

## Das BVerfG hat entschieden:

### Einkommensabhängige Kürzung des Kindergeldes und Höhe des Kinderfreibetrags von 1983 bis 1985 verfassungswidrig

In seinen Entscheidungen vom 29. 5. 1990<sup>1</sup> und vom 12. 6. 1990<sup>2</sup> hat das BVerfG die einkommensabhängige Kürzung des Kindergeldes gemäß § 10 Abs. 2 BKG und die Höhe des Kinderfreibetrags gemäß § 32 Abs. 8 EStG in der Zeit vom 1. 1. 1983 bis 31. 12. 1985 für verfassungswidrig erklärt.

Das Kindergeld war bis 1974 ausschließlich als staatliche Sozialleistung gedacht, welche die wirtschaftliche Belastung der Eltern durch ihre Kinder teilweise ausgleichen sollte. Durch die Einführung eines einheitlichen Familienlastenausgleichs in Form der Kindergeldgewährung durch das Einkommensteuerreformgesetz von 1974 mußte das Kindergeld infolge der Abschaffung der Kinderfreibeträge zusätzlich eine – verfassungsrechtlich gebotene – steuerliche Entlastungsfunktion wahrnehmen. Der Gesetzgeber führte dann durch das Haushaltsbegleitgesetz 1983 wieder einen Kinderfreibetrag in Höhe von 432 DM ein.

Nach Ansicht des obersten Bundesgerichts konnte dadurch aber die steuerliche Entlastungsfunktion des Kindergeldes nicht voll beseitigt werden, da der Freibetrag allein infolge seiner geringen Höhe ersichtlich ungeeignet war, die verminderte Leistungsfähigkeit von Familien mit Kindern angemessen zu berücksichtigen. Es erstreckte daher die verfassungsrechtliche Prüfung der Kürzungsregelung des § 10 Abs. 2 BKG sowohl auf die Frage, ob das Kindergeld als Sozialleistung vom elterlichen Einkommen abhängig gemacht werden durfte, als auch daraufhin, ob das gekürzte Kindergeld – zusammen mit dem Kinderfreibetrag – seine steuerliche Entlastungsfunktion noch ausreichend erfüllen konnte.

Soweit das Kindergeld nur in seiner Eigenschaft als Sozialleistung betroffen ist, haben die Richter gegen die Kürzung keine verfassungsrechtlichen Bedenken, da sie hier dem Gesetzgeber einen weiten Gestaltungsspielraum zugestehen.

Wird jedoch das verfassungsrechtliche Gebot, der durch den Unterhalt von Kindern bedingten verminderten Leistungsfähigkeit von Steuerpflichtigen Rechnung zu tragen, zur Beurteilung herangezogen, so halten sie die Kürzungsregelung nicht mehr für verfassungskonform. Dabei dürfe das Kindergeld aber nicht isoliert gesehen werden. Der gesetzliche Familienlastenausgleich – also Kindergeld und Kinderfreibetrag – könne nur einheitlich auf eine Verfassungsmäßigkeit überprüft werden. Hierzu stellt das Gericht auf den Gesamtbetrag ab, der sich durch die Zusammenrechnung beider Vergünstigungen ergibt. Es rechnet dabei das gesetzliche Kindergeld in einen fiktiven Kinderfreibetrag um und stellt ihn zusammen mit dem im ESt-Recht enthaltenen Freibetrag dem Betrag des (statistisch ermittelten) Existenzminimums gegenüber.

Die Verfassungsrichter gehen dabei von dem Grundsatz aus, daß der Staat dem Steuerpflichtigen sein Einkommen insoweit steuerfrei belassen muß, als es zur Sicherung seines Existenzminimums benötigt wird. In bezug auf eine Familie bedeute dies, daß das Existenzminimum sämtlicher Familienmitglieder steuerfrei bleiben müsse und zwar unabhängig davon, wie die Besteuerung im einzelnen aussehe und welche Familienmitglieder besteuert würden.

Das BVerfG sieht die für Kinder getätigten Unterhaltsaufwendungen grundsätzlich nicht als Aufwendungen des privaten Bereichs an, die gemäß § 12 Nr. 1 EStG als allgemeine Kosten der Lebensführung steuerlich nicht abzugsfähig sind. Die Aufwendungen für Kinder minderten die steuerliche Leistungsfähigkeit, da den Eltern die „Vermeidbarkeit“ von Kindern nicht in gleicher Weise entgegeng gehalten werden könne wie die Vermeidbarkeit sonstiger Lebensführungskosten.

Die Kürzung des Kindergeldes führt nach Ansicht des BVerfG bei einer Gesamtbetrachtung des steuerlichen Kinderlastenausgleichs zu einer Verletzung des Prinzips der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, hier der „horizontalen“ Steuergerechtigkeit (gleich hohe Besteuerung von Steuerpflichtigen mit gleichem Einkommen), da der steuerlichen Mehrbelastung von Steuerpflichtigen mit unterhaltsbedürftigen Kindern nicht mehr Rech-

nung getragen werde. Der Umstand, daß eine Kürzung des Kindergeldes bei höheren Einkommen leichter zu verkraften ist, dürfe nicht als Prüfungsmaßstab herangezogen werden. Denn dies würde bei genügend hohen Einkommen jede steuerliche Ungleichbehandlung auf horizontaler Ebene rechtfertigen und das Leistungsfähigkeitsgebot außer Kraft setzen. Jenseits des verfassungsrechtlich gebotenen „Freibetrages“ in Höhe des Existenzminimums von Kindern sei es allerdings in das Ermessen des Gesetzgebers gestellt, Bezüher höherer Einkommen steuerlich stärker zu belasten.

Die Höhe des Kinderfreibetrags gemäß § 32 Abs. 8 EStG wird in der von 1983 bis 1985 geltenden Fassung vom BVerfG im gleichen Umfang und aus den gleichen Gründen beanstandet wie § 10 Abs. 2 BKG.

Zur Art und Weise der steuerlichen Berücksichtigung des Existenzminimums wird ausgeführt, daß es aus Gründen der Praktikabilität in einem Betrag berücksichtigt werden könne. Dieser Betrag müsse zwar nicht nach Altersgruppen gestaffelt werden, er sei allerdings so zu bemessen, daß er in möglichst allen Fällen den Bedarf abdeckt.

Das BVerfG verpflichtet abschließend zwar den Gesetzgeber, in den noch nicht bestandskräftigen Fällen die Benachteiligung der betroffenen Steuerpflichtigen zu beheben, stellt es ihm aber frei, dies durch eine Streichung von § 10 Abs. 2 BKG, durch eine Änderung im Steuerrecht oder durch eine andere Ausgleichsregelung vorzunehmen.

## BFH-Rechtsprechung:

### Vorrang des § 23 EStG vor § 17 EStG ernstlich zweifelhaft

Nach bisheriger Rechtsprechung<sup>3</sup> und Verwaltungsmeinung<sup>4</sup> sollen Gewinne aus der Veräußerung von wesentlichen, im Privatvermögen gehaltenen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nicht der Tarifiermäßigung des § 34 EStG unterliegen, wenn die Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG erfolgt. Die Spekulationsgewinnbesteuerung hat Vorrang vor der tarifbegünstigten Besteuerung nach § 17 EStG. Verluste aus Beteiligungserkäufen, die innerhalb der Spekulationsfrist realisiert werden, dürfen danach nicht in den allgemeinen Verlustausgleich und -abzug einbezogen werden. Das FG Köln<sup>5</sup> hat diese Rechtsauffassung abgelehnt, weil sie sich weder aus dem Wortlaut noch aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes ableiten läßt. Das FA legte Revision ein und verweigerte die Aussetzung der Vollziehung. Durch Beschluß vom 20. 7. 1989<sup>6</sup> erklärte der BFH die Rechtsfrage trotz der vorliegenden höchstrichterlichen Rechtsprechung für ernstlich zweifelhaft und gewährte damit die Aussetzung der Vollziehung. Zweifel an der Vorrangstellung des § 23 EStG hat offenbar auch der I. Senat des BFH<sup>7</sup>, der in seiner Entscheidung vom 13. 12. 1989 ausdrücklich offen gelassen hat, ob er der vom VI. und vom VIII. Senat des BFH vertretenen Rechtsauffassung folgt, daß § 23 Abs. 1 EStG vorrangig anzuwenden ist, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen sowohl dieser Vorschrift als auch die des § 17 Abs. 1 EStG erfüllt sind. Bei beschränkter Steuerpflichtigen kommt stets nur die Besteuerung nach § 17 EStG in Betracht, denn Spekulationsgewinne und -verluste gehören nicht zu den Inlandseinkünften nach § 49 EStG. Ein Konkurrenzproblem zwischen den beiden Vorschriften besteht nur bei unbeschränkter Steuerpflicht. Es bleibt abzuwarten, wie der VIII. Senat in der Hauptsache entscheiden wird. M. E. folgt aus der Subsidiaritätsklausel des § 23 Abs. 3 EStG, daß das von der Rechtsprechung bisher unterstellte Konkurrenzproblem auch bei unbeschränkter Steuerpflichtigen nicht existiert.

Dr. Dirk E. Meyer-Scharenberg, Steuerberater, München

1) 1 BvL 20/84, 1 BvL 26/84, 1 BvL 4/86.

2) 1 BvL 72/86.

3) BFH v. 6. 2. 1970, VI R 186/67, BStBl. II, 400, und v. 28. 2. 1974, VIII R 83/69, BStBl. II, 706.

4) Abschn. 140 Abs. 2 EStR.

5) FG Köln v. 25. 9. 1985, EFG 1986, 178 (Rev. VIII R 3/86).

6) Vgl. EFG 1989, 606 Mitteilung Nr. 191/1986.

7) BFH v. 13. 12. 1989, I R 25/86 = DSr 1990, 276.