

Vera de Hesselle

Der aktuelle Stand der Regelung
des Familienleistungsausgleichs
im Einkommensteuerrecht

Vortrag an der Universität Hamburg
am 22. November 2001

FiBS-Forum Nr. 10

Köln, April 2002

ISSN 1610-3548



W
U
B
O
E



**FiBS – Forschungsinstitut für Bildungs- und Sozialökonomie
Education and Socio-Economic Research & Consulting**

Platenstraße 39

50825 Köln

Tel.: 0221/550 9516

Fax: 0221/550 9518

E-mail: fibs@fibs-koeln.de

Homepage: www.fibs-koeln.de

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	4
2. Die Entwicklung des Familienleistungsausgleichs	5
3. System des Familienleistungsausgleichs	5
3.1 Gemeinsame Regelungen für Kindergeld und Freibeträge	8
3.2 Kindergeld	8
3.3 Kinderfreibetrag als sächliches Existenzminimum	9
3.4 Freibetrag für Betreuung-, Erziehung- oder Ausbildung.....	9
3.5 Günstigerprüfung	11
3.6 Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung.....	12
3.7 Haushaltsfreibetrag.....	13
4. Eingriffs- und Leistungsverknüpfung	14
4.1 Entscheidung zum Optionsmodell	14
4.2 Fiskal- und Sozialzweck	14
4.3 Rechtsklarheit	15
5. Sozialrechtlicher Transfer	16
5.1 Problemstellung	16
5.2 Streitstand	17
5.3 Entscheidung	17
6. Das Leistungsfähigkeitsprinzip	18
6.1 Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.....	18
6.2 Steuerverschonung vor Sozialleistung	20
6.3 Einkünfte des Kindes.....	21
6.4 Bedarf versus Aufwand	21
6.4.1 Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG	21
6.4.2 Außergewöhnliche Belastungen nach § 33 c EStG	22
6.5 Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten.....	23
7. Ergebnis	24
Literaturverzeichnis	25

1. Einleitung

Das Bundesverfassungsgericht hatte mit seinen Beschlüssen vom 10.11.1998¹ zur Besteuerung von Familien und zum Umfang des Kindesexistenzminimum Stellung genommen und festgestellt, dass der Ausschluss von Eheleuten beim Abzug von Kinderbetreuungskosten wegen Erwerbstätigkeit nach § 33c Abs. 1 – 4 EStG a.F. und der Ausschluss von Eheleuten beim Abzug des Haushaltsfreibetrages nach § 32 Abs. 7 EStG a.F. mit dem Grundgesetz und dem darin enthaltenen Schutzgebot aus Art. 6 GG unvereinbar ist.²

Eine der Kernaussagen der Entscheidungen ist, dass die steuerliche Leistungsfähigkeit von Eltern neben dem existenziellen Sachbedarf (Unterhaltskosten) auch durch den allgemeinen und erwerbsbedingten Betreuungs- und Erziehungsbedarf ihrer Kinder gemindert wird.³ Es wurde dem Gesetzgeber ein Handlungsauftrag gegeben, bis spätestens zum 01.01.2000 den Betreuungsbedarf neu zu regeln in der Weise, dass der Betreuungsbedarf jedes Kindes als verminderte Leistungsfähigkeit seiner Eltern berücksichtigt werde, unabhängig davon, in welcher Weise sie den Bedarf des Kindes decken. Weiterhin wurde der Gesetzgeber verpflichtet, bis spätestens zum 01.01.2002 die steuerliche Berücksichtigung des Erziehungsbedarfs neu zu regeln. Der Haushaltsfreibetrag wurde nur noch bis zum 31.12.2001 für anwendbar erklärt.⁴

Der Gesetzgeber hat durch das Gesetz zur Familienförderung vom 22.12.1999⁵ reagiert und einen Betreuungsfreibetrags von 3.024 DM (§ 32 Abs. 6 EStG) zum 1.1.2000 bei den Eltern steuerfrei gestellt. Parallel dazu wurde das Kindergeld erhöht.

Im Zweiten Gesetz zur Familienförderung vom 16.08.2001⁶, wurden in Erfüllung der Auflagen des Bundesverfassungsgerichts weitere steuerliche Freistellungen im Hinblick auf die Berücksichtigung des Erziehungs- und Betreuungs- oder Ausbildungsbedarfs zum 01.01.2002 beschlossen.

Die Arbeit konzentriert sich auf die Behandlung der juristischen Problematiken des Gesamtsystems und nicht auf die vielen materiellen Einzelprobleme⁷, die darüber hinaus in den einzelnen Regelungen zu finden sind.

¹ BVerfG Beschluss v.10.11.1998 - 2 BvL 42/93, BStBl II 1999, 174 ff.; BVerfG Beschluss v.10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl II 1999, 182 ff.

² Unvereinbarkeitserklärung nach § 95 Abs. 3 S. 2, 3, § 97 BVerfGG, keine Nichtigkeitserklärung, BStBl II 1999, 182, 192

³ BVerfG Beschluss v.10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl II 1999, 182, 191 f.

⁴ BVerfG Beschluss v.10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl II 1999, 182, 192

⁵ BGBl I 1999, 2552 ff., BStBl I 2000, 4 ff.

⁶ BGBl I 2001, 2074 = BStBl I 2001, 533

⁷ Wie z.B. die veränderte Berücksichtigung der eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes nach § 32 Abs. 4 S. 2 EStG

2. Die Entwicklung des Familienleistungsausgleichs

Der Familienleistungsausgleich ist die Fortentwicklung des sogenannten Familienlastenausgleichs. Bis zum Veranlagungszeitraum 1995 bestand der damals sogenannte Familienlastenausgleich aus dem steuerlichen Kinderfreibetrag in Höhe von 4.104 DM/Kind und dem zusätzlich gewährten Kindergeld nach Maßgabe des Bundeskindergeldgesetzes.⁸ Mit dem Jahressteuergesetz 1996 wurde ab VZ 1996 in § 31 EStG die Neuregelung aufgenommen, nachdem Kindergeld und Kinderfreibetrag nur noch alternativ in Betracht kommt. Ursprünglich war beabsichtigt, spätestens ab 01.01.1997 ein echtes Wahlrecht für Kindergeld oder Kinderfreibetrag als Optionsmodell einzuführen. Dies ist jedoch dann aus Gründen von zusätzlichen Verwaltungskosten verworfen worden.⁹ Der Name Optionsmodell hat sich gleichwohl erhalten, obwohl für Eltern tatsächlich keine Option besteht, ob sie Kindergeld oder Kinderfreibetrag in Anspruch nehmen wollen.

3. System des Familienleistungsausgleichs

Insgesamt gibt es im EStG ein sich verzahnendes System von Steuererleichterungen für Eltern mit Kindern, die unter Berücksichtigung des jüngst verabschiedeten Zweiten Gesetz zur Familienförderung vom 16.08.2001¹⁰ weiter entwickelt wurden. Steuerlich geregelt ist die alternative Zahlung von Kindergeld, § 62 ff. EStG und der Berücksichtigung der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG. Insbesondere steht Eltern ein Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf nach § 32 Abs. 6 EStG n. F. (Einführung ab 01.01.2002) zu. Kinderbetreuungskosten können nach § 33 c EStG n. F. in gewissen Grenzen als außergewöhnliche Belastungen (ab 01.01.2002) abgezogen werden. Dafür fällt der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 EStG ab 01.01.2002 stufenweise weg sowie der Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG.

§ 31 EStG sieht vor, dass die steuerliche Freistellung des Einkommensbetrages in Höhe des Existenzminimum des Kindes einschließlich des Betreuungsbedarfs durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder dem Kindergeld nach dem X. Abschnitt des EStG (§ 62 ff EStG) gewährleistet sein soll.

Als Grundnorm verklammert also § 31 EStG die alternativ in Betracht kommenden Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG mit den Kindergeldregelungen der §§ 62-78 EStG. Es handelt sich daher um ein Alternativsystem mit vorrangig auszuzahlendem Kindergeld und bei der Veranlagung zu berücksichtigenden Freibeträgen und zwar nur für die Fälle, in denen das Kindergeld nicht ausreicht, um die steuerliche Freistellung des Existenzbedarfs des Kindes zu gewährleis-

⁸ 70 DM (1. Kind) 130 DM (2. Kind) 220 DM (3. Kind), 240 DM (ab 4. Kind)

⁹ BT-Drucksache 13/5952, 47 f.; Wendt in: Festschrift für Klaus Tipke, 61

¹⁰ BStBl I 2001, 533

ten.¹¹ Die vom Bundesverfassungsgericht geforderte steuerliche Freistellung eines Einkommensbetrags in Höhe des sächlichen Existenzminimums und des Betreuungs- und Erziehungsbedarfs von Kindern des Steuerpflichtigen wird allerdings vorrangig durch die Gewährung der Freibeträge erreicht.¹²

Die Prüfung erfolgt von Amts wegen. Die verwaltungstechnische Abwicklung obliegt den Familienkassen, die aufgrund der Organleihe (BfA an BfF) als Bundesfinanzbehörden gelten.¹³

Das Optionsmodell hat zur Folge, dass beim monatlichen Lohnsteuerabzug ebenfalls keine Kinderberücksichtigung als Kinderfreibetrag mehr erfolgen kann und dadurch die abzuführende Lohnsteuer steigt.¹⁴ Der Kinderfreibetrag auf der Lohnsteuerkarte hat nur noch Auswirkungen für die Berechnung der Zuschlagsteuern. Ab 01.01.2002 wird für die Bemessung des Solidaritätszuschlags und der Kirchensteuer jeweils ein fiktiver Kinderfreibetrag von 3.648 € und ein Freibetrag von 2.160 € je Kind für die Berücksichtigung von Kinder-, Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrag abgesetzt, vgl. § 51 a Abs. 2a S. 1 EStG n. F., § 3 Abs. 2a SolzG n. F.

¹¹ Ross in: Dankmeyer/Giloy § 31 RN 1

¹² Binger, NWB Fach 3b, 5459, 5460

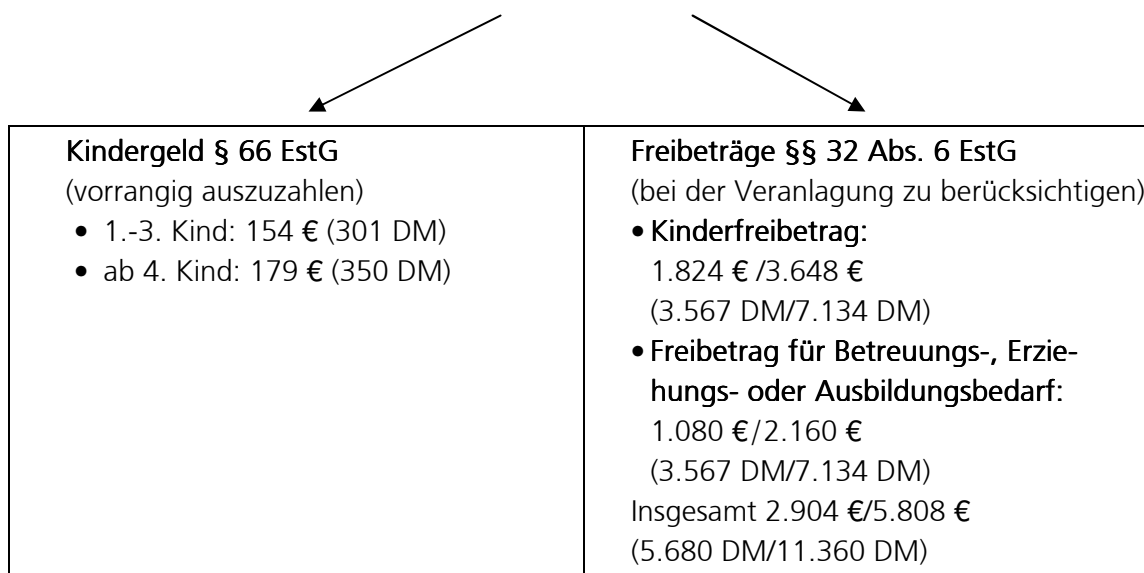
¹³ BMF-Schreiben betr. Familienleistungsausgleich vom 09.03.1998, BStBl I 1998, 347, Heuermann in: Blümlich, § 62 EStG Rdnr 10; BT Drucksache 13/1558, 140

¹⁴ Schneider, 43

Familienleistungsausgleich nach dem EStG ab VZ 2002

Grundvoraussetzung für Kindergeld/Freibeträge:
keine eigenen Einkünfte und Bezüge des vollj. Kindes von
mehr als 7.188 €/Jahr (Freigrenze nach § 32 Abs. 4 S. 2 EStG).

§ 31 EStG: Optionsmodell



Günstigerprüfung § 31 S. 4 EStG

Ist die gebotene steuerliche Freistellung im VZ durch Kindergeld nicht ausreichend, dann erfolgt die Berücksichtigung der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG

zzgl. daneben:

Abzug von Kinderbetreuungskosten (§ 33c EStG n. F.) als außergewöhnliche Belastungen:
auf Nachweis (Aufwand) Berücksichtigung von dem 774 € / 1.548 € (1.513 DM / 3.026 DM) übersteigenden Teil, max. 750 € / 1.500 € (1.467 DM / 2.934 DM)

aber:

Ausbildungsfreibetrag, § 33a Abs. 2 EStG a.F. erheblich eingeschränkt (nur noch für volljährige, auswärtig untergebrachte Kinder)

Haushaltsfreibetrag § 32 Abs. 7 EStG a.F. fällt weg (stufenweise bis 2005)

3.1 Gemeinsame Regelungen für Kindergeld und Freibeträge

Zahlreiche Vorschriften gelten gleichermaßen für die Gewährung von Kindergeld und Kinderfreibeträgen.

Es muss sich bei den Kindern um leibliche oder Adoptivkinder handeln¹⁵ bzw. um im Haushalt aufgenommene Pflegekinder, § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG, und sie dürfen das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben.

Bei volljährigen Kindern erfolgt eine Berücksichtigung nur dann¹⁶, wenn sie arbeitslos sind und das 21. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder in der Berufsausbildung, in einer Übergangszeit, im freiwilligen sozialen Jahr oder behindert sind und das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben.

Ein volljähriges Kind ist nach § 32 Abs. 4 S. 2 EStG nur dann berücksichtigungsfähig, wenn es eigene Einkünfte und Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, von nicht mehr als 7.188 € (14.059 DM) hat. Hier hat der Gesetzgeber auf die Entscheidung des BFH vom 26.09.2000¹⁷ reagiert und mit der Veränderung klargestellt, dass z.B. Versorgungsbezüge und Kapitaleinnahmen des Kindes in Höhe der einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigenden Freibeträge ebenfalls zu den Bezügen rechnen, die zu Unterhaltszwecken aufgewendet werden müssen.¹⁸ Der Grenzbetrag nach § 32 Abs. 4 S. 2 EStG ist kein Freibetrag sondern eine Freigrenze, d.h. bei Überschreiten dieser Einkommensgrenze entfallen Kindergeld und Freibeträge gänzlich.

Es gilt nicht mehr das Jahresprinzip sondern das Monatsprinzip, d.h. dass ein Kind mit Beginn des Monats berücksichtigt wird, in dem die Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind. Die Zahlung endet mit Ablauf des Monats, in dem die Anspruchsvoraussetzungen wegfallen.¹⁹

3.2 Kindergeld

Kindergeld erhalten Steuerpflichtige nach § 31 S. 3 EStG als monatliche Vorausleistung (Steuervergütung) auf eine einkommenssteuerliche Kinderentlastung (Freibeträge).²⁰ Kindergeld nach dem BKGG a.F. wurde als Sozialleistung gezahlt, Kindergeld im Rahmen des Kinderleistungsausgleichs wird als Steuervergütung behandelt.²¹

¹⁵ § 32 Abs. 1 EStG, §§ 1741 ff. BGB; H 176 EStR

¹⁶ wegen der Einzelheiten vgl. § 32 Abs. 4 Nr. 1-3 EStG

¹⁷ BFH Urteil vom 26.09.2000 – VI R 85/99, DStR 2000, 1950 = NJW 2001, 95. Der BFH ging davon aus, dass finanzielle Mittel, die bereits im Rahmen der Einkünfteermittlung berücksichtigt wurden, nicht zu den Bezügen i.S. des § 32 S. 2 EStG a.F. zählen, mithin die einkommensteuerrechtlich zu berücksichtigen Sparer- und Versorgungsfreibeträge bei der Berechnung der Einkünfte des Kindes ebenfalls außer Betracht bleiben.

¹⁸ vgl. auch Felix, FR 2001, 832, 834 m.w.N.

¹⁹ R 178 EStR

²⁰ Glanegger in: Schmidt, § 31, Rdnr. 8

²¹ BMF-Schr. v. 09.03.1998- IV B5-S. 2280-45/98, BStBl I 1998, 347, Rdnr. 6

Das Kindergeld bemisst sich nach § 66 Abs. 1 EStG ab 01.01.2002 wie folgt:

- bis 3. Kind: je 154 € (301 DM)
- ab 4. Kind: 179 € (350 DM)

3.3 Kinderfreibetrag als sächliches Existenzminimum

Nach dem Urteil des BVerfG vom 29.05.1990 ist der Kinderfreibetrag die zentrale Vorschrift, mit der der Steuerpflichtige wegen des sächlichen Existenzminimums - d.h. wegen des Unterhaltsbedarfs seiner Kinder - von der Steuerzahlung verschont bleiben muss.²² Der Kinderfreibetrag soll die allgemeinen laufenden Belastungen abgelten, die anfallen, um die Grundbedürfnisse eines Kindes wie Nahrung, Kleidung, Körperpflege, Hausrat, Wohn- und Heizbedarf zu decken.²³ Dieser existenzielle Sachbedarf orientiert sich an dem aktuellen Sozialhilfesatz eines Kindes zuzüglich Einmalhilfen und Mehrbedarf und muss regelmäßig angepasst werden.²⁴

Ab VZ 2002 beträgt der Kinderfreibetrag für jedes zu berücksichtigende Kind

- 1.824 € (3.567 DM) pro Elternteil, d.h.
- 3.648 € (7.134 DM) für ein Elternpaar, das nach §§ 26, 26b EStG gemeinsam veranlagt wird.

Er ermäßigt sich für jeden Monat, in dem die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme nicht vorliegen um ein Zwölftel, § 32 Abs. 6 S. 5 EStG n. F.

Der Abzug des Kinderfreibetrags ist bedarfsorientiert, pauschaliert, nachweisunabhängig und kommt nur insoweit zur Anwendung als die steuerliche Auswirkung nicht bereits durch das Kindergeld bewirkt wird. Insofern ist eine Günstigerprüfung bei der Veranlagung vorzunehmen (s.u. unter 3.5.).

Nach § 32 Abs. 6 S. 7 EStG kann auf Antrag bei nicht zusammenlebenden Elternpaaren der Freibetrag auf ein Elternteil übertragen werden, wenn dieser, jedoch nicht der andere Elternteil seinen Unterhaltungspflichten im Wesentlichen nachkommt, d.h. der andere Elternteil weder Barunterhalt noch Betreuungsunterhalt leistet.

3.4 Freibetrag für Betreuung, Erziehung oder Ausbildung

Der Gesetzgeber wurde durch das Urteil des BVerfG vom 10.11.1998 ebenfalls beauftragt, die steuerliche Freistellung für den Betreuungs- und Erziehungsbedarf neu zu regeln²⁵, da auch diese Komponenten dem kindbedingten Existenzminimum zuzurechnen sind. Das Bundesverfas-

²² BVerfG Beschluss v. 29. 05.1990 – 1 BvL 20/84, 26/84, 4/86, BStBl II 1990, 653, 658

²³ BVerfG Beschluss v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, 1226/91, 980/91, BStBl II 1990, 182, 191

²⁴ BVerfG Beschluss v. 29. 05.1990 – 1 BvL 20/84, 26/84, 4/86, BStBl II 1990, 653, 660

²⁵ BVerfG Beschluss v. 10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, 1226/91, 980/91, BStBl II 1990, 182, 188

sungsgericht sah in seinem Beschluss vom 10.11.1998 eine Erhöhung des Kinderfreibetrages für das erste Kind, für das der Steuerpflichtige Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag erhält, um 4.000 DM/Kind/Jahr als angemessen, für jedes weitere Kind 2.000 DM/Kind/Jahr.²⁶ Der Gesetzgeber hat allerdings Spielraum, durch Erhebungen einen konkreten Betreuungsaufwand und Erziehungsbeträge zu ermitteln.²⁷

Der Gesetzgeber hat dem Rechnung getragen, indem er durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung vom 16.08.2001²⁸ anstelle des bisherigen Betreuungsfreibetrags nach § 32 Abs. 6 S. 1 EStG ab VZ 2002 einen einheitlichen Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eingeführt hat, der für alle berücksichtigungsfähigen Kinder bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres gewährt wird.

Dieser beträgt

- 1.080 € (2.112 DM) pro Elternteil, d.h.
- 2.160 € (4.224 DM) für ein Elternpaar, das nach §§ 26, 26b EStG gemeinsam veranlagt wird.

Dies bedeutet, dass der Gesetzgeber entsprechend der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses²⁹ den bisherigen Kinderbetreuungsfreibetrag (§ 32 Abs. 6 S.1 EStG a.F.) in Höhe von 774 €/1.548 € um eine Kindererziehungskomponente in Höhe von 306 €/612 € erhöht hat, so dass insgesamt ein einheitlicher Freibetrag in Höhe von 1.080 €/2.160 € beschlossen wurde.

bisheriger Kinderbetreuungsfreibetrag (§ 32 Abs. 6 S.1 EStG a. F.)		774 €/1.548 €
<u>zzgl. zusätzliche Kindererziehungskomponente</u>	<u>+</u>	<u>306 €/612 €</u>
einheitlicher neuer Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (§ 32 Abs. 6 S.1 EStG n. F.)		1.080 €/2.160 €

Das Gesetz geht bei dem einheitlichen Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf von einem typisierten Bedarf aus. Es wird davon ausgegangen, dass bei kleineren Kindern typischerweise der Betreuungsbedarf überwiegt, mit zunehmendem Alter durch den Erziehungsbedarf abgelöst wird und am Ende durch den Ausbildungsbedarf verdrängt wird.³⁰ Der Bedarf wird ohne Nachweispflicht der Eltern steuermindernd zuerkannt, es bedarf also nicht eines konkreten Aufwands.

Im Zuge dieser Regelung fällt der bisherige Ausbildungsfreibetrag in Höhe von 1.800 DM für im elterlichen Haushalt lebende Kinder – § 33a Abs. 2 EStG – weg, lediglich bei auswärtiger Unterbringung eines volljährigen Kindes erfolgt die Berücksichtigung eines Sonderbedarfs in

²⁶ BVerfG Beschluss v. 10.11.1998, 2 BvR 1057/91-2 BvR 1226/91-2 BvR 980/91, BStBl II 1999, 182, 192

²⁷ Glanegger, DStR 1999, 227, 228

²⁸ BStBl I 2001, 533 ff.

²⁹ BT-Drucksache 14/6582 v. 04.07.2001

³⁰ Binger, 5463

Höhe von 462 €/924 €, wobei eine Minderung erfolgt, sofern das Kind eigene Einkünfte oder öffentliche Ausbildungsmittel von mehr als 1.848 €/Jahr erhält.

Der Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrag kann bei nicht zusammen lebenden Elternteilen nach § 32 Abs. 6 Ss. 6, 2. HS. EStG n. F. auf Antrag auf den Elternteil übertragen werden, bei dem das Kind gemeldet ist.

Der Abzug des Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrags kommt nur insoweit zur Anwendung, als die steuerliche Auswirkung nicht bereits durch das Kindergeld bewirkt wird. Insofern unterliegt das Verfahren gemeinsam mit dem Kinderfreibetrag der Günstigerprüfung zum Ende des Veranlagungszeitraums.

3.5 Günstigerprüfung

Im Rahmen der von Amts wegen vorzunehmenden Günstigerprüfung nach § 31 S. 4 EStG wird bei der Veranlagung festgestellt, ob das gezahlte Kindergeld die steuerliche Wirkung durch den Kinderfreibetrag und den Freibetrag für Betreuung- Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf erreicht. Dabei ist jedes Kind einzeln zu betrachten, vgl. den Wortlaut des § 32 Abs. 6 EStG, und mit dem ältesten Kind zu beginnen.³¹

Es wird individuell nach dem jeweiligen Steuersatz ermittelt, wie hoch die tatsächliche Steuererminderung durch die Freibeträge ist. Dabei gibt es drei Möglichkeiten: Das gezahlte Kindergeld entspricht der steuerlichen Freistellung über die Freibeträge, dann verbleibt es bei der Zahlung von Kindergeld und es kommt nicht zum Abzug der Freibeträge. Sofern das gezahlte Kindergeld die steuerliche Freistellung über die Freibeträge überschreitet, wird es nicht zurück gefordert, sondern es verbleibt bei dem/den Steuerpflichtigen und dient zur Förderung der Familie. Wenn das gezahlte Kindergeld die steuerliche Freistellung über die Freibeträge unterschreitet, dann werden die Freibeträge für das jeweilige Kind abgezogen und das Kindergeld mit der steuerlichen Freistellung der Freibeträge verrechnet.³²

Unterschreitet, wie in der genannten letzten Variante, das gezahlte Kindergeld die nach § 32 Abs. 6 EStG zu gewährende Steuerentlastungen durch Freibeträge, so werden im Rahmen der Besteuerung die Freibeträge zugrunde gelegt und von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Im Gegenzug wird das gezahlte Kindergeld mit der zu zahlenden Einkommensteuer verrechnet, § 31 S. 5 EStG. Im Ergebnis zahlen die Eltern das gewährte Kindergeld wieder zurück, da die tarifliche Einkommensteuer um das Kindergeld erhöht wird. In diesem Falle wird die gebotene Freistellung des Existenzminimums der Kinder allein durch den Abzug der Freibeträge bewirkt.

³¹ Jechnerer in: Lademann, § 31 Rdnr. 20; vgl. auch Schreiben des BMF v. 09.03.1998, BStBl I 1999, 347, 348, Rdnr.5-9

³² § 31 S. 2 und 4 EStG

Diese Regelung soll an einem Beispiel verdeutlicht werden³³: Die Eheleute A und B haben ein 12 jähriges Kind und haben ein zu versteuerndes Einkommen von 35.000 € bzw. 70.000 €.

Zu versteuerndes Einkommen	35.000 €	70.000 €
Einkommenssteuer 2002	5.064 €	16.436 €
Abzgl. Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EstG (3.648 € + 2.160 €)	5.808 €	5.808 €
Zwischensumme	29.192 €	64.192 €
Einkommensteuer darauf	3.500 €	14.304 €
Differenz zwischen Einkommenssteuer ohne und mit Freibeträgen	1.564 €	2.132 €
Kindergeld 12 x 154 €	-1.848 €	-1.848 €
Unterschreitung KG/FB		284 €
Verbleibt zur Förderung der Familie	284 €	

Bei dem zu versteuernden Einkommen von 35.000 € ist die steuerliche Freistellung des Einkommens der Eltern für den Sachbedarf und den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf durch das Kindergeld ausgeglichen. Da das Kindergeld höher ist als die steuerliche Entlastung über die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG verbleibt der Differenzbetrag von 284 € zur Förderung der Familie. Bei dem zu versteuernden Einkommen von 70.000 € kommen die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG zur Anwendung, Das gewährte Kindergeld wird durch entsprechende Erhöhung der Einkommensteuer zurück gezahlt.

3.6 Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung

Durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung vom 16.08.2001³⁴ wurde der § 33c EStG a.F. mit Wirkung zum 01.01.2002 neu gefasst. Er regelt nunmehr die Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten für alle Eltern gleichmäßig.

Voraussetzung für den Abzug von Kinderbetreuungskosten nach § 33c Abs. 1 EStG ist nunmehr, dass der Steuerpflichtige entweder erwerbstätig ist, sich in Ausbildung befindet, behindert oder krank ist und das Kind das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat (oder bei Behinderung des Kindes vor dem 27 Lbsj.). Bei zusammenlebenden Elternteilen müssen die Voraussetzungen bei den Steuerpflichtigen bei beiden Elternteilen vorliegen. Ausgenommen von der neuen Freibetragsregelung sind daher sowohl die sogenannte Hausfrauenehe als auch nicht verheiratet zusammen lebende Eltern, von denen ein Elternteil nicht erwerbstätig ist.

§ 33 c EStG ist der Höhe nach begrenzt. Die Kinderbetreuungskosten können nur dann abgezogen werden, wenn sie den Betrag von 774 €/1.548 € übersteigen. Hierbei wurde berücksichtigt, dass ein Teil der Kinderbetreuungskosten bereits in dem einheitlichen Freibetrag für

³³ Steuertabelle 2002 (Splittingtabelle), BStBl I 2001, 635 ff.

³⁴ BStBl I 2001, 533

Betreuung, Erziehung oder Ausbildung nach § 32 Abs. 6 EStG abgedeckt ist. Der Teil, der auf die Betreuungskosten dabei entfiel war 774 €/1.548 €. Daher können außergewöhnliche Belastungen nur geltend gemacht werden, soweit der reale nachzuweisende gesamte Aufwand diesen Betrag überschreitet.

Der Kinderbetreuungsfreibetrag ist der Höhe nach begrenzt, nämlich bis maximal 750 €/1.500 €. ³⁵

Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung, § 33c EStG n. F.

Aufwand	Rechtliche Folge
0 – 774 €/1.548 €	keine Berücksichtigung nach § 33c EStG, wg. § 32 Abs. 6 EStG
Mehr als 774 €/1.548 €	Berücksichtigung bis <ul style="list-style-type: none"> • max. 750 €/1.500 € • keine Günstigerprüfung nach § 31 S. 4 EStG

Bei der aufwandsorientierten Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung findet die o.g. Günstigerprüfung nach § 31 S. 4 EStG (s.o. unter 3.5.) nicht statt, d.h. es erfolgt keine Verrechnung mit dem Kindergeld sondern es handelt sich um eine zusätzliche Steuerentlastung.

3.7 Haushaltsfreibetrag

Das Bundesverfassungsgericht hatte festgestellt, dass die Vorenthaltung des Haushaltsfreibetrags nach § 32 Abs. 7 EStG für Verheiratete einen Verstoß gegen Art. 6 GG darstellt und hat den Haushaltsfreibetrag für mit dem Grundgesetz unvereinbar erklärt mit einer Auflage an den Gesetzgeber, bis 01.01.2002 eine Neuregelung herbeizuführen, und es hat bestimmt, dass der Haushaltsfreibetrag ab 01.01.2002 wegfalle. ³⁶

Der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 EStG wird aufgrund dessen schrittweise bis zum Jahre 2005 abgeschmolzen. ³⁷ Die Abschmelzung bezieht sich auf diejenigen, die bereits vor 2002 einen Anspruch auf den Haushaltsfreibetrag hatten. Steuerpflichtige, bei denen die Voraussetzungen für den Abzug des Haushaltsfreibetrages erstmalig in 2002 vorliegen würden, werden nicht nach § 32 Abs. 7 EStG sondern nach den Regelungen des Familienleistungsausgleichs berücksichtigt.

³⁵ Der § 33c a.F. gewährte einen aufwandsorientierten Maximalbetrag von 4.000 DM für das erste Kind, mindestens aber einen Pauschbetrag von 480 DM.

³⁶ BVerfG, Beschluss v.10.11.1998 - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl II 1999, 182, 192

³⁷ § 52 Abs. 40a EStG n. F. BStBl I 2001, 533, 536; Betrag bis 31.12.2001: 2.871 € (5.615 DM); VZ 2002: 2.340 €; VZ 2003 und 2004: 1.188 € ab 01.01.2005: 0 €

4. Eingriffs- und Leistungsverknüpfung

Die Kombination von Kindergeld und Kinderfreibeträgen wurde vom Bundesverfassungsgericht in seiner Entscheidung vom 29.05.1990 in der Weise angewandt, dass das Kindergeld in einen fiktiven Kinderfreibetrag umgerechnet wurde und dann zusammen mit dem im Einkommensteuerrecht geregelten Kinderfreibetrag dem Bedarf des Existenzminimum eines Kindes gegenüber gestellt wurde.³⁸

4.1 Entscheidung zum Optionsmodell

Manche Autoren gehen davon aus, der Gesetzgeber sei nach diesen Beschlüssen gehalten gewesen, das vorliegende Optionsmodell einzuführen.³⁹ Dies ergibt der Wortlaut der Beschlüsse allerdings nicht, da lediglich das Bundesverfassungsgericht für die zu entscheidenden Fälle diese Verrechnungsform gewählt hat, um den existenziellen Grundbedarf eines Kindes mit den dafür bestimmten staatlichen Leistungen und Vergünstigungen zu vergleichen.⁴⁰ Das Gericht hat keine Vorgabe gegeben, wie die steuerlichen Entlastung genau gewährleistet werden muss, lediglich wurden Maßgaben gesetzt für den Fall, dass der Gesetzgeber nicht rechtzeitig tätig werden würde.⁴¹

Letztlich hat das Gericht sich in seiner Entscheidung davon leiten lassen, was den Eltern tatsächlich zufließt und zu welchem Zweck der Staat die Förderungen durch Kindergeld und Kinderfreibetrag gewährt. Da dies beides aus Gründen der Entlastung von Familien und Gewährung eines Existenzminimums für die gesamte Familie erfolgt ist, lag die Verrechnung des Kindergelds in einen fiktiven Freibetrag nahe und ist im Ergebnis auch sachgerecht. Es handelte sich dabei aber nicht um einen konkreten Auftrag an den Gesetzgeber, zukünftig ebenso zu verfahren.⁴² Das Bundesverfassungsgericht hat bereits 1990 festgestellt, dass es dem Gesetzgeber ausdrücklich frei steht, die kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht oder im Sozialrecht zu berücksichtigen oder beides miteinander zu kombinieren.⁴³

4.2 Fiskal- und Sozialzweck

Die den Steuergesetzen zugrundeliegenden normkonzipierenden Prinzipien sind zu unterscheiden in Fiskalzwecknormen, Sozialzwecknormen und Vereinfachungsnormen.⁴⁴ Der Fiskal-

³⁸ BVerfG Beschluss v. 29.05.1990, – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BStBl II 1990, 653, 660 (betr. Kindergeld); BVerfG Beschluss vom 12.06.1990 – 1 BvL 72/86, BStBl I 1990, 664, 667 (betr. Kinderfreibeträge 1983-1985)

³⁹ vgl. etwa Dürr in: Frotzcher, § 31 Rdnr. 4

⁴⁰ BVerfG Beschluss v. 29.05.1990, – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BStBl. II 1990, 653, 660, BVerfG Beschluss vom 12.06.1990 – 1 BvL 72/86, BStBl I 1990, 664, 667

⁴¹ BVerfG Beschluss v. 10.11.1998, - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl. II 1999, 182, 192

⁴² so auch Seer/Wendt, NJW 2000, 1904, 1905

⁴³ BVerfG Beschluss v. 29.05.1990, – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL- 4/86, BStBl. II 1990, 653, 657

⁴⁴ Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, 74

zweck bedeutet dabei schlicht die Ausrichtung des Gesetzes auf den staatlichen Zweck, Erträge zu erzielen und ist damit Teil der staatlichen Eingriffsverwaltung. Sozialzwecknormen als Teil der Leistungsverwaltung dienen zur Verteilung des Steueraufkommens und gewährleisten die Verwirklichung des Sozialstaatsprinzips nach Art. 20 GG.

In das Einkommensteuerrecht als Teil der Eingriffsverwaltung (Fiskalzweck) ist durch die Einfügung der Kindergeldvorschriften in die §§ 62 ff EStG ein Teil aus der Leistungsverwaltung (Sozialzweck) eingebracht worden.

Nach Dostmann sei dies eine „steuersystematische Missbildung“⁴⁵ Jachmann u.a. sind der Ansicht, dass in § 31 EStG die Regelung von Fiskal- und Sozialzwecken in einer der Recht Klarheit widerstreitenden Weise vermengt werde.⁴⁶

Diesen Ansichten ist zuzustimmen. Durch die Einfügung von Kindergeldvorschriften als Sozialzwecknormen in das Einkommensteuerrecht als Eingriffsgesetz im Rahmen des Fiskalsystems wird das bisherige System gebrochen. Dies gilt zumindest für den Teil des Kindergelds, der nicht als Steuervergütung auf den zu erwartenden Steuerentlastungsbetrag aus der Berücksichtigung der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG gezahlt wird, sondern zur allgemeinen Förderung der Familie bei dieser verbleibt. Damit wurde das Einkommensteuerrecht in seinem Normcharakter verändert.

4.3 Rechtsklarheit

Der Grundsatz der Rechtsklarheit ist ein Teil der Rechtsstaatsprinzips nach Art. 20 Abs. 3 GG und erfordert die Gesetzmäßigkeit von Eingriffen, d.h. dass die Norm, die gegenüber einem Staatsbürger einen Eingriff ermöglicht, nach Inhalt, Gegenstand, Zweck und Ausmaß hinreichend bestimmt und begrenzt sein muss, so dass der Eingriff messbar und in gewissem Umfang für den Staatsbürger voraussehbar und berechenbar wird.⁴⁷ Es verstößt aber nicht gegen das Rechtsstaatsgebot, wenn der Gesetzgeber beispielsweise unbestimmte Rechtsbegriffe oder auslegungsbedürftige Begriffe verwendet.⁴⁸

Da es sich bei dem EStG um ein Eingriffsgesetz handelt, sind die vorgenannten Maßstäbe zu beleuchten. § 31 EStG regelt detailliert und eindeutig, dass und wie die monatliche Kindergeldzahlung als Steuervergütung für die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG angerechnet wird. Offen bleibt für den Steuerpflichtigen aber die rechtliche Einordnung, inwieweit es sich im Einzelfall um eine Steuervergütung oder um eine Sozialleistung handelt. Er erkennt erst bei der Einkom-

⁴⁵ Dostmann, DStR 1999, 884

⁴⁶ Jachmann in: Kirchhof/Söhn § 31 A 9, so auch Wosnitza, StuW 1996, 123, 135, Glanegger in: Schmidt, EStG, § 31 Rndr. 17; Seer/Wendt, NJW 2000, 1904, 1905

⁴⁷ Brockmeyer in: Schmidt-Bleibtreu Art. 20 Rdnr 34

⁴⁸ Brockmeyer in: Schmidt-Bleibtreu Art. 20 Rdnr 34

mensteuerveranlagung, welcher Teil der Kindergelds Transferleistung und welcher Teil Steuererleichterung war.

Aus § 31 EStG ist am Wortlaut zu erkennen, dass ein Teil des Kindergeldes einem Förderzweck, mithin einem Sozialzweck dient. Insoweit ist das Gesetz bestimmt und klar. Es ist ferner zu erkennen, dass es sich bei dem Förderzweck um einen variablen Anteil handelt, der in Abhängigkeit zu den Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG steht. Allein die Kombination von einer staatlicher Sozialleistung mit einem System von Steuerentlastung vermag daher nicht gegen das Rechtsklarheitsgebot verstoßen, da es dem Gesetzgeber ausdrücklich frei steht, die geminderte Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht oder im Sozialrecht zu berücksichtigen oder beides miteinander zu kombinieren.⁴⁹

5. Sozialrechtlicher Transfer

5.1 Problemstellung

Bei dem von VZ 1986-1995 geltenden dualen System hatte die Kindergeldzahlung nach dem BKGG den Charakter einer reinen Sozialleistung.⁵⁰ Durch das Jahressteuergesetz wurde seit VZ 1996 die Kindergeldzahlung als monatlich im voraus zu zahlende „einkommensteuerliche Vergütung“ gezahlt, das, insoweit es höher ist als zur Freistellung durch die Freibeträge erforderlich, der Förderung der Familie dient.⁵¹

Das vom Gesetzgeber gewählte gemischte System von Kindergeld und Kinderfreibeträgen wirft zwangsläufig die Frage nach der Steuernatur des Kindergelds und der steuerlichen Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG auf und deren rechtliche Würdigung.

§ 31 EStG bestimmt, dass es sich bei der Kindergeldzahlung um eine Steuervergütung handeln soll. Ob es sich bei der Kindergeldzahlung dabei tatsächlich materiell und formell um eine reine Steuervergütung handelt, ist allerdings fraglich.

Nach § 37 AO ist ein Steuervergütungsanspruch ein Anspruch, den das Gesetz einer Person gewährt, die eine entsprechende Steuer nicht selbst entrichtet hat, sondern sie bekommt die von jemand anderem zu Recht gezahlte Steuer ausbezahlt⁵², z. B. Vergütung anrechenbarer Körperschaftsteuer oder Vorsteuerabzug.⁵³

⁴⁹ so auch BVerfG Beschluss v. 29.05.1990, – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL- 4/86, BStBl. II 1990, 653, 657

⁵⁰ Weber-Grellert in: Schmidt, § 62 Rn.4

⁵¹ § 31 S. 3 EStG

⁵² Boeker in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 37 Rn 12; Schwarz in: Schwarz AO, § 37 Rn 5

⁵³ BFH Beschluss vom 12.04.1994, BStBl II 1995, 817,820

5.2 Streitstand

Nach dem Urteil des BFH vom 23.11.2000⁵⁴ soll es sich bei dem Teil des Kindergeldes, das nach § 31 S. 2 EStG, der der Förderung der Familie dient, um eine einkommensteuerliche Förderung der Familie durch eine Sozialzwecknorm handeln.⁵⁵ Der BFH lässt mit dieser Formulierung aber die systematische Einordnung des Kindergelds offen. An anderer Stelle urteilte der BFH 1999, dass der nachrangige Zeck des Kindergelds als Familienförderung an der einheitlichen steuerrechtlichen Beurteilung nichts zu ändern vermag.⁵⁶

Nach Kanzler soll auch das bedarfsüberschreitende Kindergeld einkommensteuerliche Förderung sein, da das Kindergeld unteilbar sei, und es als Sozialleistung auch steuerlichen Grundsätzen und Maßstäben unterliege.⁵⁷

Nach Ansicht von Dostmann sei mit der Einordnung als Steuervergütung im deutschen Einkommensteuerrecht quasi eine Negativsteuer⁵⁸ eingeführt worden, die die Zahlung eines Sozialtransfers vorsieht.⁵⁹ Jachmann vertritt wie viele Stimmen in der Literatur die Auffassung, dass das Kindergeld teilweise als Steuervergütung (Steuervergütungsanteil) und teilweise als Sozialleistung (Transferanteil) ausgestaltet ist. Sie und andere Autoren sind der Ansicht, dass diese vom Gesetzgeber gewählte Einordnung wegen der Vermengung von Fiskal- und Sozialzwecknormen steuersystematisch bedenklich sei.⁶⁰ Nach dieser Auffassung stellt der Gesetzgeber mit der von ihm gewählten rechtlichen Form die Unterscheidung zwischen einkommenssichernder Steuerverschonung und einkommensersetzender Sozialleistung in Frage, so dass unter Berücksichtigung des Normzwecks des Art. 6 GG Benachteiligungsverbot und Förderungsgebot vermischt werden.⁶¹

5.3 Entscheidung

Das Kindergeld ist zumindest materiell kein Steuervergütungsanspruch i. S. d. 37 AO. Zum einen wird das Kindergeld nicht an einen anderen als den Steuerschuldner gezahlt sondern an den Steuerschuldner selbst. Dies widerspricht der ausdrücklichen Einordnung als Steuervergütung i.S.d. § 37 AO.

Das Kindergeld ist in Höhe des Transferanteils Sozialleistung, das nur formell wie eine Steuervergütung behandelt wird. Zwar hat der Gesetzgeber in § 31 S. 3 EStG das gesamte gezahlte

⁵⁴ BFH Urteil vom 23.11.2000 -VI R 165/99- BStBl II 2001 279 ff.

⁵⁵ BFH Urteil vom 23.11.2000 -VI R 165/99- BStBl II 2001 279,280; Kanzler, FR 1999, 1133

⁵⁶ BFH Urteil v. 09.06.1999, BStBl II, 701, 703

⁵⁷ Kanzler, FR 1999, 1133, 1134

⁵⁸ Vgl. zum Begriff: Tipke, Die Steuerrechtsordnung Bd. II, 587 m.w.N.

⁵⁹ Dostmann, DStR 1999, 884

⁶⁰ Jachmann, in: Kirchhof/Söhn § 31 A 9, so auch Wosnitza, StuW 1996, 123, 135, Glanegger in: Schmidt, EStG, § 31 Rndr. 17; Heuermann, BB 1999, 660, 662

⁶¹ Jachmann in: Kirchhof/Söhn § 31 A 9

Kindergeld als Steuervergütung bezeichnet. Die gewählte Einordnung ist jedoch materiellrechtlich abzulehnen.

Unabhängig davon, dass der Begriff Steuervergütung irreführend gewählt wurde, kann jedwede Vorabvergütung auf eine zu erwartende Steuerentlastung nur so weit gehen, wie die Steuerfreistellung tatsächlich eine Steuererleichterung bewirken könnte. Soweit das Kindergeld über die entlastende Funktion der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG hinausgeht, hat das Kindergeld nach dem EStG die gleiche Funktion wie das Kindergeld nach dem BKGG⁶², nämlich die Funktion einer Sozialleistung.

Daraus folgt, dass das Kindergeld eine einheitliche Geldleistung mit rechtlicher Doppelfunktion ist. Sofern es sich nicht um den sozialen Transferanteil der Leistung handelt, kann das Kindergeld daher nur formell eine neue Art der Steuervergütung sein, die abweichend von der herkömmlichen Definition des BFH (im Rahmen des § 37 AO) an den Berechtigten selbst ausgezahlt wird.

6. Das Leistungsfähigkeitsprinzip

6.1 Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit

Die Steuererhebung unterliegt nach Art 1 Abs. 1 GG i.V.m. dem Sozialstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 1 GG dem maßgeblichen Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.⁶³

Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bedeutet, dass sich Art und Umfang der Steuererhebung danach zu orientieren hat, wie viel der einzelne Steuerpflichtige im Rahmen seiner individuellen wirtschaftlichen Situation zu leisten imstande ist und ist damit Differenzierungskriterium bei der Bestimmung proportionaler Gleichheit im Steuerrecht.⁶⁴

Der Steuerpflichtige ist aus der Gemeinwohlverantwortung heraus verpflichtet, im Rahmen seiner Möglichkeiten durch Steuerzahlung die staatlichen Aufgaben zu finanzieren. Sinkt die Gemeinwohlverantwortung des einzelnen, so ist er weniger leistungsfähig und ist daher folgerichtig von der Steuer zu verschonen.

⁶² Kanzler in: Hermann/Heuer/Raupach § 31 Rdnr 30; Felix, NJW 2001, 3073, 3077

⁶³ BVerfG Beschluss v. 22.06.1995 - 2 BvL 37/91, BStBl. II 1995, 655, 660; Tipke, Die Steuerrechtsordnung I 470 m.w.N., Meltinghoff S. 134, m.w.N.

⁶⁴ Jachmann, StuW 2000, 239, 240; dies. DStZ 2001, 225, 226

Es ist aber nur das sogenannte verfügbare bzw. disponible Einkommen steuerlich abschöpfbar.⁶⁵ Das Einkommen ist nur insoweit disponibel, wie der Steuerpflichtige es für einen Aufwand verwenden muss, den er nicht vermeiden kann.⁶⁶

Bereits 1990 hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass das Einkommen nicht disponibel sei, das benötigt werde, um - unabhängig vom sozialen Status der Familie - die Mindestvoraussetzungen für ein menschenwürdiges Dasein zu gewährleisten.⁶⁷ Bei Familien bedeutet dies unter Berücksichtigung des Fördergebots und Benachteiligungsverbots des Art. 6 Abs. 1 GG, dass das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei zu stellen ist.⁶⁸

Die Leistungsfähigkeit der Eltern wird neben dem existenziellen Sachbedarf auch durch den Betreuungsbedarf des Kindes gemindert.⁶⁹ Der Betreuungsbedarf ist für ein Kind ebenso wichtig wie der existenzielle Sachbedarf, um ein selbstbestimmtes und verantwortungsvolles Leben in unserer Gesellschaft führen zu können. Zu dem Betreuungsbedarf zählt das kindliche Bedürfnis nach Unterstützung, Anleitung, Vermittlung praktischer, kultureller und sprachlicher Erfahrungen, Erprobung moderner Kommunikationsmethoden, Feriengestaltung etc.⁷⁰

Dieses kindbedingte Existenzminimum ist unabhängig davon steuerfrei zu stellen, ob die Eltern das Kind selbst betreuen oder durch Fremdbetreuung diesen Bedarf sicherstellen.⁷¹ Eltern mit betreuungsbedürftigen Kindern sind wegen der Betreuungspflichten, die ihre Arbeitskraft oder ihre Zahlungsfähigkeit beanspruchen, daher weniger leistungsfähig als Steuerpflichtige ohne betreuungsbedürftige Kinder.

Das Gebot der horizontalen Besteuerungsgleichheit aus Art. 3 Abs. 1 GG bedeutet, dass die Steuerpflichtigen bei gleicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit auch gleich zu besteuern sind.⁷² Dies gilt insbesondere bei dem Vergleich der Leistungsfähigkeit von Steuerpflichtigen mit Kindern zu Steuerpflichtigen ohne Kinder. Das bedeutet beim Kinderleistungsausgleich auch die volle steuerliche Berücksichtigung des existenznotwendigen Mindestbedarfs für die Kinder aller Steuerpflichtigen unabhängig von dem individuellen Grenzsteuersatz.⁷³

Bei der Berücksichtigung des existenznotwendigen Mindestbedarfs eines Kindes hat der Gesetzgeber sich für den progressionswirksamen Weg des Abzugs der Freibeträge von der Bemessungsgrundlage und nicht für die Erhöhung des Grundfreibetrags entschieden.

⁶⁵ Seer/Wendt NJW 2000, 1904, 1906

⁶⁶ Jachmann, StuW 1998, 193, 198, Jachmann in: Kirchhof/Söhn § 31 Rdnr A 46

⁶⁷ BVerfG Beschluss v. 29.05.1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL- 4/86, BStBl. II 1990, 653, 658, vgl. auch Lang, StuW 1990, 331, 342

⁶⁸ BVerfG Beschluss v. 29.05.1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL- 4/86, BStBl. II 1990, 653, 657; BVerfG Beschluss v. 25.09.1992 – BvL 5,8,14/91, BVerfGE 87, 153,169

⁶⁹ BVerfG Beschluss v. 10.11.1998, - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl 1999, 182,188

⁷⁰ BVerfG Beschluss v. 10.11.1998, - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl 1999, 182,191

⁷¹ BVerfG Beschluss v. 10.11.1998, - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl 1999, 182,187

⁷² BVerfG Beschluss v. 10.11.1998 - 2 BvL 42/93, BStBl II 1999, 174, 179

⁷³ BVerfG Beschluss v. 10.11.1998 - 2 BvL 42/93, BStBl II 1999, 174, 180

Es wird überwiegend in der Literatur vertreten, dass die Progressionswirksamkeit dem Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspricht.⁷⁴ Das Bundesverfassungsgericht hat ebenfalls in seinem Urteil vom 10.11.1998 durch die Umrechnung des Kindergeldes in einen fiktiven Freibetrag und deren Abzug von der Bemessungsgrundlage die Progressionswirksamkeit der Freibeträge unterstellt.

Da das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit auf der Wahrnehmung der Gemeinwohlverantwortung basiert, hat dies zur Folge, dass derjenige, der wirtschaftlich leistungsfähiger ist, nicht nur absolut sondern auch relativ höhere Einkommensteuer zahlt. Umgekehrt ist es daher systemimmanent, dass bei demjenigen, der aufgrund der verminderten Gemeinwohlverantwortung weniger wirtschaftlich leistungsfähig ist, die Entlastung regressiv wirkt. Es handelt sich daher nicht um eine Steuervergünstigung sondern um die Verwirklichung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit.

6.2 Steuerverschonung vor Sozialleistung

Bei dem Optionsmodell wird einem großen Teil der Steuerpflichtigen, nämlich denjenigen, bei denen sich die Freibeträge nicht auswirken, zunächst durch die Nichtberücksichtigung der Kinderfreibeträge beim Lohnsteuerabzug das genommen, was gleichzeitig über die antragsgebundene Sozialleistung Kindergeld wieder ausgeschüttet wird. Damit greift der Gesetzgeber möglicherweise in verfassungswidriger Weise in das indisponible Einkommen ein und kompensiert diesen Nachteil mit der Zahlung von Kindergeld. Dadurch kann der verfassungsmäßig Vorrang des eigenverantwortlichen Erwerbs des Lebensunterhaltes vor staatlicher Hilfe verletzt sein. Nach Lieber werde durch das System per Besteuerung soziale Bedürftigkeit herbeigeführt und das Primat der Selbstverantwortung ausgehöhlt.⁷⁵

Bei der Entscheidung dieser Frage ist zu berücksichtigen, dass die Einkommensteuer eine Jahressteuer ist, bei der der Anspruch auf die Berücksichtigung der Freibeträge am Ende des Veranlagungszeitraums entsteht. Ferner wurde der Gesetzgeber durch das Bundesverfassungsgericht bestärkt, das in seiner Entscheidung aus dem Jahre 1990 ausdrücklich klargestellt hat, dass es dem Gesetzgeber frei steht, das Familienexistenzminimum im Rahmen einer Kombinationslösung Steuerrecht/Sozialrecht zu regeln.⁷⁶ Des weiteren kompensiert der Gesetzgeber die steuerlichen Auswirkungen der Freibetragsregelungen mit der Kindergeldzahlung, die zumindest zu einem gewissen Teil eine materielle Erstattung der zu erwartenden Steuererleichterung durch die Freibeträge darstellt und diese in der Mehrzahl der Fälle sogar übersteigt. Ein Eingriff in indisponibles Einkommen ist daher in der vom Gesetzgeber gewählten Form nicht zu sehen.

⁷⁴ Felix, DStR 2000, 1547, 1548;

⁷⁵ Lieber, DStZ 1997, 207, 211

⁷⁶ BVerfG Beschluss v. 29.05.1990 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL- 4/86, BStBl II 1990, 653, 657

6.3 Einkünfte des Kindes

Nach § 32 Abs. 4 S. 2 EStG sind die Grenzen, in denen den Eltern für ein Kind Kindergeld bzw. Freibeträge gewährt werden, als Freigrenze gestaltet. Dies bedeutet, dass die Eltern kein Kindergeld und keine Freibeträge erhalten, sofern das volljährige Kind eigene Einkünfte oder Bezüge von mehr als 7.188 €⁷⁷ im Kalenderjahr hat.

Auch hier stellt sich wieder die Frage nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und damit der Gemeinwohlverantwortung der Eltern. Ausgehend vom Unterhaltsrecht hat das Kind bei eigenem Einkommen einen verminderten bzw. gar keinen Unterhaltsanspruch mehr gegen die Eltern nach § 1602 BGB. Der BFH geht in seinem Urteil vom 21.07.2000 davon aus, dass die Eltern dann nicht mehr durch das Kind belastet sind, wenn es eigene Einkünfte oberhalb des Grenzbetrages hat.⁷⁷

Unter Beachtung des Art. 6 GG ist festzustellen, dass der elterliche Erziehungsauftrag mit der Volljährigkeit des Kindes endet, so dass ab Volljährigkeit der Freibetrag nur noch so lange gewährt werden muss, wie das Kind aus Ausbildungsgründen und der damit verbundenen verminderten eigenen Möglichkeiten auf Unterstützung durch die Eltern angewiesen ist. Der Grenzbetrag ist aus Typisierungs- und Vereinfachungsgründen an das sozialrechtliche Existenzminimum angelehnt und erscheint nicht unverhältnismäßig oder willkürlich.⁷⁸

Die Gemeinwohlverantwortung der Eltern steigt in dem Maße, wie sie nicht mehr durch das Kind belastet sind. Bei Einkünften unterhalb des Grenzbetrages ist das Kind immer noch auf die elterliche Unterstützung angewiesen, so dass die Gemeinwohlverantwortung der Eltern weiterhin gemindert ist. Bei eigenen Einkünften oberhalb des Grenzbetrages ist das Kind nicht mehr auf die elterliche Unterstützung angewiesen und die Gemeinwohlverantwortung bei Eltern mit Kindern ist dann ebenso groß wie bei kinderlosen Steuerpflichtigen, so dass es sachgerecht ist, die kindbedingten Vergünstigungen bei Überschreiten des Grenzbetrages gänzlich entfallen zu lassen.

6.4 Bedarf versus Aufwand

6.4.1 Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG

Das deutsche Einkommensteuergesetz kennt systematisch die Regelung, dass steuerliche Feststellungen von einem Teil des Einkommens durch steuerlich anzuerkennenden Aufwand bewirkt wird. Beim Kinderleistungsausgleich geht allerdings der Gesetzgeber nicht von einem entstandenen Aufwand aus, sondern orientiert sich entsprechend der verfassungsgerichtlichen Vorgaben an dem Existenzbedarf eines Kindes.

⁷⁷ BFH Urteil v. 21.07.2000 –VI R 153/99, DStR 2000, 1642, 1645

⁷⁸ Felix, FR 2001, 832, 833

Ein Teil der Literatur fordert entsprechend des Prinzips der subjektiven Leistungsfähigkeit einen vollen Abzug aller unvermeidbarer kindbedingten Aufwendungen.⁷⁹ Demgegenüber stellt schon das Urteil des BVerfG vom 29.05.1990 klar, dass das Existenzminimum bedarfsorientiert mit einem einheitlichen Betrag berücksichtigt werden kann, wenn dieser Betrag in möglichst allen Fällen den realen Bedarf berücksichtigt.⁸⁰

Der Abzug des kindbezogenen individuellen Aufwands hätte die Folge, dass die Steuerpflichtigen unterschiedliche Abzugsbeträge verzeichnen könnten, je nach dem sozialen und wirtschaftlichen Status der Familie. Dies vermeidet die bedarfsorientierte Berücksichtigung von Freibeträgen.

Betrachtet man die Leistungsfähigkeit als Gemeinwohlverantwortung⁸¹, die den Steuerpflichtigen aufgrund der Kindesbetreuung und Erziehung von vornherein nicht trifft, so ist der Abzug der Freibeträge als Bedarfsbeträge sachgerecht, da bei den Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 EStG gerade kein Aufwand abgegolten werden soll sondern die reduzierte Gemeinwohlverantwortung des Steuerpflichtigen.

6.4.2 Außergewöhnliche Belastungen nach § 33 c EStG

Der Gesetzgeber hat die bedarfsorientierte Freibetragsregelung bei der Berücksichtigung von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung nach § 33c EStG n. F. durchbrochen. Nach Kanzler sei der neue § 33 c EStG die Abgeltung für Fremdbetreuung, während § 32 Abs. 6 EStG die Eigenbetreuung berücksichtige.⁸²

Der Gesetzgeber berücksichtigt daher neben der bedarfsorientierten Gemeinwohlkomponente aufwandsorientierte besondere Belastungen.

Fraglich ist, ob durch den neu geschaffenen § 33c EStG die Vorgabe des Verfassungsgericht erfüllt wird, da die Art und Weise der Betreuung des Kindes von den Eltern bestimmt wird und der Staat im Rahmen des Schutzgebotes aus Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG verpflichtet ist, diese eheliche Entscheidung zu fördern und zu ermöglichen sowie sie gegenüber anderen Lebensformen nicht zu benachteiligen.⁸³

Indem der Gesetzgeber ein System geschaffen hat, das die Kinderbetreuungskosten nunmehr auch für zusammen lebende Eheleute abzugsfähig macht, ist er einem Teil des Beschlus-

⁷⁹ Seer/Wendt, NJW 2000, 1904, 1907 m.w.N.; so auch bereits Kirchhof, StuW 1985, 319, 328, der davon ausgeht, dass die Einkünfte um die Aufwendungen gemindert werden müssen, die der Steuerpflichtige für sich und seine Familie vornehmen muss; Renner, 24;

⁸⁰ BVerfG Beschluss v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86, BStBl. II 1990, 653, 659

⁸¹ hierzu siehe auch eingehende Ausführungen bei Jachmann, StuW 2000, 239, 240

⁸² Kanzler, FR 2001, 921, 940

⁸³ BVerfG Beschluss v. 10.11.1998, - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl 1999, 182,187 f.

ses gerecht geworden, nämlich der Abschaffung der Ungleichbehandlung gegenüber Alleinerziehenden.

Allerdings ist zu prüfen, ob der Gesetzgeber damit auch seiner allgemeinen Pflicht aus Art. 6 Abs. 1 GG nachkommt, die Entscheidung der Eltern zu schützen und deren Entscheidungsfreiheit zu fördern. Bedenken könnten sich hinsichtlich der Mindest- und Höchstgrenze der anzuerkennenden und abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten auf max. 1.500 € (für ein Elternpaar) ergeben.

Bei der Untergrenze, dass Kinderbetreuungskosten erst ab einem Aufwand von 774 €/1.548 € als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, ergeben sich keine Bedenken, da dieser Betrag im Rahmen des § 32 Abs. 6 EStG rechnerisch bereits berücksichtigt ist (s.o. unter 3.4.).

Sofern Elternpaare aber einen größeren notwendigen Aufwand haben als 3.048€ Jahr/Kind, sind diese Kosten nicht berücksichtigungsfähig.

Diese Regelung könnte wiederum gegen das besondere Schutzgebot aus Art. 6 Abs. 1 und 2 GG verstoßen, da die Entscheidung der Eltern, die höhere Kinderbetreuungskosten aufwenden, vom Gesetzgeber insoweit nicht geschützt und gefördert werden. Da dem Staat eine besondere Schutzpflicht gegenüber Ehe und Familie zukommt, ist eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit des kindbedingten notwendigen Aufwands immer problematisch im Hinblick auf die besondere Schutzpflicht aus Art. 6 Abs. 1 und Abs. 2 GG. Gerichtliche Entscheidungen zu dem § 33c EStG n. F. sind abzuwarten.

6.5 Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten

Ein weiterer Ansatz wäre, die Kinderbetreuungskosten als Werbungskosten nach § 9 EStG bzw. als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG zu berücksichtigen. Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.⁸⁴ Betriebsausgaben sind Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind.⁸⁵

Ein Teil des Schrifttums ist der Ansicht, dass erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten dem Werbungskosten- bzw. dem Betriebsausgabenbereich zuzuordnen sind.⁸⁶ Andere Autoren vertreten die Ansicht, dass der verfassungsrechtlich fundierte Erziehungsauftrag gerade unabhängig davon sei, ob die Eltern berufstätig sind oder nicht, so dass der Unterhaltsbedarf und der Erwerbsbedarf nicht der Erwerbsphäre sondern der Privatsphäre zuzuordnen sei.⁸⁷

⁸⁴ § 9 Abs. 1 S. 1 EStG

⁸⁵ § 4 Abs. 4 EStG

⁸⁶ Seer/Wendt, NJW 2000, 1904, 1907; Schön, DStR 1999, 1677, 1680;

⁸⁷ Kirchhof, NJW 2000, 2792, 2796; Jachmann in: Kirchhof/Söhn § 32 Rdnr A 82

Die Rechtsprechung des BFH und einem großen Teil der Literatur geht von einem Veranlassungsprinzip beim Werbungskostenbegriff aus.⁸⁸ Danach sind Werbungskosten alle Aufwendungen, die durch die Erzielung von steuerpflichtigen Einnahmen veranlasst sind. Dabei ist eine auf die Einnahmeerzielung bezogene Veranlassung dann zu bejahen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit der auf Einnahmeerzielung gerichteten Tätigkeit besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung dieser steuerlich relevanten Tätigkeit gemacht werden. Dabei ist der objektive Zusammenhang stets zwingend, während die subjektive Absicht kein notwendiges Merkmal des Werbungskostenbegriffs ist⁸⁹, wobei ein mittelbarer Zusammenhang im Rahmen eines weiten Werbungskostenbegriffs genügt.⁹⁰

Bei der Entscheidung dieser Frage ist zu berücksichtigen, dass der Erziehungsauftrag aus Art. 6 Abs. 1 und 2 GG zwar unabhängig von der Wahl der Eltern zu einer Berufstätigkeit besteht, dass aber das während der Fremdbetreuung erzielte Einkommen nur dann erzielt werden kann, wenn Aufwendungen für die Fremdbetreuung getätigt werden. Insoweit wäre zumindest ein mittelbarer Zusammenhang zwischen Aufwendung und steuerpflichtiger Tätigkeit gegeben.

Der grundgesetzliche Erziehungsauftrag der Eltern und die Privatveranlassung stehen daher m.A.n. nicht mit einem gleichzeitigem mittelbarem beruflichen Zusammenhang der Aufwendungen in Widerspruch.

Insoweit ist darauf zu verweisen, dass das BVerfG in diesem Zusammenhang selbst von „erwerbsbedingten“ Aufwendungen spricht.⁹¹ Ferner ist zu berücksichtigen, dass zunehmend mehr gemischte Aufwendungen als Werbungskosten zumindest teilweise abzugsfähig sind, wie z.B. die Übernachtungskosten während einer Geschäftsreise.⁹²

7. Ergebnis

Der Grundansatz des Gesetzgebers, das Familienexistenzminimum steuerfrei zu stellen und sich dabei an einem Bedarf zu orientieren ist aufgrund der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als Ausdruck der Gemeinwohlverantwortung des einzelnen richtig gewählt.

Es werden allerdings durch die gewählte Form im Einkommensteuerrecht Fiskal- und Sozialzwecknormen vermengt, wobei letztendlich für die meisten Steuerpflichtigen offen bleibt, in welcher Höhe ihnen ein sozialrechtlicher Transferanteil gewährt wird. Abzuwarten bleibt ferner

⁸⁸ BFH Urteil v. 18.11.1980 – VIII R 194/78BStBl II 1981, 510,513; Dreseck in: Schmidt § 9 Rdnr 7 m.w.N.

⁸⁹ BFH Beschluss v. 28.11.1977 – GrS2-3/77, BStBl II 1978, 105, 108; von Bornhaupt BB 81, 773; DStR 83, 11, 14 f.; Söhn FR 80, 301, 302; Offerhaus BB 79, 617, 621

⁹⁰ BFH Urteil v. 06.02.1979 – VIII R 70/76, BStBl. II 79, 550,551

⁹¹ BVerfG Beschluss v. 10.11.1998, - 2 BvR 1057/91, 2 BvR 1226/91, 2 BvR 980/91, BStBl 1999, 182

⁹² Seer/Wendt, NJW 1904, 1908

die gerichtliche Überprüfung der höchstbetragsorientierten Aufwandsberücksichtigung als außergewöhnliche Belastungen bei den Kinderbetreuungskosten.

Die Regelungen zum Familienleistungsausgleichs im Einkommensteuerrecht enthalten daher eine Reihe von Systemwidrigkeiten und können nur als eine Kompromisslösung angesehen werden, die auch weiterhin Verbesserungen formeller und materieller Art benötigt.

Literaturverzeichnis

- Binger, Jürgen, Änderung der Einkommensteuer durch das Zweite Gesetz zur Familienförderung, NWB (10/2001)- Fach 3b, 5459 ff.
- Blümlich, Walter, EStG KStG GewStG Kommentar, München Stand: 71. Lfg, August 2001
- Bordewin, Arno/ Brandt, Jürgen, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Heidelberg, Stand: 208. Lfg, Mai 2001
- Dankmeyer, Udo / Giloy, Jörg, Einkommensteuer Kommentar, Neuwied, Stand: 106. Lfg, Juni 2001
- Dohmen, Dieter, Ausbildungskosten, Ausbildungsförderung und Familienlastenausgleich, Köln, 1999
- Dostmann, Dieter, Drei Jahre einkommensteuerliches Kindergeld, DStR 1999, 884 ff.
- Ebling, Iris, Besteuerung vom Einkommen, Köln, 2001
- Felix, Dagmar, Eigene Einkünfte des Kindes im Kindergeldrecht, FR 2001, 832 ff.
- Felix, Dagmar, Das Zweite Gesetz zur Familienförderung, NJW 2001, 3073 ff.
- Felix, Günther, Rückwirkungsverbot geänderter Steuerrechtsprechung in: Festschrift für Klaus Tipke, S. 71 ff.
- Frotscher, Gerrit, EStG Kommentar zur Einkommensteuer, Freiburg, Stand: 105 Lfg, Juli 2001
- Glanegger, Peter, Der Kinderbetreuungs- und Kindererziehungsbedarf nach dem Beschluss des BVerfG vom 10.11.1998, 2 BvR 1057/91, 1226/91, 980/91, DStR 1999, 227 ff.
- Hermann, Carl / Heuer, Gerhard / Raupach, Arndt, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Köln, Stand: 202 Lfg. Juni 2001
- Heuermann, Bernd, Paradigmawechsel im Leistungsausgleich für Familien, BB 1999, 660 ff.
- Hübschmann, Walter / Hepp, Ernst / Spitaler, Armin, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, München Stand 170. Lfg, Oktober 2001
- Jachmann, Monika, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsverhältnis zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, 97 ff.
- Jachmann, Monika, Grundthesen zur Verbesserung der Akzeptanz der Besteuerung, insbesondere durch Vereinfachung des Steuerrechts, StuW 1998, 193 ff.
- Jachmann, Monika, Ökologie versus Leistungsfähigkeit – Gilt es neue Wege in der Steuerrecht-fertigung zu gehen? –, StuW 2000, 239 ff.
- Jachmann, Monika, Steuerrechtfertigung aus der Gemeinwohlverantwortung, DStZ 2001, 225 ff.
- Kanzler, Hans- Joachim, Sechs Entscheidungen zum Begriff der „Berufsausbildung“ – oder: Zu den feinen Unterschieden zwischen Einkommensteuer und Sozialrecht, FR 1999, 1133
- Kanzler, Hans-Joachim, Die Besteuerung von Ehe und Familie, in: Ebling: Besteuerung vom Einkommen, S. 417 ff.
- Kanzler, Hans-Joachim, Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, 921 ff.
- Kirchhof, Paul, Der verfassungsrechtliche Auftrag zur Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit, StuW 1985, 319

- Kirchhof, Paul, Ehe- und familienrechtliche Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792 ff.
- Kirchhof, Paul / Söhn, Hartmut, Einkommensteuergesetz Kommentar, Heidelberg Stand: 113 Lfg, Sept. 2001
- Lademann, Fritz, EStG Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stuttgart, Stand: 130 Lfg, Januar 2001
- Lang, Joachim, Verfassungsrechtliche Gewährleistung des Familienexistenzminimums im Steuer- und Kindergeldrechts, StuW 1990, 331 ff.
- Lieber, Bettina, Zur Verfassungsmäßigkeit des Familienleistungsausgleichs, DStZ 1997, 207 ff.
- Martens, Joachim, Sozialrechtsnorm im Steuerrecht, StVJ 1989, 199 ff.
- Mellinghoff, Rudolf, Maßstäbe für eine Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, StVJ 1989, 130 ff.
- Offerhaus, Klaus, Zur steuerrechtlichen Abgrenzung zwischen betrieblich (beruflich) veranlaßten und durch die Lebensführung veranlaßten Aufwendungen, BB 1979, 617 ff.
- Renner, Yvonne, Familienlasten- oder Familienleistungsausgleich, Berlin, 2000
- Schmidt, Ludwig, Einkommensteuergesetz, Kommentar Hrsg.: Ludwig Schmidt, 20 A., München, 2001
- Schmidt-Bleibtreu, Bruno/ Klein, Franz, Kommentar zum Grundgesetz, 9. A. Neuwied 1999
- Schneider, Josef, Das Kind im Steuerrecht, Stuttgart, 1998
- Schöberle, Horst, Kinderleistungsausgleich im Schnittpunkt steuerrechtlicher Erfordernisse und sozialpolitischer Aspekte, DStZ 1999, 693 ff.
- Schön, Wolfgang, Die Kinderbetreuung, das BVerfG und der Entwurf eines Gesetzes zur Familienförderung, DStR 1999, 1677 ff.
- Schwarz, Bernhard, AO Kommentar zur Abgabenordnung, Freiburg Stand: 96 Lfg, August 2001
- Seer, Roman / Wendt, Volker, Die Familienbesteuerung nach dem sogenannten „Gesetz zur Familienbesteuerung“ vom 22.12.1999, NJW 2000, 1904 ff.
- Söhn, Hartmut, Bürgerliche Kleidung, Berufskleidung und Werbungskosten, FR 1980, 301 ff.
- Tipke, Klaus, Die Steuerrechtsordnung Bd. I, Köln, 2000; Die Steuerrechtsordnung Bd. II, Köln, 1993
- von Bornhaupt, Kurt, Ermittlung des Werbungskostenbegriffs nach dem Veranlassungsprinzip im Wege der Rechtsfortbildung, DStR 1983, 11 ff.
- von Bornhaupt, Kurt, Zum Begriff der Werbungskosten, insbesondere auch im Verhältnis zum Betriebsausgabenbegriff, BB 1981, 773 ff.
- Wendt, Rudolf, Familienbesteuerung und Grundgesetz in: Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion – Festschrift für Klaus Tipke S. 47 ff.
- Wosnitza, Die Besteuerung von Ehegatten und Familien – Zur ökonomischen Rechtfertigung eines Realsplittings, StuW 1996, 123 ff.
- Zenthöfer, Wolfgang, Einkommensteuer, 6. A. 2001