



Sachstand

**Anpassung des Kindergeldes nach Einkommensteuergesetz für nicht
unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder**
Gesetzesantrag des Freistaates Bayern im Bundesrat

Anpassung des Kindergeldes nach Einkommensteuergesetz für nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder

Gesetzesantrag des Freistaates Bayern im Bundesrat

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 100/18
Abschluss der Arbeit: 27. Juni 2018
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

1.	Fragestellung	4
2.	Vorbemerkung	4
3.	Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts für den Familienleistungsausgleich	4
4.	Neuordnung des Familienleistungsausgleichs	5
5.	Bestehende Indexierung beim Familienleistungsausgleich	6
6.	Zusammenwirken von Kindergeld und Kinderfreibetrag bei Indexierung	7

1. Fragestellung

Der Auftraggeber bittet um eine Stellungnahme, ob der Vorschlag des Freistaates Bayern zur Indexierung des Kindergeldes verfassungsgemäß ist.

Der vom Freistaat Bayern im Bundesrat eingebrachte Gesetzesantrag (Bundesrats-Drucksache 171/18) sieht vor, § 66 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) zu ändern. Damit will der Freistaat Bayern erreichen, dass Kindergeld für nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Kinder gezahlt wird, „soweit dies nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates des Kindes notwendig und angemessen ist.“ In seiner Begründung führt der Freistaat Bayern aus, dass die vor nationalem Recht vorrangige EU-Verordnung VO (EG) 883/2004 in Artikel 67 zwar besagt, dass eine Person auch für Familienangehörige, die in einem anderen Mitgliedstaat wohnen, Anspruch auf Familienleistungen nach den Rechtsvorschriften des zuständigen Mitgliedstaats hat, als ob die Familienangehörigen in diesem Mitgliedstaat wohnen würden. Durch die Formulierung „als ob“ solle sichergestellt werden, dass die Höhe von Familienleistungen für in einem anderen EU-Mitgliedstaat wohnende Familienangehörige materiell (= Wert) jener von Familienleistungen für im Inland wohnende Familienangehörige entspreche. Die Auszahlung des gleichen Betrags sei aber demgegenüber nicht notwendig. Mithin gestatte die VO (EG) 883/2004 eine Indexierung des Kindergeldes.

2. Vorbemerkung

Im folgenden Sachstand wird angenommen, die Aussage im Gesetzesantrag des Freistaates Bayern, das von Deutschland zu leistende Kindergeld sei auch nach europäischem Recht indexierbar, ist korrekt.¹ VO (EG) 883/2004 muss bei Kindergeldzahlungen aus Deutschland dann beachtet werden, wenn für ein Kind in mehreren Mitgliedstaaten ein Anspruch auf Familienleistungen besteht. Es wird für die nachstehende Betrachtung davon ausgegangen, dass Deutschland vorrangig für die Zahlung des Kindergeldes zuständig ist, obwohl das Kind im Ausland lebt² und dass der/die Anspruchsberechtigte(n) die Voraussetzungen der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erfüllen und somit Anspruch auf Kindergeld nach dem EStG haben.

3. Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts für den Familienleistungsausgleich

Die heute gültigen einkommensteuerlichen Regelungen zum Familienleistungsausgleich im EStG gehen auf Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG), unter anderem dem vom 29. Mai 1990³ zurück. Das BVerfG hatte seinerzeit zu entscheiden, ob die von der Bundesregierung vorgenommenen Kürzungen des damaligen Kindergelds nach Bundeskindergeldgesetz mit der Verfassung vereinbaren waren.

Das BVerfG beschloss, dass die Kürzung des Kindergeldes nach Bundeskindergeldgesetz verfassungsrechtlich nicht bedenklich ist, soweit es in seiner Eigenschaft als Sozialleistung betroffen

1 Vgl. zur Prüfung der Konformität mit europäischem Recht die Arbeit von Fachbereich PE 6.

2 Wenn mehrere Mitgliedstaaten Familienleistungen für denselben Zeitraum und für dieselben Familienangehörigen gewähren müssen, gelten die Prioritätsregeln nach Art. 68 VO (EG) 883/2004.

3 Aktenzeichen 1 BvL 20/84.

ist. Die Kürzung ist jedoch zu beanstanden, weil das gekürzte Kindergeld für den fraglichen Zeitraum nicht mehr in verfassungsmäßiger Weise seiner Funktion gerecht geworden sei, der Minderung der Leistungsfähigkeit von Steuerpflichtigen, die durch den Unterhalt ihrer Kinder bedingt ist, Rechnung zu tragen.

Dabei steht es dem Gesetzgeber frei, die kindesbedingte Minderung der Leistungsfähigkeit entweder im Steuerrecht zu berücksichtigen oder ihr statt dessen im Sozialrecht durch die Gewährung eines dafür ausreichenden Kindergeldes Rechnung zu tragen oder auch eine Entlastung im Steuerrecht und eine solche durch das Kindergeld miteinander zu kombinieren.

Ausgangspunkt dieser verfassungsrechtlichen Beurteilung ist der Grundsatz, dass der Staat dem Steuerpflichtigen und sämtlichen Familienmitgliedern, also auch den Kindern, das Einkommen in Höhe des Existenzminimums steuerfrei belassen muss.

In seinem Beschluss vom 25. September 1992 hat das BVerfG das Existenzminimum definiert. Danach muss dem Steuerpflichtigen nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld von seinem Erworbenen so viel verbleiben, dass er seinen notwendigen Lebensunterhalt und den seiner Familie bestreiten kann. Maßgröße ist dabei der im Sozialhilferecht anerkannte Mindestbedarf. Das von der Einkommensteuer zu verschonende Existenzminimum darf diesen Betrag nicht unterschreiten.

Das BVerfG hat in seinem Nichtannahmebeschluss vom 6. Mai 2004⁴ konkretisiert, dass der Staat durch das Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG nicht gehalten ist, jegliche die Familie treffende Belastung auszugleichen oder die Familie ohne Rücksicht auf andere öffentliche Belange zu fördern. So lässt sich weder aus Art. 6 Abs. 1 GG noch etwa aus dem Sozialstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 1 GG ein Anspruch auf Erhalt von Kindergeld zur Förderung der Familie in einer bestimmten Höhe ableiten.

Zudem gebiete der Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit gleich hoch zu besteuern ("horizontale Steuergleichheit"). Auch Bezieher höherer Einkommen müssen je nach Einkommen gleich besteuert werden. Eine verminderte Leistungsfähigkeit durch Unterhaltsverpflichtung gegenüber einem Kind muss dementsprechend bei allen Steuerpflichtigen unabhängig von ihrem individuellen Grenzsteuersatz sachgerecht berücksichtigt werden. Dieser Grundsatz ist bei der Umrechnung von Kindergeld in einen Steuerfreibetrag zu beachten.

4. Neuordnung des Familienleistungsausgleichs

Mit dem Jahressteuergesetz 1996⁵ erfolgte eine Neuordnung des Familienleistungsausgleichs. Der Bezug von Kindergeld richtet sich seitdem nach den Vorschriften des X. Abschnitts (§§ 62 bis 78) EStG. Der Gesetzgeber hat in § 31 EStG bestimmt, dass die gebotene steuerliche Freistellung des

4 Aktenzeichen 2 BvR 1375/03.

5 BGBl. I vom 20. Oktober 1995, Seite 1250.

Existenzminimums eines Kindes entweder durch die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG oder durch Kindergeld nach §§62ff. EStG bewirkt wird.

Das Gesetz bestimmt, dass zunächst jeder unbeschränkt Steuerpflichtige das nach einem Antrag festgesetzte Kindergeld erhält. Das Kindergeld ist eine Steuervergütung. Nach Ablauf des Kalenderjahres prüft das Finanzamt von Amts wegen bei der Veranlagung zur Einkommensteuer, ob mit dem Anspruch auf Kindergeld das Existenzminimum der Kinder steuerfrei gestellt wurde. Dazu wird die Einkommensteuer zunächst vor und dann nach Abzug der Freibeträge ermittelt. Die beiden Steuerbeträge werden miteinander verglichen (sogenannte Günstigerprüfung):

- Ist die Steuerersparnis höher als das Kindergeld, bewirken die Freibeträge die gebotene steuerliche Freistellung des Existenzminimums. Das gezahlte Kindergeld muss vom Steuerpflichtigen erstattet werden. Dies geschieht abrechnungstechnisch, indem die erhaltenen Kindergeldbeträge mit der Steuererstattung gegengerechnet werden.
- Ist die Steuerersparnis niedriger als der Kindergeldanspruch, entfällt der Anspruch auf die Freibeträge. In diesem Fall behält der Steuerpflichtige das gezahlte Kindergeld jedoch vollständig, der die gebotene steuerliche Freistellung übersteigende Betrag muss nicht zurückgezahlt werden. Nur dieser übersteigende Betrag dient der Familienförderung und ist nach deutschem Recht eine Sozialleistung.

Nach Rechtslage 2016 betrug der Jahres-Bruttolohn für Ehegatten (1 Alleinverdiener) mit einem Kind, ab dem die sich die Kinderfreibeträge günstiger auswirken als das Kindergeld, 74.516 Euro. Im Jahr 2015 wurde für ca. 17,3 Millionen Kinder Kindergeld nach EStG gezahlt, davon kamen für rund 4 Millionen Kinder zur Freistellung des steuerlichen Existenzminimums die Kinderfreibeträge zur Anwendung.⁶

Das BVerfG hat in seinem Beschluss vom 8. Juni 2004 zum sogenannten Teilkindergeld⁷ das gesetzliche Regelungskonzept des Familienleistungsausgleichs nach EStG dargelegt und angefügt: „Nach dieser gesetzlichen Konzeption entscheidet erst und nur die Höhe des Kinderfreibetrages endgültig darüber, ob den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Verschonung des Existenzminimums der Kinder genügt wird. Die Funktion des Kindergeldes beschränkt sich insofern auf eine als vorläufiger "Abschlag" wirkende Steuervergütung. Die Höhe dieser Steuervergütung leitet sich deshalb nicht aus den verfassungsrechtlichen Anforderungen an den steuerrechtlichen Familienleistungsausgleich ab.“

5. Bestehende Indexierung beim Familienleistungsausgleich

Die Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG können nach geltendem Recht indexiert werden. Satz 4 modifiziert die Regelung für ein Kind, das nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, also weder seinen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat. Danach können die Freibeträge nur abgezogen werden, „soweit sie nach den Verhältnissen seines Wohnsitzstaates

6 Antwort des Parlamentarischen Staatssekretärs beim Bundesminister der Finanzen, Dr. Michael Meister, vom 4. November 2016 auf eine Frage der Abg. Dr. Franziska Brantner (BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN), Bundestags-Drucksache 18/10202.

7 Aktenzeichen 2 BvL 5/00.

notwendig und angemessen sind.“ Die Kürzung der Freibeträge gemäß den Verhältnissen des Wohnsitzstaates richtet sich nach der Ländergruppeneinteilung des Bundesministeriums der Finanzen. Dabei wird unterteilt in 4/4-Staaten, 3/4 –Staaten, 2/4-Staaten und 1/4-Staaten. In 4/4-Staaten ist der Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG in voller Höhe anzusetzen, in 1/4-Staaten entsprechend nur zu einem Viertel. In der Gruppe der 1/2-Staaten finden sich die EU-Mitgliedstaaten Bulgarien, Kroatien, Polen und Rumänien, alle anderen EU-Mitgliedstaaten gehören zu den 4/4- oder 3/4-Staaten.⁸

Verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Kürzung der Kinderfreibeträge bestehen nicht.⁹ Das BVerfG hat in einem Beschluss vom 8. Juni 1993 ausgeführt, dass die Höhe des steuerlich zu verschonenden Existenzminimums von den allgemeinen wirtschaftlichen Verhältnissen und dem in der Rechtsgemeinschaft anerkannten Mindestbedarf im Wohnsitzstaat des Kindes abhängt. Diesen einzuschätzen sei Aufgabe des Gesetzgebers.¹⁰

6. Zusammenwirken von Kindergeld und Kinderfreibetrag bei Indexierung

Es wird im Folgenden, wie im oben dargestellt, unterstellt, dass eine Indexierung des Kindergelds mit dem europäischen Recht vereinbar ist. Zwar kommt die Ausarbeitung des Fachbereichs PE 6 vom 14. Juni 2018 zu dem Ergebnis, dass die Indexierung unter EU-rechtlichen Aspekten nicht zulässig ist. Daher soll, lediglich um die Folgewirkungen einer Indexierung im deutschen Recht aufzuzeigen, für die folgenden Überlegungen die Zulässigkeit einer Kürzung der Kindergeldzahlung nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates des Kindes unterstellt werden. Für diese – derzeit rechtlich nicht umsetzbare – Überlegung sind, siehe ebenfalls oben, in Deutschland beim Thema Familienleistungsausgleich im EStG nach den Vorgaben des BVerfG und der geltenden Rechtslage folgende Punkte relevant:

- Der Familienleistungsausgleich muss das Existenzminimum eines Kindes steuerfrei stellen, auch bei Kindergeldberechtigten mit hohem Einkommen.
- Das Kindergeld ist eine Steuervergütung.
- Der Betrag des Kindergeldes, der nicht zur Steuerfreistellung des Existenzminimums eines Kindes verwendet werden muss, verbleibt beim Berechtigten und dient der Förderung der Familien.
- Der Gesetzgeber ist nicht zu einer Förderung der Familien in einer bestimmten Höhe verpflichtet.

8 Bundesministerium der Finanzen: Berücksichtigung ausländischer Verhältnisse; Ländergruppeneinteilung ab 1. Januar 2017, unter: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Einkommensteuer/2016-10-20-Beruecksichtigung-auslaendischer-Verhaeltnisse-Laendergruppeneinteilung-ab-2017.html, abgerufen am 12. Juni 2018.

9 Loschelder, Friedrich: Kommentar zu § 32 EStG, Randziffer 80, in Schmidt: Einkommensteuergesetz, 32. Auflage 2013.

10 Aktenzeichen 2 BvR 288/92.

Vor diesem Hintergrund ergäben sich bei einer Indexierung des Kindergeldes nachstehende Konstellationen:

- Nach geltendem Recht haben Steuerpflichtige, deren Kinder nicht in der EU leben, keinen Anspruch auf Kindergeld. Sie können die vollen oder gegebenenfalls nach Ländergruppeneinteilung gekürzten Freibeträge geltend machen. Der verfassungsrechtliche Anspruch des Familienleistungsausgleichs, das Existenzminimum des Kindes - angepasst an die Verhältnisse des Wohnsitzstaates des Kindes - steuerlich freizustellen, wird erfüllt. Eine Familienleistung erhalten diese Steuerpflichtigen nicht.

Für sie bedeutete eine Indexierung des Kindergeldes zunächst keine Änderung.

Die Situation änderte sich, wenn nach Wortlaut des Gesetzesantrags des Freistaats Bayern auch für die Kinder, die nicht in der EU leben (= „nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig“) zukünftig Kindergeld als Steuervergütung gezahlt würde, gegebenenfalls in indexierter Höhe. In diesem Fall unterlägen die Steuerpflichtigen der Günstigerprüfung und kämen, sofern das (indexierte) Kindergeld höher wäre als die (gekürzten) Freibeträge, nun in den Genuss einer Familienförderung.

- Nach geltendem Recht haben Steuerpflichtige, deren Kinder in einem 4/4-Staat der EU leben, Anspruch auf das volle Kindergeld und auf die vollen steuerlichen Freibeträge. Der verfassungsrechtliche Anspruch des Familienleistungsausgleichs, das Existenzminimum der Kinder steuerlich freizustellen, wird erfüllt. Gegebenenfalls erhalten diese Steuerpflichtigen eine Familienförderung, wenn sich bei der Günstigerprüfung ein Behalt des Kindergeldes ergibt.

Bei einer Indexierung des Kindergeldes änderte sich für diese Steuerpflichtigen mit einem Kind oder Kindern in einem 4/4-Staat nichts, weil das Kindergeld in weiterhin in voller Höhe gezahlt würde.¹¹

- Steuerpflichtige, deren Kinder zwar in der EU, aber in einem 3/4- oder 1/2-Staat gemäß der Ländergruppeneinteilung leben, haben Anspruch auf die volle Höhe des Kindergeldes, die Freibeträge werden jedoch gekürzt. Der verfassungsrechtliche Anspruch des Familienleistungsausgleichs, das Existenzminimum der Kinder - angepasst an die Verhältnisse des Wohnsitzstaates - steuerlich freizustellen, wird erfüllt. Gegebenenfalls erhalten diese Steuerpflichtigen eine Familienförderung, wenn sich bei der Günstigerprüfung ein Behalt des Kindergeldes ergibt.

Bei einer Indexierung des Kindergeldes fiel die Familienförderung geringer aus. Gegebenenfalls wirkte sich sogar die steuerliche Wirkung der Freibeträge höher aus als das Kindergeld, in diesem Fall entfiel die Familienförderung ganz.¹²

* * *

11 Eine mögliche Gegenrechnung von Leistungen des Wohnsitzstaates des Kindes aufgrund der VO 883/2004 ist nicht berücksichtigt.

12 Eine mögliche Gegenrechnung von Leistungen des Wohnsitzstaates des Kindes aufgrund der VO 883/2004 ist nicht berücksichtigt.