

Matthias Modrzejewski

# Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht

Eine Neuausrichtung des subjektiven Nettoprinzips



**Nomos**



Steuerwissenschaftliche Schriften

Herausgegeben von

Prof. Dr. Lars P. Feld, Walter Eucken Institut, Freiburg i. Br.

Prof. Dr. Ekkehart Reimer, Universität Heidelberg

Prof. Dr. Christian Waldhoff, Humboldt-Universität zu Berlin

Band 64

Matthias Modrzejewski

# Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht

Eine Neuausrichtung des subjektiven Nettoprinzips



**Nomos**



Gedruckt mit freundlicher Unterstützung des Bundesministeriums des Innern sowie der Johanna und Fritz Buch Gedächtnis-Stiftung

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

Zugl.: Köln, Univ., Diss., 2017

ISBN 978-3-8487-4746-7 (Print)

ISBN 978-3-8452-9111-6 (ePDF)

1. Auflage 2018

© Nomos Verlagsgesellschaft, Baden-Baden 2018. Gedruckt in Deutschland. Alle Rechte, auch die des Nachdrucks von Auszügen, der fotomechanischen Wiedergabe und der Übersetzung, vorbehalten. Gedruckt auf alterungsbeständigem Papier.

## Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2017 von der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität zu Köln als Dissertation angenommen.

Besonderen Dank schulde ich meiner Doktormutter, Frau Prof. Dr. Johanna Hey. Sie hat mich in allen Phasen der Bearbeitung tatkräftig unterstützt, die Freiräume dafür geschaffen, dass ich die Arbeit während meiner Zeit am Institut für Steuerrecht der Universität zu Köln nahezu fertigstellen konnte und sich auch darüber hinaus für mich eingesetzt. Für die Erstellung des Zweitgutachtens danke ich Herrn Prof. Dr. Wolfram Höfling.

Für die fachliche und persönliche Unterstützung, die ich während meiner Zeit am Institut für Steuerrecht erfahren habe, schulde ich insbesondere Ruth Heilmeier, Martin Strahl, Gary Rüscher, Hanna Hermenns, Marcel Kreutz, Lukas Münch, Sven Härtwig sowie Dr. Simon Kempny Dank.

Für Zuschüsse zu den Druckkosten danke ich dem Bundesministerium des Innern sowie der Johanna und Fritz Buch Gedächtnis-Stiftung.

Ich widme diese Arbeit meinen Eltern, die mich zeitlebens bedingungslos unterstützt haben.

Karlsruhe, im Januar 2018

Matthias Modrzejewski



# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	21
Einleitung	25
1. Kapitel: Grundlagen der Existenzsicherung im Steuer- und Sozialrecht	29
A. Die Existenzsicherung als staatliche Aufgabe	29
I. Die staatliche Pflicht zur Sicherung der Existenz des Einzelnen	29
II. Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Existenzminimum	32
1. Beschlüsse zum Familienexistenzminimum (1990)	32
2. Grundfreibetragsbeschluss (1992)	33
3. Beschlüsse zum Kinderlastenausgleich (1998)	34
4. Kranken- und Pflegeversicherung (2008)	35
5. Sozialrechtliches Existenzminimum (2010/2014)	35
III. Fazit und Fortgang der Bearbeitung	36
B. Existenzsicherung im Sozialrecht	37
I. Zielsetzung des Sozialrechts	37
II. Die Bereiche des Sozialrechts	37
III. Existenzsicherung im Sozialrecht	39
IV. Strukturprinzipien des Rechts der Existenzsicherung	41
1. Bedarfsdeckungsgrundsatz	42
a) Konkretisierung des Bedarfsdeckungsgrundsatzes	42
b) Das Verhältnis von Bedarf und Bedürftigkeit	43
2. Nachranggrundsatz	46
a) Der Nachrang gegenüber dem Einsatz von Einkommen	46
b) Der Nachrang gegenüber dem Einsatz von Vermögen	48
c) Der Nachrang gegenüber Unterhaltsansprüchen	51
C. Existenzsicherung im Steuerrecht	51
I. Das steuerrechtliche Leistungsfähigkeitsprinzip	51
1. Das objektive Nettoprinzip	52

2. Das subjektive Nettoprinzip	53
a) Kritik am subjektiven Nettoprinzip	54
b) Art der Berücksichtigung existenzsichernden Aufwands: Der Abzug von der Bemessungsgrundlage	55
aa) Die Menschenwürdegarantie und das Sozialstaatsprinzip	55
bb) Die Eigentumsfreiheit und das Sozialstaatsprinzip	57
cc) Die Gleichheitssätze	59
c) Berücksichtigung der Höhe nach: Die Bedeutung der Indisponibilität des Aufwands	62
aa) Keine überzeugende Lastenverteilung durch die Lehre vom indisponiblen Einkommen	62
bb) Keine überzeugende Umsetzung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts	64
d) Fazit	66
II. Fazit: Neuausrichtung des subjektiven Nettoprinzips	66
D. Das Verhältnis von Steuerrecht und Sozialrecht	67
I. Die Maßgeblichkeit des Sozialrechts für die Existenzsicherung im Steuerrecht	68
1. Die Wesensverwandtschaft von Steuerrecht und Sozialrecht	68
a) Sozialrecht als sachnahes Recht der Existenzsicherung	68
b) Kein Abstandsgebot zwischen Steuer- und Sozialrecht	71
aa) Keine Pflicht zur Prämierung der Erwerbstätigkeit durch ein erhöhtes Existenzminimum	73
bb) Zwischenfazit: Abstandsgebot nicht leistungsfähigkeitsgerecht	74
cc) Keine zielgenaue Verbesserung der Anzeizeffekte	75
dd) Fazit	77
c) Bedarf oder Bedürftigkeit als maßgebliche Bezugsgröße des Steuerrechts	78
aa) Existenzsicherung des Steuerpflichtigen selbst (Kongruenz)	78
bb) Existenzsicherung von Angehörigen (Inkongruenz)	79
d) Die Bedeutung von Vermögen und Einkommen	81
aa) Vermögen	82
(1) Vermögen des Steuerpflichtigen	82



(2) Vermögen der Angehörigen	84
(a) Volljährige Kinder	84
(b) Minderjährige Kinder	87
(c) Nichtberücksichtigung des Vermögens aus Vereinfachungsgesichtspunkten	88
(3) Fazit	90
bb) Einkommen	90
e) Fazit	92
2. Beschränkung auf existenzsichernde sozialrechtliche Ansprüche	93
a) Sozialrechtliche Fürsorge ist unzureichend	93
b) Sozialrechtliche Leistungen gehen über das Existenzminimum hinaus	94
aa) Absetzbetrag nach § 11b Abs. 3 SGB II	95
bb) Wohngeld und Kinderzuschlag	96
(1) Wohngeld	96
(2) Kinderzuschlag	99
3. Die Bedeutung von Typisierungen bei der Abstimmung von Steuer- und Sozialrecht	101
a) Grundlagen und Voraussetzungen von Typisierungen	102
aa) Begriff der Typisierung	102
bb) Anforderungen an die Rechtfertigung typisierender Normen	105
cc) Anforderungen an die Ermittlung des typischen Falles	107
b) Typisierung im Steuer- und Sozialrecht	108
aa) Größere Typisierung im Steuerrecht	108
bb) Berücksichtigung regional unterschiedlicher Existenzminima	110
c) Fazit	113
II. Fazit	114
E. Die steuerrechtliche Rechtfertigung von Sozialzwecknormen	115
I. Die Unterscheidung zwischen Lenkungsnormen und Umverteilungsnormen	116
II. Die Rechtfertigung von Sozialzwecknormen	117
1. Das Gemeinwohlprinzip als übergeordnetes Prinzip zur Rechtfertigung	117

2. Die Rechtfertigung von Lenkungsnormen anhand des Verdienstprinzips	118
3. Die Rechtfertigung von Umverteilungsnormen anhand des Bedürfnisprinzips	121
III. Fazit	121
2. Kapitel: Die Familienbesteuerung als Untersuchungsgegenstand	122
A. Das duale System	123
I. Untersuchungsgegenstand	123
1. Historie unter Berücksichtigung der wegweisenden Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts	123
2. Derzeitige Regelung in Grundzügen	125
II. Verfassungsmäßigkeit des dualen Systems	127
1. Berücksichtigung des sächlichen Existenzminimums	128
a) Die Berücksichtigung im Sozialrecht	128
aa) Regelbedarf	128
bb) Unterkunft und Heizung	129
cc) Bildung und Teilhabe	131
b) Die Berücksichtigung im Steuerrecht	131
aa) Regelbedarf	132
bb) Unterkunft und Heizung	132
cc) Bildung und Teilhabe	134
c) Folgerungen für die Berücksichtigung	134
aa) Regelbedarf	134
bb) Unterkunft und Heizung	136
cc) Bildung und Teilhabe	139
dd) Fazit	139
2. Berücksichtigung der Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungskomponente	140
a) Die Berücksichtigung im Sozialrecht	140
b) Die Berücksichtigung im Steuerrecht	141
aa) Rechtfertigung mit tatsächlichem Aufwand bei Eigenbetreuung	141
bb) Rechtfertigung mit Einkommensverzicht bei Eigenbetreuung	142

cc) Rechtfertigung mit Bindung der elterlichen Arbeitskraft aufgrund der Gemeinwohlverantwortung der Eltern bei Eigenbetreuung	142
c) Folgerungen für die Berücksichtigung	144
aa) Fehlender typisierend abzudeckender Aufwand bei Eigenbetreuung	144
bb) Keine steuerrechtliche Beachtlichkeit eines Einkommensverzichts bei Eigenbetreuung	146
cc) Keine Rechtfertigung aufgrund der Gemeinwohlverantwortung der Eltern bei Eigenbetreuung	147
dd) Fazit	148
3. Einwände gegen das duale System und rechtspolitische Hindernisse einer Reform	148
a) Die Degressionswirkung des Kinderfreibetrags	148
b) Kritik am Alternativverhältnis von Freibeträgen und Kindergeld	149
aa) Verfassungsrechtliche Kritik	149
bb) Rechtspolitische Kritik	151
cc) Exkurs: Die Bedeutung der Kapitaleinkünfte bei Ausgliederung des Kindergeldes aus dem EStG	153
c) Zweifelhafte systematische Einordnung der steuerlichen Entlastung	154
d) Hindernisse einer Streichung des Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsfreibetrags	156
III. Exkurs: Reform der steuerlichen Berücksichtigung von Kindern	158
1. Das Familienrealsplitting	158
a) Eignung zur Freistellung des Existenzminimums	159
b) Bedenken und rechtspolitische Bewertung	160
2. Das Familiendivisorsplitting	163
a) Eignung zur Freistellung des Existenzminimums	164
b) Bedenken und rechtspolitische Bewertung	167
IV. Exkurs: Das Elterngeld	168
1. Rechtfertigung der Thematisierung	168
2. Ausgestaltung und Ziele des Elterngeldes	169

3. Würdigung des Elterngeldes im Hinblick auf die zur Rechtfertigung des Betreuungsfreibetrags genannten Aspekte	171
a) Einkommensverzicht und Elterngeld	171
b) Gemeinwohlverantwortung und Elterngeld	173
4. Fazit	174
B. Kinderbetreuungskosten	175
I. Untersuchungsgegenstand	175
1. Historie unter Berücksichtigung der wegweisenden Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts	175
a) Abzugsmöglichkeit für Hausgehilfinnen als Vorgängernorm	175
b) Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 11. Oktober 1977	176
c) Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 3. November 1982 und die Folgejahre	177
d) Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 10. November 1998	178
e) Erneute Einführung des § 33c EStG und der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 16. März 2005	179
f) Neuregelung durch das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung vom 26. April 2006	180
g) § 9c EStG und die gegenwärtige Regelung in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG	180
h) Fazit	181
2. Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG	181
II. Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten	182
1. Zu untersuchende Konstellationen	182
2. Die Fremdbetreuung im Sozialrecht	184
a) Grundkonzeption der § 22 ff. SGB VIII	184
b) Kostenbeteiligung	187
3. Berücksichtigung dem Grunde nach	188
a) Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten im Zusammenhang mit (beidseitiger) Erwerbstätigkeit	188
aa) Die Berücksichtigung im Sozialrecht	188
(1) Besonderheiten bei Erwerbstätigkeit	189

(2) Kostenbeteiligung	190
(3) Fazit	190
bb) Diskussion im Steuerrecht	191
(1) Einordnung als gemischt veranlasster Aufwand	191
(2) Position des Bundesverfassungsgerichts	192
(3) Uneinigkeit in der Literatur über die Zuordnung zum objektiven oder subjektiven Nettoprinzip	193
(a) Bedeutung der Zuordnung	193
(b) Methode der Zuordnung (Wesentlichkeit/Schwerpunkt)	195
(c) Zuordnung zum objektiven Nettoprinzip	196
(d) Zuordnung zum subjektiven Nettoprinzip	197
(4) Fazit	198
cc) Folgerungen	199
(1) Keine Berücksichtigung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten im subjektiven Nettoprinzip	199
(2) Berücksichtigung als Erwerbsaufwand parallel zum Sozialrecht	200
(3) Fazit	201
b) Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten im Zusammenhang mit (beidseitiger) Krankheit	201
aa) Die Berücksichtigung im Sozialrecht	201
(1) Kinderbetreuungskosten in besonderen Situationen	202
(a) Eltern in unentgeltlicher Ausbildung	202
(b) Chronisch kranke oder behinderte Eltern	202
(c) Kinderreichtum	203
(2) Kostenbeteiligung	204
(3) Fazit	204
bb) Diskussion im Steuerrecht	204
(1) Kinderbetreuungskosten bei Ausbildung, Krankheit oder Behinderung	204
(2) Kinderbetreuungskosten bei Kinderreichtum	205

cc)	Folgerungen	205
(1)	Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten aufgrund von Krankheit und Behinderung im subjektiven Nettoprinzip	205
(2)	Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten aufgrund von Ausbildung im subjektiven Nettoprinzip ist möglich	206
(3)	Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten bei Kinderreichtum	208
(4)	Fazit	208
c)	Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten im Zusammenhang mit Erwerbstätigkeit und Krankheit	209
aa)	Die Berücksichtigung im Sozialrecht	209
bb)	Diskussion im Steuerrecht	210
cc)	Folgerungen	210
(1)	Berücksichtigung anteilig im subjektiven Nettoprinzip und als Erwerbsaufwand	211
(2)	Berücksichtigung im subjektiven Nettoprinzip	211
(3)	Berücksichtigung als Erwerbsaufwand	212
(4)	Fazit	213
d)	Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten im Zusammenhang mit (beidseitiger) Freizeitgestaltung	214
aa)	Die Berücksichtigung im Sozialrecht	214
bb)	Diskussion im Steuerrecht	215
cc)	Folgerungen	215
(1)	Keine Berücksichtigung im subjektiven Nettoprinzip	215
(2)	Keine Förderung durch Abzug der Kinderbetreuungskosten von der Bemessungsgrundlage	216
(3)	Fazit	217
e)	Zwischenergebnis	217
4.	Berücksichtigung der Höhe nach	218
a)	Gebührenstruktur der Kindertagesstätten als Ausgangspunkt	219

b)	Bedeutung des Betreuungsfreibetrags für die Ausgestaltung der Kinderbetreuungskosten	222
aa)	Bedeutung im geltenden Recht	222
bb)	Keine Berücksichtigung des Betreuungsfreibetrags bei dessen Fortbestand	223
c)	Exkurs: Berücksichtigung als Erwerbsaufwand	224
aa)	Typisierende Obergrenze ist möglich	225
bb)	Fazit	227
d)	Bemessung einer möglichen Förderung durch das Steuerrecht	228
e)	Ergebnis	228
5.	Ausblick	229
C.	Besondere Berücksichtigung von Bildungskosten	230
I.	Schulgeld	230
1.	Untersuchungsgegenstand	230
a)	Historie	230
b)	Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG	231
2.	Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Schulgeld	233
a)	Berücksichtigung im Sozialrecht	233
b)	Diskussion im Steuerrecht	235
aa)	Einordnung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG als Sozialzwecknorm	235
bb)	Einordnung des § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG als leistungsfähigkeitsgerechte Vorschrift	236
c)	Folgerungen	237
aa)	Keine Berücksichtigung von Schulgeldzahlungen im subjektiven Nettoprinzip	237
bb)	Exkurs: Keine Modifikation des Leistungsfähigkeitsprinzips aufgrund der grundrechtlichen Vorgaben	237
d)	Fazit	239

II. Ausbildungskostenfreibetrag auswärtig untergebrachter Kinder	240
1. Untersuchungsgegenstand	240
a) Historie unter Berücksichtigung der wegweisenden Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts	240
aa) Die Berücksichtigung von Ausbildungskosten in § 33a EStG	240
bb) Kürzung der Ausbildungsfreibeträge durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983	240
cc) Abschaffung des Ausbildungsfreibetrags	241
b) Regelung des § 33a Abs. 2 EStG	242
2. Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Kosten auswärtig untergebrachter Kinder	242
a) Berücksichtigung im Sozialrecht	242
aa) Die Vorgaben des Bundesausbildungsförderungsgesetzes (BAföG)	243
bb) Existenzsichernder Charakter der Leistungen nach dem BAföG	244
(1) Strukturell existenzsichernder Charakter der Leistungen	244
(2) Fördernder Charakter einzelner Regelungen des BAföG	245
(3) Fazit	246
b) Diskussion im Steuerrecht	247
aa) § 33a Abs. 2 EStG als unselbständig zu bewertende Vorschrift	248
bb) § 33a Abs. 2 EStG als isoliert zu bewertende Vorschrift	248
c) Folgerungen	249
aa) Volle Berücksichtigung der im BAföG angesetzten Kosten für auswärtige Unterbringung	249
bb) Keine anderweitige Bewertung aufgrund des Freibetrags für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung	249
d) Fazit	250



D. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	251
I. Untersuchungsgegenstand	251
1. Historie unter Berücksichtigung der wegweisenden Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts	251
2. Regelung des § 24b EStG	252
II. Verfassungsmäßigkeit der Berücksichtigung von Alleinerziehenden	252
1. Berücksichtigung im Sozialrecht	252
a) Die Regelung des § 21 Abs. 3 SGB II	252
b) Existenzsichernder Charakter des § 21 Abs. 3 SGB II	254
aa) Die Erwägungen des Gesetzgebers	255
bb) Die Diskussion in Rechtsprechung und Literatur	256
2. Diskussion im Steuerrecht	257
a) Position des Bundesverfassungsgerichts	258
b) Qualifikation als Sozialzwecknorm	259
c) Forderung nach einer Splittingregelung für Alleinerziehende	260
3. Folgerungen	261
a) Keine Berücksichtigung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende im subjektiven Nettoprinzip	262
aa) Mehrbedarf nach § 21 Abs. 3 SGB II hat keinen existenzsichernden Charakter	262
bb) § 24b EStG ist eine Sozialzwecknorm mit Degressionswirkung	263
b) Steuerliche Förderung von Alleinerziehenden über einen einheitlichen Abzug von der Steuerschuld möglich	263
4. Fazit	264
3. Kapitel: Das Ehegattensplitting	265
A. Untersuchungsgegenstand	266
I. Historie unter Berücksichtigung der wegweisenden Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts	266
1. Der Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17. Januar 1957 zur Verfassungswidrigkeit der Zusammenveranlagung	266
2. Reaktion des Gesetzgebers	267

3. Das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 3. November 1982 zur Einbeziehung Alleinerziehender in das Splittingverfahren	267
4. Der Beschluss vom 10. November 1998 zum Betreuungsbedarf	269
5. Der Beschluss vom 7. Mai 2013 zur steuerlichen Behandlung von eingetragenen Lebenspartnerschaften	269
II. Regelung	271
B. Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings	272
I. Standpunkte in den Steuerwissenschaften	272
1. Verfassungswidrigkeit des Ehegattensplittings	272
2. Ehegattensplitting als einzig mögliche Form der Besteuerung	273
3. Ehegattensplitting als mögliche Form der Besteuerung	275
II. Bewertung	276
1. Ehegattensplitting nicht verfassungswidrig	276
a) Die Rechtsfigur der mittelbaren Diskriminierung	276
b) Bedeutung für das Ehegattensplitting	279
aa) Ausgangspunkt: (Theoretische) Bedeutung für die Erwerbstätigkeit des Zweitverdieners	279
bb) Die Ehefrau als typischer Zweitverdiener	284
cc) Benachteiligung des Zweitverdieners durch das Ehegattensplitting	286
(1) Anforderungen an den Begriff des Nachteils bei mittelbarer Diskriminierung	286
(a) Rechtspolitische Erwägungen	286
(b) Rechtsdogmatische Erwägungen	288
(2) Keine erhebliche Benachteiligung des Zweitverdieners durch das Ehegattensplitting	290
(a) Nachteilige Wirkung des Ehegattensplittings für den Zweitverdiener	290
(b) Ausgestaltung des Ehegattensplittings	292
(c) Relevanz der Unterschiede im Vergleich zu Besteuerungsalternativen	294
(d) Zusammenhang zwischen Ehegattensplitting und Nachteilen für Zweitverdiener	297

(e) Kausalität des Ehegattensplittings für mögliche Nachteile von Zweitverdienern	298
c) Fazit	299
2. Ehegattensplitting nicht verfassungsrechtlich zwingend	299
3. Ehegattensplitting ist mögliche Form der Besteuerung	301
a) Zivilrecht als Indiz für tatsächlich gelebte Wirtschaftsgemeinschaft	302
aa) Gesetzlicher Güterstand und Wirtschaftsgemeinschaft	302
(1) Die Einführung der Zugewinnngemeinschaft als gesetzlicher Güterstand	303
(2) Die Bedeutung der Zugewinnngemeinschaft für die wirtschaftliche Realität der Ehegatten	306
bb) Versorgungsausgleich und Wirtschaftsgemeinschaft	309
cc) Unterhaltsrecht und Wirtschaftsgemeinschaft	311
(1) Unterhaltsrecht und Halbteilung	311
(2) Die Gegenseitigkeit des Familienunterhalts	314
(3) Unterhaltspflichten rechtfertigen keine Sonderbehandlung der Ehegatten	317
b) Vertretbare Typisierung der wirtschaftlichen Realität durch das Ehegattensplitting	318
III. Fazit	320
C. Ehegattenbesteuerung unter Rückgriff auf das Sozialrecht	321
I. Die Behandlung der Ehegatten im Sozialrecht	321
1. Erfassung der Ehegatten als Bedarfsgemeinschaft im SGB II	321
2. Erfassung nicht verheirateter Partner als Bedarfsgemeinschaft	323
3. Typisierende Anknüpfung an partnerschaftliches Zusammenleben	324
4. Begriffsklärung	325
II. Implikationen für das Steuerrecht	325
1. Die Haushaltsersparnis in der steuerrechtlichen Diskussion	326

2. Verfassungsrechtliche Vorgaben an eine steuerliche Berücksichtigung der Haushaltsersparnis	327
a) Keine Erfassung sämtlicher Gemeinschaften	328
b) (Typisierende) Differenzierung je nach Art der Gemeinschaft	328
aa) Keine Differenzierung zwischen rechtlich verfestigten und anderen Partnerschaften	328
bb) Differenzierung zwischen Haushaltsgemeinschaft und Wohngemeinschaft	329
(1) Haushaltsgemeinschaft im Sinne des § 24b Abs. 3 EStG	330
(2) Paargemeinschaft als möglicher Anknüpfungspunkt einer Typisierung	331
(3) Drohende faktische Vollzugsdefizite	332
c) Generelle Nichtberücksichtigung der Haushaltsersparnis	335
aa) Exkurs: Die steuerliche Behandlung des Trinkgeldes von Arbeitnehmern	337
bb) Verhältnismäßigkeitsprüfung als Maßstab für Vereinfachungsnormen	338
3. Fazit	341
D. Ergebnis	342
Thesenförmige Zusammenfassung der Arbeit	343
Literaturverzeichnis	353

## Abkürzungsverzeichnis

a.F.	alte Fassung
Abs.	Absatz
Alg II-V	Verordnung zur Berechnung von Einkommen sowie zur Nichtberücksichtigung von Einkommen und Vermögen beim Arbeitslosengeld II/Sozialgeld
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
BAföG	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BayVbl	Bayerische Verwaltungsblätter
BB	Betriebs-Berater
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BEEG	Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, die nicht in der amtlichen Sammlung des BFH veröffentlicht werden
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BKGG	Bundeskindergeldgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
BRat-Drs.	Bundesratsdrucksache
BSG	Bundessozialgericht
BSGE	Entscheidungen des Bundessozialgerichts
BSHG	Bundessozialhilfegesetz
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerwG	Bundesverwaltungsgericht
BVerwGE	Entscheidungen des Bundesverwaltungsgerichts
bzw.	beziehungsweise
CDU	Christlich Demokratische Union
CSU	Christlich Soziale Union
DB	Der Betrieb

## Abkürzungsverzeichnis

DM	Deutsche Mark
DÖV	Die Öffentliche Verwaltung
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f.	folgende
FamRZ	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
FDP	Freie Demokratische Partei
ff.	und die folgenden
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FPR	Familie Partnerschaft Recht
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
FVG	Gesetz über die Finanzverwaltung
GG	Grundgesetz
GS	Gedächtnisschrift
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
Hrsg.	Herausgeber
i. V.m.	in Verbindung mit
info also	Informationen zum Arbeitslosenrecht und Sozialhilferecht
JZ	Juristenzeitung
Kap.	Kapitel
lat.	lateinisch
lit.	Buchstabe
LSG	Landessozialgericht
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
n.v.	nicht veröffentlicht
NDV	Nachrichtendienst des Deutschen Vereins für öffentliche und private Fürsorge
NJ	Neue Justiz
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht

NWB	NWB Steuer und Wirtschaftsrecht
NZS	Neue Zeitschrift für Sozialrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
OVG	Oberverwaltungsgericht
RabelsZ	Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht
RBEG	Regelbedarfs-Ermittlungsgesetz
RdJB	Recht der Jugend und des Bildungswesens
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
RGBl.	Reichsgesetzblatt
RiA	Recht im Amt
RM	Reichsmark
Rn.	Randnummer
S.	Seite
SDSRV	Schriftenreihe des Deutschen Sozialrechtsverbandes
SG	Sozialgericht
SGB	Sozialgesetzbuch
SGB	Die Sozialgerichtsbarkeit
sog.	sogenannte
SolzG	Solidaritätszuschlaggesetz
SozR	Sozialrecht
SPD	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
Stbg	Die Steuerberatung
StBW	Steuerberater Woche
str.	streitig
StStatG	Gesetz über Steuerstatistiken
StuW	Steuer und Wirtschaft
v.	vom
VersAusglG	Gesetz über den Versorgungsausgleich
vgl.	vergleiche
Vorb.	Vorbemerkungen
VO-SGB XII	Verordnung zur Durchführung des § 82 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch
VVDStRL	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WFNG-NRW	Gesetz zur Förderung und Nutzung von Wohnraum für das Land Nordrhein-Westfalen
WM	Wertpapier-Mitteilungen (Zeitschrift für Wirtschafts- und Bankrecht)
WoBauG	Wohnungsbaugesetz
WoGG	Wohngeldgesetz

*Abkürzungsverzeichnis*

WoGVwV	Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Durchführung des Wohngeldgesetzes
WRV	Weimarer Reichsverfassung
z.B.	zum Beispiel
ZfF	Zeitschrift für das Fürsorgewesen
ZFSH/SGB	Zeitschrift für die sozialrechtliche Praxis
ZRP	Zeitschrift für Rechtspolitik



## Einleitung

Die Frage der Existenzsicherung ist – bezogen auf die Leistungsseite – ein politischer Dauerbrenner. Die Auseinandersetzungen, die von einer breiteren Öffentlichkeit wahrgenommen werden, drehen sich dabei um grundlegende, da systemische Fragen. Die aus verschiedenen politischen Richtungen in die Diskussion eingebrachten Reformvorschläge tragen klangvolle Namen wie „Solidarisches Bürgergeld“<sup>1</sup> oder „Bedingungsloses Grundeinkommen“<sup>2</sup>. Auch von Seiten der Wissenschaft existieren Vorschläge für eine grundsätzliche Neuausrichtung des Systems der Existenzsicherung.<sup>3</sup>

Geradezu kleinmütig wirkt demgegenüber der für die vorliegende Arbeit gewählte Titel: „Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht“. Denn hierdurch werden gleich mehrere Beschränkungen der Bearbeitung deutlich. Zum einen greift der Titel auf den traditionellen Gedanken zurück, dass Existenzsicherung (auch) im Einkommensteuerrecht stattzufinden hat.<sup>4</sup> Er zementiert damit den Umstand, dass Existenzsicherung in Parallelsystemen – dem Steuer- und Sozialrecht – stattfindet und klammert integrative Konzepte aus. Zum anderen wird vorausgesetzt, dass das Einkommensteuerrecht das steuerrechtliche Teilgebiet ist, in dem sich Fragen der Existenzsicherung insbesondere stellen. Auch dies entspricht dem traditionellen Gedanken von der Einkommensteuer als „Köni-

---

1 Vgl. zu diesem Konzept des ehemaligen thüringischen Ministerpräsidenten Dieter Althaus statt vieler *M. Brenner/D. Seifarth/U. Hennig*, Solidarisches Bürgergeld und Grundgesetz (2011).

2 Vgl. aus der aktuellen Literatur exemplarisch *S. Kunz*, Bedingungsloses Grundeinkommen und Soziale Marktwirtschaft (2016); *R. Osterkamp*, Auf dem Prüfstand: ein bedingungsloses Grundeinkommen für Deutschland? (2015).

3 Vgl. exemplarisch zum System der Negativsteuer *J. Mitschke*, Steuer- und Transferordnung (1985); *J. Mitschke*, *StuW* 1994, S. 153; *J. Mitschke*, Grundsicherungsmodelle (2000); *J. Mitschke*, Erneuerung des deutschen Einkommensteuerrechts (2004).

4 *K. Murhard*, Theorie und Politik der Besteuerung (1834), S. 450 ff. Vgl. auch *W. Leisner*, Existenzsicherung im Öffentlichen Recht (2007), S. 343 f.

gin der Steuern“<sup>5</sup>, die wie keine andere Steuer eine leistungsfähigkeitsgerechte Besteuerung gewährleisten und insbesondere sozialpolitische Forderungen – wie die Berücksichtigung eines Existenzminimums und des Personenstandes – umsetzen kann.<sup>6</sup>

Die zentrale These dieser Bearbeitung lautet, dass das Einkommensteuerrecht zur Verwirklichung des Leistungsfähigkeitsprinzips – stärker als bisher – auf sozialrechtliche Vorgaben zurückgreifen muss.<sup>7</sup> Dieser Ansatz ermöglicht es zum einen, dass die derzeit existierenden Unstimmigkeiten bei der Berücksichtigung privaten Aufwands beseitigt werden,<sup>8</sup> zum anderen erschwert er die Implementierung von Steuervergünstigungen mit unter sozialstaatlichen Gesichtspunkten nicht zu rechtfertigenden Verteilungswirkungen.<sup>9</sup> Ziel der Arbeit ist es, sich nicht auf abstrakte Aussagen zur Verteilungsgerechtigkeit beim Zusammenwirken von Sozial- und Steuerrecht zurückzuziehen, sondern die zu erarbeitenden Vorgaben an konkreten Problemstellungen zu messen. Die deswegen notwendige detaillierte Erfassung einzelner Fragestellungen – jeweils im Sozial- und im Steuerrecht – erfordert eine Begrenzung der Untersuchungsgegenstände. Das Augenmerk liegt daher auf der laufenden (gewöhnlichen) Existenzsicherung, wobei damit in Bezug auf die familiäre Situation auch Lebensab-

---

5 *J. Popitz* in Handwörterbuch der Staatswissenschaften (1926), Band 3, S. 400, 402. Vgl. auch BVerfG v. 25.9.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, S. 153, 155 ff. Nach *D. Birk* in FS Stree/Wessels (1993), S. 1173, 1175 ist die Einkommensteuer diejenige Steuer, die am stärksten am Gleichheitsideal orientiert ist. Vgl. zu Fragen der Existenzsicherung im Rahmen der Umsatzsteuer den Nichtannahmebeschluss des BVerfG v. 23.8.1999 – 1 BvR 2164/98, NJW 1999, S. 3478 sowie aus der Literatur *C. Seiler*, AöR 2011, S. 95, 106; *T. Leibohm*, Bedarfsorientierung (2011), S. 153; *W. Leisner*, Existenzsicherung im Öffentlichen Recht (2007), S. 344.

6 *J. Popitz* in Handwörterbuch der Staatswissenschaften (1926), Band 3, S. 400, 401 f. Vgl. schon *J. Conrad* in Handwörterbuch der Staatswissenschaften (1909), Band 3, S. 695, 695: „Nur durch sie [die Einkommensteuer] ist das Ziel einer gerechten Besteuerung, jeden nach seiner Leistungsfähigkeit zu treffen, welche hauptsächlich durch das Einkommen bedingt wird, annähernd zu erreichen. Zugleich ist man nur bei einer Personalsteuer in der Lage, die persönlichen Verhältnisse zu berücksichtigen [...]“.

7 Hinsichtlich dieses Ansatzes konnte insbesondere auf die Werke von *M. Lehner* (Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht (1993)), *C. Moes* (Existenzminimum (2011)) und *T. Leibohm* (Bedarfsorientierung (2011)) zurückgegriffen werden. Vgl. aus der aktuellen Literatur auch *J. Englisch* in DStJG 37 (2014), S. 159.

8 Vgl. hierzu *J. Hey* in Tipke/Lang, § 8 Rn. 72.

9 Vgl. zu diesen Verteilungsfragen insbesondere die Ausführungen im 1. Kapitel C. I. 2. c) und im 1. Kapitel E.

schnitte der Kinder, wie insbesondere Betreuung, Schulzeit und Ausbildung, gemeint sind. An vielen Stellen wird zur besseren Veranschaulichung mit konkreten Werten und Berechnungen gearbeitet. Zugrunde gelegt sind dabei die Werte für das Jahr 2016. Die regelmäßigen Anpassungen im Sozial- und auch im Steuerrecht bewegen sich meist in überschaubarem Rahmen, sodass jedenfalls den ermittelten Relationen auch über das Jahr 2016 hinaus Bedeutung zukommt.<sup>10</sup>

Die Arbeit gliedert sich in drei Kapitel.

Im ersten Kapitel werden die Grundlagen der Existenzsicherung im Steuer- und Sozialrecht dargestellt. Aus dem Verhältnis von Steuer- und Sozialrecht wird die maßgebliche Bedeutung der sozialrechtlichen Vorgaben für Fragen der Existenzsicherung im Steuerrecht abgeleitet. Vor die Klammer gezogen wird zudem die beim Vergleich von Steuer- und Sozialrecht regelmäßig virulente Frage, wie etwaiges Vermögen oder Einkommen des Steuerpflichtigen bzw. seiner Angehörigen zu behandeln ist. Bereits im ersten Teil wird außerdem aufgezeigt, dass einzelne sozialrechtliche Institute – etwa das Wohngeld oder der Kinderzuschlag – für die Frage der Existenzsicherung im Steuerrecht ausgeklammert werden können, was zu Vereinfachungen im Fortgang der Bearbeitung führt. Von großer Bedeutung bei der Abstimmung von Steuer- und Sozialrecht ist zudem die Frage nach der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers im jeweiligen Rechtsgebiet.

Im zweiten Kapitel werden einzelne Elemente der Familienbesteuerung anhand des entwickelten Maßstabes überprüft. Schwerpunkte sind dabei das duale System sowie die Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten. Die Bearbeitung erfolgt hier nach einem einheitlichen Schema, das einerseits der besseren Orientierung dient, es andererseits aber auch ermöglichen soll, einzelne Aspekte zielgenau erfassen zu können. Nach Darstellung des jeweiligen Untersuchungsgegenstandes – insbesondere unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – wird die Verfassungsmäßigkeit der Regelung in drei Schritten überprüft. In einem ersten Schritt wird die Regelung des Sozialrechts dargestellt, in einem zweiten Schritt die steuerrechtliche Regelung (unter Berücksichti-

---

10 Zum 1.1.2017 wurde beispielsweise der Grundfreibetrag um 168 €, der Kinderfreibetrag um 108 €, das Kindergeld um monatlich 2 € sowie der Kinderzuschlag um monatlich 10 € erhöht, vgl. BGBl. I 2016, S. 3000.

gung der steuerrechtlichen Diskussion), sodass in einem dritten Schritt Folgerungen aus dieser Gegenüberstellung gezogen werden können.

Im dritten Kapitel wird das Ehegattensplitting untersucht. Die nahezu unüberschaubare Literatur zu dieser Thematik sowie die offensichtlichen Friktionen, die bei der Behandlung der Ehegatten zwischen Steuer- und Sozialrecht bestehen, legen es nahe, zunächst die steuerrechtliche Diskussion aufzugreifen. Dabei ist von einer vollständigen Wiedergabe der (teilweise kleinteiligen) Argumentation bewusst Abstand genommen worden. Die Frage nach der Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings dreht sich deshalb schwerpunktmäßig um die Rechtsfigur der mittelbaren Diskriminierung sowie um die Grenzen der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers. Bei der Frage nach einer Ehegattenbesteuerung, die auf sozialrechtliche Wertungen zurückgreifen könnte, ist insbesondere der Aspekt der Berücksichtigung der Haushaltsersparnis diskussionswürdig.

Die Bearbeitung schließt mit einer Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse.

# 1. Kapitel: Grundlagen der Existenzsicherung im Steuer- und Sozialrecht

## A. Die Existenzsicherung als staatliche Aufgabe

### I. Die staatliche Pflicht zur Sicherung der Existenz des Einzelnen

Art. 20 Abs. 1 GG statuiert als Wesensmerkmale des Gemeinwesens neben den Staatsstrukturprinzipien Bundesstaat, Republik und Demokratie auch den Sozialstaat als Staatszielbestimmung.<sup>11</sup> Das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1, Art. 28 Abs. 1 Satz 1 GG) ermöglicht und erfordert, dass der Staat ordnend und korrigierend in die Gesellschaft eingreift.<sup>12</sup> Konkrete Maßgaben können aus dem Sozialstaatsprinzip grundsätzlich nicht abgeleitet werden, diese gerieten mit dem Demokratieprinzip in Konflikt.<sup>13</sup> Eine Ausnahme gilt allerdings für die Sicherung der Existenz des Einzelnen, die als Minimalkonsens direkt aus dem Sozialstaatsprinzip abgeleitet wird.<sup>14</sup> Ein solcher Gedanke wohnte schon der Weimarer Reichsverfassung (WRV) inne, die im fünften Abschnitt Vorgaben für das Wirtschaftsleben festhielt. Art. 151 Abs. 1 Satz 1 WRV<sup>15</sup> lautete:

*„Die Ordnung des Wirtschaftslebens muss den Grundsätzen der Gerechtigkeit mit dem Ziele der Gewährleistung eines menschenwürdigen Daseins für alle entsprechen.“*

Art. 163 Abs. 2 WRV<sup>16</sup> garantierte staatliche Fürsorge:

*„Jedem Deutschen soll die Möglichkeit gegeben werden, durch wirtschaftliche Arbeit seinen Unterhalt zu erwerben. Soweit ihm angemessene Arbeitsge-*

---

11 K. Sommermann in von Mangoldt/Klein/Starck, Art. 20 Rn. 5.

12 R. Bieritz-Harder in Berlit/Conradis/Sartorius, Existenzsicherungsrecht (2013), Kap. 8 Rn. 1.

13 R. Bieritz-Harder in Berlit/Conradis/Sartorius, Existenzsicherungsrecht (2013), Kap. 8 Rn. 1.

14 C. Enders in VVDStRL 64 (2005), S. 39.

15 RGBl. 1919, S. 1383, 1412.

16 RGBl. 1919, S. 1383, 1414.

*legenheit nicht nachgewiesen werden kann, wird für seinen notwendigen Unterhalt gesorgt.*<sup>17</sup>

Die Untergrenze der Existenzsicherung bildet das „nackte Überleben“<sup>18</sup>, das sog. physische Existenzminimum. Dieses ermöglicht im modernen Staat jedoch kein menschenwürdiges Leben.<sup>19</sup> Aufgrund der notwendigen Existenz in sozialen Bezügen ist ein „Mindestmaß an Teilhabe am gesellschaftlichen, kulturellen und politischen Leben“ unerlässlich.<sup>20</sup> Eine ausreichende Existenzsicherung erfordert mithin die Berücksichtigung eines soziokulturellen Existenzminimums.<sup>21</sup> Diese staatliche Pflicht wird in ständiger Rechtsprechung auf das Sozialstaatsprinzip i.V.m. der Menschenwürde gestützt.<sup>22</sup> Bei der Realisierung des Schutzes steht dem Gesetzgeber indes ein weiter Gestaltungsspielraum zu.<sup>23</sup> Die Ausgestaltung eines Existenzminimums, das über das physische Überleben hinaus auch ein Mindestmaß an Teilhabe beinhalten soll, unterliegt in hohem Maße politischen Wertungen.<sup>24</sup> Der Gesetzgeber hat dabei aber die Entwicklung des Gemeinwesens zu berücksichtigen und seine Wertungen stetig zu

---

17 Zu näheren Einzelheiten – beispielsweise der Pflicht des Bedürftigen, gemeinnützige Arbeit zu leisten – C. Enders in VVDStRL 64 (2005), S. 25 f.

18 BSG v. 22.4.2008 – B 1 KR 10/07 R, BSGE 100, S. 221, 231.

19 R. Bieritz-Harder in Berlit/Conradis/Sartorius, Existenzsicherungsrecht (2013), Kap. 8 Rn. 5.

20 BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1, 3, 4/09, BVerfGE 125, S. 175, 223.

21 R. Bieritz-Harder in Berlit/Conradis/Sartorius, Existenzsicherungsrecht (2013), Kap. 8 Rn. 1 nimmt an, dass der Staat aufgrund eines Finanzierungsvorbehalts dann dahinter zurückbleiben darf, wenn in Krisenzeiten die Existenz sämtlicher Mitglieder der Gesellschaft bedroht ist.

22 BVerfG v. 18.7.2012 – 1 BvL 10/10, 2/11, BVerfGE 132, S. 134, 159; BVerfG v. 9.2.2010 – 1 BvL 1, 3, 4/09, BVerfGE 125, S. 175, 222; BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, S. 125; BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26/84 und 4/86, BVerfGE 82, S. 60; BVerwG v. 24.6.1954 – V C 78.54, BVerwGE 1, S. 159.

23 R. Bieritz-Harder in Berlit/Conradis/Sartorius, Existenzsicherungsrecht (2013), Kap. 8 Rn. 5.

24 Vgl. hierzu BSG v. 22.4.2008 – B 1 KR 10/07 R, BSGE 100, S. 221, 231: „Jenseits der Bestimmung des ‚physischen Existenzminimums‘ steht es im Gestaltungsermessens des Gesetzgebers, in welchem Umfang soziale Hilfe unter Berücksichtigung der vorhandenen Mittel und anderer gleichrangiger Staatsaufgaben gewährt werden kann und soll [...]“.