

Schriften zum Steuerrecht

Band 47

Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung

Von

Wolfgang Lingemann



Duncker & Humblot · Berlin

WOLFGANG LINGEMANN

Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung

Schriften zum Steuerrecht

**Herausgegeben von Prof. Dr. Joachim Lang
und Prof. Dr. Jens Peter Meincke**

Band 47

Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung

Von

Wolfgang Lingemann



Duncker & Humblot · Berlin

Die Deutsche Bibliothek – CIP-Einheitsaufnahme

Lingemann, Wolfgang:

Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung / von
Wolfgang Lingemann. – Berlin : Duncker und Humblot, 1994
(Schriften zum Steuerrecht ; Bd. 47)

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 1992/93

ISBN 3-428-08004-1

NE: GT

Alle Rechte vorbehalten

© 1994 Duncker & Humblot GmbH, Berlin

Fotoprint: Werner Hildebrand, Berlin

Printed in Germany

ISSN 0582-0235

ISBN 3-428-08004-1

Vorwort

Das Thema einer gerechten Besteuerung der Familie scheint noch nicht ausgeschrieben zu sein. Die Politik wendet sich fragend den Steuerwissenschaften zu. Sie erhält jedoch aus der interdisziplinären Diskussion widersprüchliche Ratschläge. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zur Familienbesteuerung und zum Grundfreibetrag entwirft ebenso nicht in jeder Hinsicht eine klare konzeptionelle Linie. Die vorliegende Arbeit versucht zum einen zu einer klaren, den Wertsetzungen des Grundgesetzes folgenden Lösung zu finden, zum anderen interdisziplinäre Standpunkte zu beleuchten und die Besteuerung der Familien im Ausland mitzuberechnen. Es war dem Verfasser ein besonderes Anliegen, zwischen der Besteuerung unverheirateter Paare und derjenigen von Ehegatten gedanklich zu vermitteln.

Die Arbeit ist im Wintersemester 1992/93 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen worden. Sie wurde angeregt und betreut von Herrn Prof. Dr. Joachim Lang, der mir die Augen für die verschiedensten Aspekte des Themas geöffnet hat. Ihm danke ich nachdrücklich für die Gewährung des Freiraumes für diese Schrift. Herrn Prof. Dr. Klaus Tipke, der freundlicherweise die Aufgabe der Zweitbegutachtung übernahm, bin ich dankbar verbunden.

Es ist mir eine besondere Ehre, daß die Herren Professoren Dr. Joachim Lang und Dr. Jens Peter Meincke als Herausgeber der "Schriften zum Steuerrecht" sich entschlossen haben, die Arbeit in diese Schriftenreihe aufzunehmen. Mein Dank gilt schließlich auch meinen Eltern, die mich während der Promotion fortwährend unterstützt und ermutigt haben. Ihnen und meinem Freund Joachim Schabacker ist diese Arbeit gewidmet.

Das Manuskript wurde Ende Juli des Jahres 1992 abgeschlossen. Der Grundfreibetragsbeschuß des Bundesverfassungsgerichts vom 25.9.1992 und die daraufhin getroffene Übergangsregelung des Bundesministeriums der Finanzen konnten noch nachträglich eingearbeitet werden. Ferner ist eine englische Übersetzung der Ergebnisse der Arbeit angefügt worden.

Köln, im April 1993

Wolfgang Lingemann

Inhaltsverzeichnis

1. Kapitel

Grundlegung 19

| | |
|--|----|
| A. Einleitung | 19 |
| B. Das Recht als Wertordnung | 22 |
| I. Die Wertgebundenheit des Rechts | 22 |
| 1. Werterfahrung | 22 |
| 2. Die Frage nach der Herkunft von Wertvorstellungen | 23 |
| 3. Der Konsens als Grundlage einer gültigen Wertordnung | 24 |
| 4. Rechtsstaatliche Verfassungen und völkerrechtliche Verträge als klassische Ausdrucksformen gesamtgesellschaftlicher Einigung | 25 |
| II. Die Eigenart des Steuerrechts: Zwischen öffentlichem Eingriffs- verwaltungsrecht, interventionistischem Wirtschafts- und Sozial- recht und ökonomischem Wirkungsfaktor | 29 |
| C. Die Einheit der Rechtsordnung und das gemeinsame Fundament der Steuerwissenschaften | 30 |
| I. Fünf Kriterien, die ein Steuersystem nach weitverbreiteter ökonomischer Auffassung erfüllen sollte | 34 |
| II. Berührungspunkte zwischen neutraler Besteuerung und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit | 37 |

| | |
|--|----|
| III. Unvereinbarkeit der Forderung nach Wertfreiheit mit der Steuerrechtsordnung | 38 |
| D. Die Umsetzung von Gerechtigkeitsentscheidungen anhand des grundgesetzlichen Wertesystems und des Systems steuerrechtlicher Sachgesetzhlichkeiten | 40 |
| <i>2. Kapitel</i> | |
| Der Grundrechtsschutz der Familie im Steuerrecht | 42 |
| A. Der Schutz der Familie nach Art.6 Abs.1 GG | 42 |
| I. Verbindlicher verfassungsrechtlicher Schutz einer autonomen Familie | 42 |
| II. Ehe und Familie als Grundrechtsträger | 44 |
| 1. Einbeziehung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft in den Schutzbereich der Ehe? | 44 |
| a) Gleichstellung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft mit der Ehe, wo es um die Messung von wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit im weitesten Sinne geht | 47 |
| b) Mangelnde Tragfähigkeit spezifischer stabilisierender Elemente der Ehe | 50 |
| c) Fazit: Weitestgehende Angleichung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft im Hinblick auf den Schutzbereich des Art.6 Abs.1 GG; Gleichbehandlung wirtschaftlich gleicher Sachverhalte | 50 |
| 2. Weiter Familienbegriff | 52 |
| 3. Gleichordnung von Ehe und Familie oder Vorrang der Familie? | 54 |
| III. Renaissance der Familie in Europa mittels des Familienschutzes im Steuerrecht? | 56 |

| | |
|--|----|
| IV. Besonderer staatlicher Schutz: Förderungsgebot und Benachteiligungsverbot, Art.6 Abs.1 GG und Art.6 Abs.1 in Verbindung mit Art.3 Abs.1 GG | 60 |
| 1. Die Bedeutung und die Instrumente der Familienförderung | 60 |
| 2. Die Unterscheidung Fiskalzwecknormen/Sozialzwecknormen als sachgerechte Abgrenzungsformel | 61 |
| 3. Der Inhalt des Benachteiligungsverbots | 62 |
| B. Der Schutz der Familie aufgrund von Art.3 Abs.1 GG | 63 |
| I. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Vergleichsmaßstab im Rahmen der Prüfung des Gleichheitssatzes | 63 |
| II. Die existenznotwendigen Ausgaben und die Unterhaltspflichten als Bestandteile der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit | 65 |
| III. Zur Bedeutung des Gleichheitspostulats bei Sozialzwecknormen | 66 |
| C. Die realitätsgerechte Berücksichtigung des Existenzminimums sowohl für Eltern als auch für Kinder | 68 |
| I. Familienschutz aus der Würde des Menschen, Art.1 Abs.1 GG | 69 |
| 1. Art.1 GG als Fundament aller Wertsetzung | 69 |
| 2. Art.1 Abs.1 GG als sedes materiae des allgemeinen Subsidiaritätsgrundsatzes | 72 |
| II. Besteuerungsrestriktionen aufgrund des Eigentumsschutzes, Art.14 GG | 76 |
| III. Hilfsweiser Schutz aufgrund der allgemeinen Handlungsfreiheit, Art.2 Abs.1 GG | 80 |
| IV. Rechtfertigung aus dem Sozialstaatsprinzip, Art.20 Abs.1, 28 Abs.1 GG | 81 |

3. Kapitel

**Die Verwirklichung des Benachteiligungsverbots
der Ehe und der Familie** 83

| | |
|---|-----|
| A. Die realitätsgerechte Berücksichtigung eines Existenzminimums bei der Einkommensteuer | 83 |
| I. Uneinigkeit, welche Normen existenznotwendigen Lebensbedarf freistellen | 83 |
| II. Bedenken gegenüber der vom Bundesfinanzhof vertretenen und durch das Bundesverfassungsgericht fortgeführten "Verbleibens- theorie" | 86 |
| III. Zwischenergebnis | 87 |
| IV. Blick auf die geschichtliche Entwicklung der steuerlichen Berücksichtigung des "Existenzminimums" | 88 |
| 1. Zeugnisse über das Existenzminimum im Altertum | 88 |
| 2. Freistellung existenznotwendigen Lebensbedarfs im Mittelalter | 91 |
| 3. Das Existenzminimum in den Gesetzen der Neuzeit | 92 |
| V. Die gegenwärtigen internationalen Existenzminimumnormen | 100 |
| 1. Die Weiterentwicklung des deutschen Grundfreibetrages | 100 |
| 2. Das steuerliche Existenzminimum der EG-Mitgliedstaaten und ausgewählter anderer Länder | 102 |
| VI. Quantifizierung des existenznotwendigen Lebensbedarfs | 105 |
| 1. Überholte und ungeeignete Versuche | 105 |
| 2. Orientierungsmaßstäbe der Bemessung steuerrechtlicher Existenzminimumnormen: Sozialhilferecht oder Zivilrecht (Unterhaltsrecht) oder Pfändungsfreigrenzen? | 106 |
| a) Anknüpfung des belastenden Steuereingriffs an die vom Individualisierungsgrundsatz beherrschte Sozialhilfegewährung? | 110 |

| | |
|---|-----|
| b) Bedarfsbemessungssystem und Parlamentsvorbehalt | 112 |
| c) Berechnung des sozialhilferechtlichen Existenzminimums . . . | 112 |
| (1) Der Inhalt des "Statistik"-Bedarfsbemessungssystems . . . | 115 |
| (2) Existenzminimum einer vierköpfigen Familie nach der Sozialhilfe und den Ausgabenberechnungen des Stati- stischen Bundesamts | 118 |
| (3) Berechnung der Beträge für Einzelpersonen/Ehegatten . . | 120 |
| (4) Übersichten zu den Ergebnissen der Berechnungen | 122 |
| d) Das Familienexistenzminimum nach unterhaltsrechtlichen Größen | 123 |
| (1) Unterhaltsrechtlicher Selbstbehalt von Ehegatten | 124 |
| (2) Regelbedarf des Kindes | 126 |
| e) Der Vergleich mit den Pfändungsfreigrenzen der Zivilpro- zeßordnung | 128 |
| f) Gegenüberstellung des sozialhilferechtlichen, des unter- haltsrechtlichen und des zwangsvollstreckungsrechtlichen Familienexistenzminimums | 129 |
| 3. Abzüge von der Steuerbemessungsgrundlage oder von der Steuerschuld oder Gewährung von Bürgergeld (negative Steuer- er)? | 131 |
| a) Abzug von der Steuerbemessungsgrundlage oder von der Steuerschuld? | 131 |
| (1) Gerechtigkeitsfunktion der Bemessungsgrundlage ver- sus Tarifmodifikationsdenken | 133 |
| (2) Konsumorientiertes Steuersystem versus Kapitalein- kommensteuersystemdenken | 139 |
| b) Die Wirkung des Grundfreibetrages | 144 |
| c) Der Einwand, Abzüge von der Bemessungsgrundlage be- günstigen zu große Einkommensteile | 146 |

| | |
|--|-----|
| d) Der Vorschlag eines Bürgergeldes (negative Einkommensteuer) | 147 |
| e) (Grund)Freibeträge für das Familienexistenzminimum | 150 |
| f) Zusammentreffen mehrerer Existenzminimumnormen, Kumulationsabbau | 152 |
| 4. Die Haushaltsersparnis der nichtehelichen Lebensgemeinschaft | 153 |
| | |
| B. Die realitätsgerechte Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen | 155 |
| I. Regelungen hinsichtlich der Einkommensteuerbemessungsgrundlage | 156 |
| 1. Die Berücksichtigung des Transfers steuerlicher Leistungsfähigkeit durch Familien <i>realsplitting</i> | 156 |
| a) Verringerte steuerliche Leistungsfähigkeit des Unterhaltsverpflichteten; Steuerpflicht der Unterhaltsbezüge | 156 |
| b) Abzugsverbot durch § 12 Nrn.1, S.1; 2 EStG? | 163 |
| 2. Zur Beurteilung der Ehegattenbesteuerung | 166 |
| a) Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft; hälftige Zurechnung | 170 |
| b) Ausgestaltung des gesetzgeberischen Gestaltungsspielraums hinsichtlich der traditionell diskutierten Kritikpunkte | 171 |
| c) Neue Gestaltungsimpulse für den Steuergesetzgeber angesichts des gesetzlichen Güterstandes der ehemaligen DDR: tarifliches Ehegattensplitting bei Errungenschaftsgemeinschaft | 174 |
| 3. Vorschlag zur Besteuerung von Unterhaltsgemeinschaften: <i>Realsplitting</i> bei Zugewinnngemeinschaft und bei gefestigter nichtehelicher Lebensgemeinschaft | 177 |
| 4. Steuerverfahrensrechtliche Anerkennung von nichtehelichen Lebensgemeinschaften; Kritik des Österreichischen Entwurfs eines Familienmaßnahmengesetzes | 180 |
| II. Die Gestaltung des Einkommensteuertarifs | 183 |

| | |
|--|-----|
| 1. Obere Proportionalzone; Progressionszone | 184 |
| 2. Abschaffung der unteren Proportionalzone zugunsten einer über das Existenzminimum hinausreichenden Verschonungs- zone | 185 |
| 3. Reformvorschläge mit tariflichem Familiendivisorsplitting . . . | 187 |
| a) Das französische Beispiel | 187 |
| b) Stellungnahme gegen das Divisorsplitting | 190 |
| III. Einzelne Regelungen des Einkommensteuerrechts zur Berücksich- tigung fremden Lebensbedarfs | 191 |
| 1. Der Ehegattenunterhalt | 191 |
| a) Der allgemeine Abzug von Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs.1 EStG | 191 |
| b) Gemeinschaftlicher regelmäßiger Lebensbedarf bei nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten | 192 |
| c) Der speziellere Geschiedenen-/Getrenntlebendenunterhalt, § 10 Abs.1 Nr.1 EStG | 193 |
| d) Vorsorgeaufwendungen für Versicherungen, die auch den anderen Ehegatten begünstigen im Rahmen der Höchstbe- träge | 193 |
| e) Der Abzug von Aufwendungen für die Ausbildung/Weiter- bildung des Ehegatten, § 10 Abs.1 Nr.7 EStG | 194 |
| 2. Der Kindesunterhalt | 194 |
| a) Der Kinderfreibetrag, § 32 Abs.6 EStG | 194 |
| b) Der Haushaltsfreibetrag, § 32 Abs.7 EStG | 197 |
| c) Der Schulgeldabzug, § 10 Abs.1 Nr.9 EStG | 198 |
| d) Der Unterhaltsfreibetrag für Kinder unter den Vorausset- zungen des § 33a Abs.1 EStG | 198 |
| e) Der Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs.2 EStG | 199 |

- f) Außergewöhnliche Belastungen wegen Krankheit und Körperbehinderung, §§ 33a Abs.3; 33b Abs.5, 6 EStG 199
- g) Der Abzug von Kinderbetreuungskosten, § 33c Abs.1, 5 EStG 199
- h) Die Senkung der zumutbaren Belastung, § 33 Abs.3 EStG . . 201
- i) Kindbedingte Korrekturen der Bemessungsgrundlage für die Annexsteuern (§ 51a EStG) und der Einkommensgrenzen in Förderungsgesetzen 201

4. Kapitel

Die Verwirklichung des Förderungsgebots von Ehe und Familie 202

- A. Vorausgehende familienbezogene Steuerbefreiungen, § 3 EStG 204
- B. Das Instrument des Kindergeldes 206
 - I. Kindergeld als Instrument der Einkommensteuer 207
 - II. Die Vorschläge der Sozialdemokratischen Partei Deutschlands: Erhöhung des Kindergeldes; Abschaffung des Kinderfreibetrages 209
 - 1. Das verfehlte "Ausseren" aus der Gesamtheit der Definitionen einer sachgerechten, wertenden Einkommensteuerbemessungsgrundlage 211
 - 2. Die teure Degradierung des Kindergeldes zu einem Appendix zwingender steuerlicher Entlastung und des Tarifverlaufs 213
 - 3. Mangelnde Transparenz der Kindergeldlösung 215
 - 4. Verwerfungen zwischen bedürftigkeitsunabhängigem Kindergeld und bedürftigkeitsabhängigem Kindergeldbetrag der Sozialhilfe 215
 - III. Mängel der neuen Vorschriften des Steueränderungsgesetzes 1992 hinsichtlich des Kinderlastenausgleichs 216

| | |
|--|-----|
| Inhaltsverzeichnis | 15 |
| IV. Revitalisierung der Familienausgleichskassen? | 217 |
| C. Förderungsleistungen in der Einkommensteuerbemessungsgrundlage . . . | 220 |
| I. Sonderausgabenabzug der Aufwendungen für ein hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis, § 10 Abs.1 Nr.8 EStG | 220 |
| II. Wohnungsbauförderung nach § 10e EStG als Voraussetzung für § 34f EStG | 221 |
| III. Quasi-Sonderausgabenabzug wegen an Angehörige unentgeltlich überlassener Wohnungen gemäß § 10h EStG (StÄndG 1992) | 221 |
| D. Förderung durch Abzüge von der Steuerschuld | 222 |
| "Baukindergeld" nach § 34f EStG | 222 |
| Zusammenfassung der Ergebnisse | 223 |
| Summary of the Main Scientific Results | 228 |
| Anhang | |
| A. Grundsätze der Familienbesteuerung im internationalen Vergleich | 233 |
| B. Literaturverzeichnis | 235 |
| C. Materialien | 262 |
| D. Verzeichnis der Gerichtsentscheidungen | 263 |
| E. Stichwortverzeichnis | 268 |

Abkürzungs- und Gesetzesverzeichnis

| | |
|-------|---|
| AFG | Arbeitsförderungsgesetz |
| AG | Die Aktiengesellschaft |
| AK-GG | Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Reihe Alternativkommentare, Gesamtherausgeber Rudolf Wassermann |
| Anh | Anhang |
| AO | Abgabenordnung (AO 1977) vom 16.3.1976, BGBl. I, S.613, ber. BGBl. I 1977, S.269. |
| ARSP | Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie |
| B | Betriebs-Berater (Zeitschrift) |
| bfr | Belgische Francs |
| BHO | Bundshaushaltsordnung vom 19.8.1969, BGBl. I, S.1284. |
| BKGG | Bundeskindergeldgesetz in der Fassung der Neubekanntmachung vom 30.1.1990, BGBl. I, S.149. |
| CGI | Code Général des Impôts (& Livre des Procédures Fiscales), Paris 1991. |
| DB | Der Betrieb (Zeitschrift) |
| DÖV | Die Öffentliche Verwaltung (Zeitschrift) |
| Dr | Griechische Drachmen |
| DStR | Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift) |
| DStZ | Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift) |
| DtZ | Deutsch-Deutsche Rechts-Zeitschrift |
| EuGH | Europäischer Gerichtshof |
| EuGRZ | Europäische Grundrechtszeitschrift |
| FA | Finanzarchiv, Neue Folge (Zeitschrift) |
| FamRZ | Zeitschrift für das gesamte Familienrecht |

| | |
|---------------|--|
| FF (Fr.) | Französische Francs |
| FR | Finanz-Rundschau (Zeitschrift) |
| FS | Festschrift |
| FuR | Familie und Recht (Zeitschrift) |
| GV NW | Gesetz- und Verordnungsblatt Nordrhein-Westfalen |
| hfl | Holländische Gulden |
| HGrG | Gesetz über die Grundsätze des Haushaltsrechts des Bundes und der Länder, Haushaltsgrundsätzegesetz, vom 19.8.1969, BGBl. I, S.3656. |
| i. V. | in Verbindung |
| IWB | Internationale Wirtschaftsbriefe für Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift) |
| JöR | Jahrbuch des öffentlichen Rechts |
| JR | Juristische Rundschau (Zeitschrift) |
| JuS | Juristische Schulung (Zeitschrift) |
| JZ | Juristen Zeitung (Zeitschrift) |
| L | Italienische Lire |
| lfd. | laufende |
| LIR | Loi du 4.12.1967 concernant l'impôt sur le revenu |
| LIRPF | Ley del impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas |
| m.w.N. | mit weiteren Nachweisen |
| NDV | Nachrichtendienst des Deutschen Vereins für öffentliche und private Fürsorge (Zeitschrift) |
| NJW | Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift) |
| NVwZ | Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht |
| ÖStZ | Österreichische Steuer-Zeitung (Zeitschrift) |
| pts | Spanische Peseten |
| RegelbedarfVO | Regelunterhaltverordnung vom 27. Juni 1970, BGBl. I, S.1010. |
| RegelsatzVO | Verordnung zur Durchführung des § 22 Bundessozialhilfegeset- |

| | |
|-----------|---|
| | zes (Regelsatzverordnung) vom 20.7.1962 (BGBl. I, S.515) in der Fassung der Verordnung vom 21.3.1990, BGBl. I, S.562. |
| RIW | Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift) |
| S | Österreichische Schilling |
| SfB 3 | Sonderforschungsbereich 3 "Mikroanalytische Grundlagen der Gesellschaftspolitik" der J.W. Goethe-Universität Frankfurt und der Universität Mannheim |
| SGB I | Sozialgesetzbuch I |
| sog. | sogenannt |
| Stbg | Die Steuerberatung (Zeitschrift) |
| StuW | Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift) |
| StVj | Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift) |
| VVDStRL | Veröffentlichungen der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer |
| VwBl. NW | Nordrheinwestfälische Verwaltungsblätter |
| VwVfG | Verwaltungsverfahrensgesetz vom 25.5.1976, BGBl. I, S.1253. |
| VwVG | Verwaltungs-Vollstreckungsgesetz vom 27.4.1953, BGBl. I, S.157. |
| VwVG NW | Verwaltungsvollstreckungsgesetz für das Land Nordrhein-Westfalen in der Fassung der Bekanntmachung vom 13.5.1980, GV NW, S.510. |
| Wet IB | Wet op de inkomstenbelasting 1964 |
| Wet SW | Successiewet |
| Wet VB | Wet op de vermogensbelasting 1964 |
| WohngeldG | Wohngeldgesetz in der Neufassung vom 4.7.1991, BGBl. I, S.1433. |
| Z | Ziffer |
| ZfB | Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung |
| ZfF | Zeitschrift für das Fürsorgewesen |
| ZGB | Zivilgesetzbuch der Deutschen Demokratischen Republik |
| ZRP | Zeitschrift für Rechtspolitik |

1. Kapitel

Grundlegung

A. Einleitung

Das Ziel dieser Arbeit ist es, die gerechte Besteuerung der Familie im Kontext eines Steuersystems zu entfalten, das hauptsächlich die Einkommensteuer auf ein Konzept eines *verwendungsorientierten Einkommensbegriffes* stützt:

Neuen Auftrieb erhielt die Diskussion um die Grundfesten der Einkommensbesteuerung der Familie durch die Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom Sommer 1990 zur realitätsgerechten Berücksichtigung des Existenzminimums von Kindern im Steuerrecht.¹ Seitdem ist von steuerjuristischer Seite die Gerechtigkeitsfunktion der Einkommensteuerbemessungsgrundlage im Gegensatz zu Steuerabzugsbeträgen und Tariflösungen immer deutlicher eingefordert worden. Die Begründung der Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts öffnet den Weg zu einem konsequent von der Verwendungsseite her betrachteten Begriff des disponiblen Einkommens als Bemessungsgrundlage des Steuereingriffs, der von immer mehr Ökonomen bestätigt, aber auch von einer Minderheit kritisiert worden ist.²

Es soll versucht werden, auch den kritischen ökonomischen Standpunkt näher zu beleuchten. Die Ansicht dieser Minderheit ignoriert hartnäckig, daß zumindest das subjektive Familiennettoprinzip die Schwelle zu einer rechtlichen Institution gegenwärtig überschreitet. Stattdessen wird der überkommene kapitalorientierte Markteinkommensbegriff favorisiert, der keine persönlichen Abzüge von der Steuerbemessungsgrundlage vorsieht

¹ BVerfGE 82, 60; 82, 198.

² P. Bareis, DStR 1991, 1164 ff. und 1399 ff. und 1434 ff.; FR 1991, 405; ferner zur Behandlung von Privatausgaben StuW 1991, 38.

und deshalb in krassem Widerspruch zu den rechtlichen Wertungen steht, die für die Einkommensteuer Verbindlichkeit erlangen.

In der öffentlichen Diskussion steht mittlerweile nahezu das gesamte Konglomerat der persönlichen Abzüge bei der Einkommensteuer. Dies ist ein Zeichen des sich in Deutschland immer mehr verfestigenden *subjektiven Nettoprinzips*. Auf dieser Basis soll in dieser Arbeit auch der Vergleich mit den wesentlichen Eigenschaften der Familienbesteuerung anderer europäischer Länder geführt werden. Vor allem der zukünftige EG-Partner Österreich vollzieht gegenwärtig offenbar ebenso eine Reform des Einkommensteuerrechts im Sinne einer Neugestaltung der Einkommensteuerbemessungsgrundlage, um die Familie vor Benachteiligung zu schützen. Daß nur die Renaissance klarer, strukturierter Regeln für Steuerrecht und Sozialrecht zu einer akzeptablen Lösung führen kann, wird verdeutlicht werden. Mit dem in dieser Arbeit vorgeschlagenen Konzept des Familien*realsplittings* einschließlich einer Einschränkung des gegenwärtigen tariflichen Ehegattensplittings zugunsten eines Ehegatten*realsplittings* soll zugleich ein Prototyp einer gesamteuropäischen Lösung angeregt werden.

Daß das Steuerrecht nicht positivistisch als Experimentierfeld des Gesetzgebers verstanden werden darf, wie es die Auffassung der Mehrzahl deutscher Steuerjuristen ist, sondern als nach *sachgerechten Regeln zu ordnendes System* im Schnittpunkt der verschiedenen anderen Rechtsgebiete steht, wird hier nachdrücklich unterstützt. Zwar ist die Besteuerung der Familie bereits Gegenstand einiger weiterer wissenschaftlicher Arbeiten gewesen; indessen scheint die Besteuerung der Familie gerade unter den neuen Gesichtspunkten rechtlicher Verfestigung, der Gegenkontrolle durch ökonomische Steuertheorie und der Schaffung eines für ein gemeinsames Europa vorbildlichen Reformansatzes von aktueller Brisanz. Die 1986 von Elanie Heldmann³ veröffentlichte Dissertation behandelt das Problem des Familienlastenausgleichs vorwiegend aus gesellschaftspolitischer Anschauung und präferiert ein zusammengefaßtes Transfersystem für den Kinderlastenausgleich. Die *steuerrechtliche* Seite wird nur am

³ Kinderlastenausgleich in der Bundesrepublik Deutschland, Frankfurt am Main/New York 1986.

Rande behandelt⁴; der inzwischen lebhaft diskutierte Komplex der Ehegattenbesteuerung wird hingegen dort nicht zum Untersuchungsgegenstand gewählt. Starke Unterstützung erfährt die volkswirtschaftliche Analyse ferner durch die Schrift von Franz-Ulrich Willeke/Ralph Onken⁵ zu 30 Jahren monetärer Familienpolitik mit dem Vorschlag der Einführung von Kindergrundfreibeträgen und variablem Kindergeld.

Ebenso haben die wissenschaftlichen Untersuchungen von Juristen das Thema noch nicht vollends ausgeschöpft. Die 1982 durch Hans-Joachim Czub⁶ angestellte Gestaltungsüberlegung zur Abstimmung von Steuerrecht und Sozialhilfe kommt zu dem von der hier betonten Geltung des Subsidiaritätsgrundsatzes stark abweichenden Ergebnis, daß der Staat dem Bürger zunächst etwas nehmen darf, was er mit der anderen Hand verpflichtet ist, ihm wieder auszuteilen.⁷ Gerhard Vorwold⁸ vertritt in seiner durch das amerikanische Recht inspirierten Abhandlung das dort praktizierte Auslaufenlassen von Steuerfreibeträgen für unvermeidbare Privataufwendungen und spricht sich damit letztlich auch entgegen den richtungweisenden Beschlüssen des Bundesverfassungsgerichts für einen Verstoß gegen das Prinzip horizontaler Steuergerechtigkeit aus, den er mit Überlegungen vertikaler Steuergerechtigkeit zu rechtfertigen versucht.⁹

⁴ Vgl. E. Heldmann, Kinderlastenausgleich in der Bundesrepublik Deutschland, S.384.

⁵ Allgemeiner Familienlastenausgleich in der Bundesrepublik Deutschland, Frankfurt/New York 1990.

⁶ Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auslegung steuerlicher Lasten, Berlin 1982.

⁷ H.-J. Czub, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auslegung steuerlicher Lasten, Berlin 1982.

⁸ Die Ehe- und Familienbesteuerung im Licht der US-amerikanischen Veränderungen, Diss. 1990.

⁹ Dies kann auch nicht durch die Feststellung verschleiert werden, es handle sich bei dem Vorschlag einer *tariflichen Mehrbelastung* der Besserverdienenden um eine Korrektur "nur" auf tariflicher Ebene bei im übrigen zutreffender Ausgestaltung der Bemessungsgrundlage (vgl. auch G. Vorwold, StuW 1992, 264). Hiergegen ist zu sagen: "Es ist ... nicht zulässig, die Negation leistungsfähigkeitsmindernder Umstände in der Bemessungsgrundlage in eine vertikale Belastungsentscheidung des Gesetzgebers umzudeuten. ... Daher sind auch Eltern *höherer* und *höchster* Markteinkommen auf eine *niedrigere* Einkommensstufe zu stellen als kinderlose Steuerpflichtige gleich hoher Markteinkommen", J. Lang, StuW 1990, 331, 347. Auf eine unzulässige Korrektur der Bemessungsgrundlage Höherverdienender über den Umweg der Tarifentscheidung läuft der Vorschlag G. Vorwolds aber hinaus.