung berücksichtigt

¹⁷² *Meincke*, *StuW* 1992, 186, 190.

¹⁷³ *Seer*, in: *Tipke/Lang*, § 1 Rn. 45; *Felix*, *Einheit der Rechtsordnung*, 180.

¹⁷⁴ *Vogel*, *NJW* 1985, 1986.

¹⁷⁵ *Hallerbach*, *DSiR* 1999, 2125, 2128.

¹⁷⁶ So auch *Grzeszick*, in: *Maunz/Dürig*, Art. 20 VII Rn. 57.

¹⁷⁷ *BVerfGE* 82, 60, 85 f.; 99, 216, 233; vgl. *BVerfGE* 120, 125, 154 f.

¹⁷⁸ *BVerfGE* 87, 153, 169.

¹⁷⁹ *BVerfGE* 82, 60, 89; 99, 246, 260.

werden müssen¹⁸⁰ oder ob die Unterhaltsaufwendungen steuersystematisch auch an späterer Stelle, beispielsweise durch einen Abzug von der Steuerschuld, berücksichtigt werden können¹⁸¹. Eine nähere Erläuterung dieses Problems erfolgt im dritten Teil der vorliegenden Arbeit.

Pauschalierungen und Typisierungen darf der Steuergesetzgeber nur dann verwenden, wenn diese geeignet, erforderlich und angemessen sind, um das sachgerechte Ziel der Vereinfachung zu erreichen.¹⁸²

Das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Gebot der Systemgerechtigkeit verlangt, dass der Steuergesetzgeber eine einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umsetzt.¹⁸³ Die Wahrung einer gewissen Systemgerechtigkeit wird m. E. zu Recht als wesentliche Voraussetzung zur Förderung der Rechtsanwendungsgleichheit gesehen.¹⁸⁴ Da der Gesetzgeber bei Vorliegen eines sachgerechten Grundes vom System abweichen¹⁸⁵ und das System auch komplett ändern kann,¹⁸⁶ sind die in der Literatur gegen das Gebot der Systemgerechtigkeit geäußerten Bedenken m. E. unbegründet.

Eine Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Steuerrecht gibt es grundsätzlich nicht.¹⁸⁷ Vielmehr ist von der „Relativität der Rechtsbegriffe“ verschiedener Rechtsgebiete auszugehen.¹⁸⁸ Dennoch findet diese Relativität ihre verfassungsrechtliche Begrenzung in der Bindung der Staatsgewalt an die Grundrechte gemäß Art. 1 Abs. 3 GG und Art. 20 Abs. 3 GG,¹⁸⁹ in Art. 3 Abs. 1 GG, sofern Normen verschiedener Rechtsgebiete auf einem einheitlichen Rechtsgedanken beruhen,¹⁹⁰ und im Rechtsstaatsprinzip gemäß Art. 20 Abs. 2 GG i. V. m. Art. 2 Abs. 1 GG¹⁹¹.

¹⁸⁰ So auch *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 163.

¹⁸¹ Vgl. dazu *Moes*, Die Steuerfreiheit des Existenzminimums vor dem Bundesverfassungsgericht, 171 ff. und 191 ff. und *Wieland*, Verfassungsfragen der steuerrechtlichen Behandlung von Kindesexistenzminimum und Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf, 12 f.

¹⁸² *Wernsmann*, in: HHSp, § 4 AO Rn. 454.

¹⁸³ BVerfG, NJW 1991, 2129, 2130; BVerfGE 99, 280, 290; BVerfG, DSStR 2007, 235, 240; BVerfG, DSStR 2015, 31, 41.

¹⁸⁴ So auch *Eckhoff*, Rechtsanwendungsgleichheit im Steuerrecht, 179.

¹⁸⁵ So auch *Osterloh*, in: Sachs, Art. 3 Rn. 99.

¹⁸⁶ So auch *Hey*, in: Tipke/Lang, § 3 Rn. 120.

¹⁸⁷ BVerfG, NJW 1992, 1219, 1220.

¹⁸⁸ BVerfG, NJW 1992, 1219, 1220.

¹⁸⁹ So auch *Seer*, in: Tipke/Lang, § 1 Rn. 45 und *Felix*, Einheit der Rechtsordnung, 180.

¹⁹⁰ So auch *Hallerbach*, DSStR 1999, 2125, 2128.

¹⁹¹ So auch *Hallerbach*, DSStR 1999, 2125, 2128.