

Beschluss vom 17. Oktober 2012, III B 68/12

Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses verwitweter Alleinerziehender aus dem Anwendungsbereich des Ehegattensplittings - Rechtliches Gehör

BFH III. Senat

GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, EStG § 31 S 1, EStG § 24b, EStG § 32a Abs 5, EStG § 32a Abs 6, FGO § 69 Abs 3, GG Art 103 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 27. März 2012, Az: 7 V 4/12

Leitsätze

NV: Der nach Wegfall der Voraussetzungen des Verwitwetensplittings im Sinne des § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG erfolgende Ausschluss verwitweter Alleinerziehender aus dem Anwendungsbereich des Splittingverfahrens verstößt weder gegen den Gleichheitsgrundsatz noch gegen den Schutz von Ehe und Familie.

Tatbestand

- 1 I. Die seit dem Jahr 2006 verwitwete Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) ist die Mutter zweier 1993 und 1998 geborener Kinder. Sie erzielte im Streitjahr 2008 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von rund ... €. Des Weiteren flossen ihr Versorgungsbezüge in Höhe von rund ... € zu. Ihre Kinder erhielten im Streitjahr Renten und Versorgungsbezüge (nach ihren Angaben in Höhe von jährlich ... € und ... €). Kinderbetreuungskosten machte die Antragstellerin nicht geltend.
- 2 Der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Antragstellerin einzeln und setzte die Einkommensteuer zuletzt mit Bescheid vom 4. März 2010 auf ... € fest. Die Berücksichtigung des Existenzminimums der Kinder erfolgte durch eine Günstigerprüfung zwischen den Freibeträgen nach § 32 Abs. 6 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStG) und dem Kindergeld. Ferner berücksichtigte das FA den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Höhe von 1.308 €. Die Einkommensteuer wurde nach der Grundtabelle ermittelt. Die sich nach Anrechnung der Einkommensteuervorauszahlungen aus der Einkommensteuerfestsetzung ergebende Einkommensteuernachzahlung von insgesamt 148 € wurde von der Antragstellerin geleistet.
- 3 Das dagegen geführte Einspruchsverfahren, in dem die Antragstellerin eine Besteuerung unter Anwendung des Splittingverfahrens begehrte, blieb ohne Erfolg. In dem beim Finanzgericht (FG) noch anhängigen Hauptsacheverfahren macht die Antragstellerin geltend, dass sie aus verfassungsrechtlichen Gründen wie bei der Gewährung des Splittingtarifs zu besteuern sei.
- 4 Den im Laufe des finanzgerichtlichen Verfahrens gestellten Antrag auf Aufhebung der Vollziehung lehnten das FA und nachfolgend das FG ab. Mit der vom FG zugelassenen Beschwerde verfolgt die Antragstellerin ihr Begehren auf Aufhebung der Vollziehung weiter.
- 5 Sie beantragt sinngemäß, unter Aufhebung des Beschlusses des FG die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids vom 4. März 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Dezember 2011 in Höhe von 8.700 € aufzuheben.
- 6 Das FA beantragt sinngemäß, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 7 II. Die Beschwerde der Antragstellerin ist unbegründet und daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 132 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

- 8** 1. Der Beschluss des FG ist nicht wegen einer Verletzung des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) mit der Folge einer Zurückverweisung des Verfahrens an das FG aufzuheben.
- 9** a) Art. 103 Abs. 1 GG verbietet dem Gericht, seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt zu stützen und damit dem Rechtsstreit eine Wendung zu geben, mit der auch ein kundiger Prozessbeteiligter nach dem bisherigen Prozessverlauf nicht rechnen musste (vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. April 2004 V B 43/03, BFH/NV 2004, 1303; vom 11. Februar 2003 V B 157/02, BFH/NV 2003, 929). Dem FG obliegt jedoch keine allgemeine Hinweispflicht in dem Sinne, dass es seine mögliche Beurteilung irgendwie andeuten müsse (z.B. BFH-Beschlüsse vom 26. Juni 2003 IV B 195/01, BFH/NV 2003, 1437; vom 6. August 2004 II B 69/03, BFH/NV 2004, 1666).
- 10** b) Insoweit hat die Antragstellerin nicht vorgetragen, dass sie keine Gelegenheit gehabt hätte, zu einzelnen rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkten Stellung zu nehmen. Auch der Umstand, dass das FG ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung über den Antrag auf Aufhebung der Vollziehung entschieden hat, stellt keine Verletzung des rechtlichen Gehörs dar. Denn für Beschlussverfahren ist die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nach § 90 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht zwingend vorgesehen, weshalb das FG mit Rücksicht auf den summarischen Charakter des Verfahrens hierauf verzichten konnte.
- 11** Im Übrigen würde selbst dann, wenn man unterstellt, dass die Entscheidung des FG eine Überraschungsentscheidung war, dieser Verfahrensfehler keine isolierte Aufhebung des FG-Beschlusses und Zurückverweisung der Sache an das FG erfordern. Denn der --unterstellte-- Verfahrensfehler wurde dadurch geheilt, dass die Antragstellerin im Beschwerdeverfahren Gelegenheit hatte, auch zu vom FG nicht beachteten rechtlichen Gesichtspunkten ausführlich Stellung zu nehmen (s. Birkenfeld in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 69 FGO Rz 826 f.).
- 12** 2. Eine Aufhebung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2008 wegen der Einkommensteuernachzahlung von insgesamt 148 € überschreitenden Betrags ist bereits gemäß § 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO ausgeschlossen.
- 13** a) Nach § 69 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO soll die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsakts aufgehoben werden, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Bei Steuerbescheiden ist die Aufhebung der Vollziehung auf die festgesetzte Steuer, vermindert um die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge, um die anzurechnende Körperschaftsteuer und um die festgesetzten Vorauszahlungen, beschränkt; dies gilt nicht, wenn die Aufhebung zur Abwendung wesentlicher Nachteile nötig erscheint (§ 69 Abs. 3 Satz 4 i.V.m. Abs. 2 Satz 8 FGO). Der Begriff der wesentlichen Nachteile i.S. von § 69 Abs. 2 Satz 8 FGO ist im Sinne der Rechtsprechung zu § 114 FGO zu verstehen (z.B. BFH-Beschluss vom 23. April 2012 III B 187/11, BFH/NV 2012, 1328, m.w.N.). Diese Beschränkung ist mit dem GG vereinbar und nicht im Wege der verfassungskonformen Auslegung zu korrigieren (BFH-Beschluss vom 22. Dezember 2003 IX B 177/02, BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367, m.w.N.).
- 14** b) Im Streitfall wurde die festgesetzte Einkommensteuer bis auf einen Betrag von 148 € bereits durch die von der Antragstellerin geleisteten Vorauszahlungen abgedeckt, so dass insoweit eine Aufhebung der Vollziehung grundsätzlich ausscheidet. Es sind auch keine ausnahmsweise zu einer Aufhebung der Vollziehung führenden wesentlichen Nachteile erkennbar, die der Antragstellerin drohen könnten, wenn die Vollziehung des Einkommensteuerbescheids 2008 nicht aufgehoben wird.
- 15** aa) Insbesondere wird die wirtschaftliche oder persönliche Existenz der Antragstellerin durch die Vollziehung der angefochtenen Steuerbescheide nicht unmittelbar und ausschließlich bedroht (s. BFH-Beschlüsse vom 22. November 2001 V B 100/01, BFH/NV 2002, 519, und vom 11. Juni 2001 I B 30/01, BFH/NV 2001, 1223, zu § 114 FGO).
- 16** bb) Eine Aufhebung der Vollziehung ist auch nicht geboten, um eine erhebliche Verletzung von Grundrechten zu vermeiden, die durch eine Entscheidung in der Hauptsache nicht mehr beseitigt werden könnte (s. BFH-Beschluss vom 26. Januar 2010 VI B 115/09, BFH/NV 2010, 935, m.w.N.). Denn selbst schwerwiegende Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der angewendeten Rechtsvorschrift allein rechtfertigen eine Aufhebung der Vollziehung wegen wesentlicher Nachteile nicht. Die Erfolgsaussichten in der Hauptsache führen nur dann zur Bejahung wesentlicher Nachteile, wenn die Rechtslage klar und eindeutig für die begehrte Regelung spricht und eine abweichende Beurteilung in einem etwa durchzuführenden Hauptverfahren zweifelsfrei auszuschließen ist. Eine Aufhebung der Vollziehung kann geboten sein, wenn das zuständige Gericht von der Verfassungswidrigkeit einer

streitentscheidenden Vorschrift überzeugt ist und diese deshalb gemäß Art. 100 Abs. 1 GG dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Prüfung vorgelegt hat (BFH-Beschlüsse in BFHE 204, 39, BStBl II 2004, 367, und in BFH/NV 2010, 935). Ein solcher Vorlagebeschluss ist durch den Senat nicht erlassen worden.

- 17** 3. Ebenso kommt eine Aufhebung der Vollziehung hinsichtlich der von der Antragstellerin geleisteten Abschlusszahlung in Höhe von 148 € nicht in Betracht, da der Senat keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses von Alleinerziehenden aus dem Anwendungsbereich des Splittingverfahrens nach § 32a Abs. 5 EStG hat.
- 18** a) Prüfungsmaßstab für den Vergleich der steuerlichen Behandlung von alleinstehenden Eltern mit Kindern und Ehepaaren mit --oder ggf. auch ohne-- Kindern ist in erster Linie Art. 3 Abs. 1 GG, insbesondere das aus dem Gleichheitssatz zu entnehmende Gebot der Steuergerechtigkeit, an das der Gesetzgeber gebunden ist; dabei sind die Wertentscheidung des GG zugunsten von Ehe und Familie sowie das Sozialstaatsprinzip zu beachten (vgl. BVerfG-Beschluss vom 17. Oktober 1984 1 BvR 441/82, BVerfGE 68, 143, m.w.N.).
- 19** Hieraus ergeben sich nach der Rechtsprechung des BVerfG (Beschluss vom 16. März 2005 2 BvL 7/00, BVerfGE 112, 268, BGBl I 2005, 1622, m.w.N.) insbesondere folgende Prüfungsmaßstäbe: Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Art. 6 Abs. 1 GG enthält einen besonderen Gleichheitssatz, der untersagt, Eltern oder alleinerziehende Elternteile gegenüber Kinderlosen schlechter zu stellen. Im Bereich des Einkommensteuerrechts wird die Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers durch das Gebot der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit begrenzt. Insoweit darf der Staat auf die Mittel, die für den Unterhalt von Kindern unerlässlich sind, bei der Besteuerung nicht in gleicher Weise zugreifen wie auf Mittel, die der Bürger zur Befriedigung beliebiger anderer Bedürfnisse einsetzen kann. Der Gesetzgeber ist jedoch berechtigt, bei der steuerlichen Erfassung der Unterhaltsaufwendungen generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen, soweit er diese realitätsgerecht am typischen Fall orientiert, ohne wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen. Zudem gebietet es das GG, das Existenzminimum des Steuerpflichtigen und seiner unterhaltsberechtigten Familie steuerlich zu verschonen. Der existenznotwendige Bedarf bildet so die Untergrenze für den Zugriff durch die Einkommensteuer und ist in angemessener und realitätsgerechter Höhe von der Einkommensteuer freizustellen.
- 20** b) Soweit die Antragstellerin eine Ungleichbehandlung daraus ableitet, dass Aufwendungen für ihre Kinder --sei es im Bereich des sächlichen Existenzminimums, sei es im Bereich des Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarfs-- bei verwitweten Alleinerziehenden in geringerem Umfang steuerlich berücksichtigt würden als bei verheirateten, zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Steuerpflichtigen mit Kindern, kann der Senat dem nicht folgen.
- 21** Die steuerliche Berücksichtigung der geminderten Leistungsfähigkeit von Familien mit Kindern findet nach der Systematik des EStG nicht über die Anwendung des Grund- oder Splittingtarifs, sondern gemäß § 31 Satz 1 EStG durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder das Kindergeld nach §§ 62 ff. EStG und hinsichtlich des Sonderbedarfs für auswärtig untergebrachte, in Ausbildung befindliche Kinder durch den Freibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG statt. Hierdurch werden sowohl das sächliche Existenzminimum als auch die Bedarfe für Betreuung und Erziehung oder Ausbildung abgedeckt. Darüber hinaus kommt im Streitjahr eine Berücksichtigung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten nach § 4f EStG und § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG (zur Verfassungsmäßigkeit dieser Vorschriften vgl. Senatsurteil vom 9. Februar 2012 III R 67/09, BFHE 237, 39, BStBl II 2012, 567) und privater Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 EStG in Betracht, soweit diese nicht bereits durch den Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (§ 32 Abs. 6 EStG) abgedeckt sind. Diese steuerliche Entlastung wird unabhängig davon gewährt, ob die Eltern des Kindes verheiratet sind oder ob ein Elternteil wegen Versterbens des anderen Elternteils das Kind allein erzieht (s. hierzu insbesondere § 32 Abs. 6 Satz 3 EStG). Das BVerfG hat gegen das gesetzliche Konzept, das sächliche Existenzminimum und den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf über die Gewährung von Kindergeld oder Kinderfreibeträgen zu berücksichtigen, keine verfassungsrechtlichen Bedenken erkennen lassen (Beschluss vom 10. November 1998 2 BvR 980/91, BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182, unter C.I.). Entsprechend hat es das BVerfG auch abgelehnt, die Wirkung der unterschiedlichen Tarifvorschriften für zusammenveranlagte und einzeln veranlagte Eltern als Kompensationsmöglichkeit für eine unzureichende steuerliche Erfassung kindbedingter Aufwendungen heranzuziehen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 99, 216, BStBl II 1999, 182, unter B.II.3.). Zudem hat das BVerfG betont, dass weder aus Art. 3 Abs. 1 GG noch aus Art. 6 Abs. 1 GG eine Verpflichtung des Gesetzgebers folgt, Unterhaltsleistungen für Kinder in der vollen Höhe des bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsanspruchs, der sich

regelmäßig nach der Lebensstellung der Eltern bestimmt, zu berücksichtigen (Beschluss vom 29. Mai 1990 1 BvL 4/86, BVerfGE 82, 60, BStBl II 1990, 653, unter C.III.3.d). Hieraus hat der BFH gefolgert, dass mit dieser Aussage zugleich die Entscheidung getroffen wurde, dass ein Familiensplitting im Sinne der grundsätzlichen Berücksichtigung der Unterhaltslasten in tatsächlicher Höhe verfassungsrechtlich nicht geboten ist (BFH-Urteil vom 22. Juli 1997 VI R 114/96, BFHE 183, 549, BStBl II 1997, 697). Daran ist festzuhalten.

- 22** Dass die im Streitjahr geltenden Regelungen das Existenzminimum des Kindes oder den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf nicht in realitätsgerechter Weise erfasst hätten, hat die Antragstellerin weder substantiiert dargelegt noch glaubhaft gemacht. Darüber hinaus hat sie auch keine ihr entstandenen Kinderbetreuungskosten geltend gemacht.
- 23** c) Entsprechendes gilt, soweit die Antragstellerin die Besteuerung mit Rücksicht auf ihre Mehrfachbelastung als Alleinerziehende durch die alleinige Erwerbstätigkeit sowie die Haushaltsführung und die Kinderbetreuung ohne Unterstützung eines anderen Elternteils "in dem Maße" begehrt, "als wenn der Splittingtarif zur Anwendung gelangen würde".
- 24** Das BVerfG hat insoweit keine Bedenken gegen die gesetzgeberische Entscheidung erkennen lassen, diese besondere Belastungssituation durch die in § 24b EStG geregelte Gewährung eines Entlastungsbetrags für Alleinerziehende zu berücksichtigen (Nichtannahmebeschluss vom 22. Mai 2009 2 BvR 310/07, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 1027). Es hat dabei offen gelassen, ob § 24b EStG einer tatsächlichen Mehrbelastung Rechnung trägt oder allein der sozialen Förderung dient. Soweit tatsächlich eine die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit mindernde Mehrbelastung besteht, hat das BVerfG einen Einschätzungsspielraum bestätigt, der dem Gesetzgeber bei der Festlegung der Höhe dieses Entlastungsbetrags zusteht. Dass dieser Entlastungsbetrag im Streitjahr im Hinblick auf Belastungen, welche die Leistungsfähigkeit Alleinerziehender mindern, nicht realitätsgerecht bemessen war, hat die Klägerin weder hinreichend substantiiert dargelegt noch glaubhaft gemacht.
- 25** Soweit der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende hingegen eine soziale Fördermaßnahme darstellt, weil die die Leistungsfähigkeit mindernden Faktoren bereits durch andere einkommensteuerliche Vorschriften vollständig erfasst sind, scheidet eine Ungleichbehandlung der Antragstellerin gegenüber zusammenveranlagten Eltern bereits deshalb aus, weil letzteren ein entsprechender Entlastungsbetrag nicht gewährt wird.
- 26** d) Schließlich ergeben sich verfassungsrechtliche Bedenken auch nicht daraus, dass der Antragstellerin als verwitwete Alleinerziehende die Möglichkeit der Zusammenveranlagung und damit der Splittingtarif nicht auf Dauer eröffnet wird.
- 27** aa) Das BVerfG und ihm folgend der BFH in ständiger Rechtsprechung haben die Vereinbarkeit des Splittingverfahrens mit dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bestätigt (BVerfG-Urteil vom 3. November 1982 1 BvR 363/80, BVerfGE 61, 319, BStBl II 1982, 717; BFH-Urteil vom 27. Juni 1996 IV R 4/84, BFHE 181, 31; Senatsbeschlüsse vom 20. September 2002 III B 40/02, BFH/NV 2003, 157; vom 17. August 2004 III B 121/03, BFH/NV 2005, 46; vom 28. Januar 2005 III B 97/04, BFH/NV 2005, 1050, und vom 5. August 2011 III B 158/10, BFH/NV 2011, 1870). Das BVerfG hat dies insbesondere damit gerechtfertigt, dass das Splitting an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe anknüpft, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet. Typischerweise findet ein solcher Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit gerade in den von der Antragstellerin als Vergleichsgruppe herangezogenen Fällen der Ehegatten mit einem Alleinverdiener statt, unabhängig davon, ob der keine Einkünfte erzielende Ehegatte Kinder zu betreuen hat oder nicht. Zwar mag es zutreffen, dass gerade bei höheren Einkünften mitunter auch güterrechtliche Vereinbarungen getroffen werden, die den Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit beschränken. Abgesehen davon, dass sich bei einem sehr hohen Einkommen der durch die Anwendung des Splittingtarifs bewirkte Progressionsvorteil relativ erheblich vermindert, tritt indes auch im Fall der vereinbarten Gütertrennung die zwischen den Ehegatten bestehende "Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs" (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 61, 319, BStBl II 1982, 717, unter C.I.4.a) nicht vollständig in den Hintergrund, was es aus Sicht des Senats rechtfertigt, diesen Fall in das Splittingverfahren einzubeziehen, nicht hingegen den Fall einer alleinstehenden Person.
- 28** bb) Auch unter Berücksichtigung des Schutzbereichs des Art. 6 Abs. 1 GG hat das BVerfG keine Ansatzpunkte für eine Ausdehnung des Splittingvorteils auf die Gruppe der Alleinerziehenden gefunden (BVerfG-Urteil in BVerfGE 61, 319, BStBl II 1982, 717). Es hat insoweit darauf abgestellt, dass die Gründe, die den Splittingtarif für Eheleute rechtfertigen, auf Alleinerziehende mit Kindern nicht übertragbar sind. Zwischen Alleinerziehenden und ihren Kindern besteht weder wirtschaftlich noch familienrechtlich eine Gemeinschaft des Erwerbs, die zu einer anteiligen Teilhabe am Familieneinkommen führt, sondern ein Unterhaltsverhältnis. Auch kommt für Alleinstehende mit

Kindern ein durch Art. 6 Abs. 1 GG zu schützendes Recht, über die Aufgabenverteilung in der Ehe partnerschaftlich zu entscheiden, von vornherein nicht in Betracht.

- 29 cc) Im Übrigen hat es das BVerfG dem Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers überlassen, in welchem Regelungsbereich er einer verminderten Leistungsfähigkeit von Alleinerziehenden, die insbesondere durch zwangsläufige Betreuungsaufwendungen ausgelöst werden kann, Rechnung trägt, und dabei die verschiedenen Varianten des Splittings nur als eine unter mehreren möglichen Formen einer steuerrechtlichen Regelung in den Raum gestellt (BVerfG-Urteil in BVerfGE 61, 319, BStBl II 1982, 717). Hat jedoch der Gesetzgeber --wie dargestellt-- eine Leistungsfähigkeitsminderung bei Alleinerziehenden in anderer Form in ausreichender Weise berücksichtigt, folgt daraus, dass sich aus verfassungsrechtlichen Erwägungen kein Zwang ergibt, den aus anderen Gründen gewährten Splittingvorteil auf Alleinerziehende auszudehnen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de