

# Beschluss vom 27. Mai 2013, III B 2/13

## Kein Anspruch auf Anwendung eines Splittingverfahrens auf (verwitwete) Alleinerziehende - Familiensplitting - Ruhen des Verfahrens hinsichtlich einer Nichtzulassungsbeschwerde

BFH III. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, EStG § 24b, EStG § 26b, EStG § 32, EStG § 32a Abs 5, GG Art 3 Abs 1, GG Art 6 Abs 1, FGO § 155, ZPO § 251, EStG VZ 2011

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 14. November 2012, Az: 1 K 712/11

## Leitsätze

1. NV: Es ist nach der Rechtsprechung des BFH geklärt, dass sich weder aus dem Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit noch unter Berücksichtigung des Schutzbereichs des Art. 6 Abs. 1 GG ein Anspruch auf Anwendung eines Splittingverfahrens für (verwitwete) Alleinerziehende ergibt .
2. NV: Es liegt im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, das sächliche Existenzminimum und den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf eines Kindes über die Gewährung von Kindergeld oder Kinderfreibeträgen zu berücksichtigen und der besonderen Belastungssituation Alleinerziehender durch die Gewährung eines Entlastungsbetrags für Alleinerziehende Rechnung zu tragen .

## Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist seit 2009 verwitwet. Er hat zwei Kinder, die im Februar 1999 und im April 2001 geboren und in die Lohnsteuerkarte des Klägers für 2010 eingetragen sind.
- 2 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) lehnte den Antrag des Klägers, auf seiner Lohnsteuerkarte 2011 die Lohnsteuerklasse III einzutragen, ab. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg.
- 3 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der der Kläger von seinem ursprünglichen Verpflichtungsantrag zu einem Feststellungsantrag (Feststellung, dass das FA zu Unrecht die Eintragung der Lohnsteuerklasse III abgelehnt hat) übergegangen war, als unbegründet ab.
- 4 Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und wegen Verfahrensmängeln (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).

## Entscheidungsgründe

- 5 II. Die Beschwerde ist unbegründet und durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 FGO).
- 6 1. Der Senat sieht davon ab, gemäß der Anregung des Klägers das Ruhen des Verfahrens zu beschließen bzw. das Verfahren auszusetzen.
- 7 a) Eine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen dann geboten, wenn vor dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) bereits ein nicht als aussichtslos erscheinendes Musterverfahren gegen eine im Streitfall anzuwendende Norm anhängig ist (z.B. Senatsbeschluss vom 7. Februar 1992 III B 24, 25/91, BFHE 166, 418, BStBl II 1992, 408). Dabei darf es nicht um immer wieder andere Sachverhalte gehen, sondern die Fälle müssen hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Streitfrage im Wesentlichen gleichgelagert sein (vgl. Senatsbeschluss in BFHE 166, 418, BStBl II 1992, 408, m.w.N.).
- 8 Die vom Kläger benannten, beim BVerfG anhängigen Verfahren 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06 und 2 BvR 288/07 stellen indessen keine Musterverfahren für die vorliegende Sachverhaltskonstellation dar. Sie betreffen die

Ausdehnung der Zusammenveranlagung und des Splittingtarifs auf eingetragene Lebenspartnerschaften. Demgegenüber erstrebt der Kläger eine Ausdehnung des Splittingtarifs bzw. ein darüber hinausgehendes Familiensplitting auf (verwitwete) Alleinerziehende mit Kindern. Insoweit handelt es sich nicht um im Wesentlichen gleichgelagerte Sachverhaltskonstellationen (s. hierzu im Einzelnen unten II.2.c bb).

- 9 b) Das Ruhen des Verfahrens, das nicht an die einschränkenden Voraussetzungen einer Verfahrensaussetzung gebunden ist, kann auch hinsichtlich einer Nichtzulassungsbeschwerde angeordnet werden (vgl. BFH-Beschluss vom 23. Juni 1998 V B 160/96, BFH/NV 1999, 83). Voraussetzung hierfür ist außer der Zustimmung der Beteiligten, dass diese Anordnung aus wichtigen Gründen zweckmäßig ist (§ 155 FGO i.V.m. § 251 der Zivilprozessordnung). Im Streitfall kommt die Anordnung der Verfahrensruhe allerdings bereits deshalb nicht in Betracht, weil das FA sich der entsprechenden Anregung des Klägers nicht angeschlossen hat.
- 10 2. Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.
- 11 a) Eine Rechtsfrage hat grundsätzliche Bedeutung, wenn ihre Beantwortung durch den BFH aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Dabei soll es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame Frage handeln, die klärungsbedürftig und im zu erwartenden Revisionsverfahren klärungsfähig sein muss. Eine Rechtsfrage ist nicht mehr klärungsbedürftig, wenn sie bereits durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, die eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH erforderlich machen (z.B. BFH-Beschluss vom 28. Juni 2006 IV B 75/05, BFH/NV 2006, 2243).
- 12 b) Die von dem Kläger aufgeworfenen Rechtsfragen lassen sich anhand der bisherigen Rechtsprechung des BFH --im Sinne der vom FG vertretenen Rechtsauffassung-- beantworten.
- 13 Der Kläger hält die Fragen für grundsätzlich bedeutsam,  
- ob es mit Art. 3 und Art. 6 des Grundgesetzes (GG) vereinbar ist, dass ein verwitweter Steuerpflichtiger mit zwei einkommenslosen Kindern signifikant mehr (Lohn-)Steuer zu bezahlen hat als ein alleinverdienender verheirateter Steuerpflichtiger mit identischem Einkommen, der nur ein einkommensloses Kind hat oder kinderlos ist und  
- ob es im Hinblick auf die Chancengleichheit der Kinder mit Art. 3 und Art. 6 GG vereinbar ist, dass einem Kind nach dem Tod eines Elternteils aufgrund der steuerlichen Behandlung des verbliebenen Elternteils weniger anteiliges Familieneinkommen (u.a. zu seiner Ausbildung) verbleibt als einem Kind verheirateter Eltern, die über ein identisches Einkommen verfügen.
- 14 c) 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; Senatsurteil vom 31. Juli 1997 III R 31/90, BFH/NV 1998, 439; 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; vom 5. August 2011 III B 158/10, BFH/NV 2011, 1870, und vom 17. Oktober 2012 III B 68/12, BFH/NV 2013, 362). 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; s. hierzu auch Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 362). 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 stellt (BVerfG-Urteil in BVerfGE 61, 319, BStBl II 1982, 717). Hat danach der Gesetzgeber 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 (Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 362).
- 15 Des Weiteren hat das BVerfG auch 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.). Weder aus Art. 3 Abs. 1 GG noch aus Art. 6 Abs. 1 GG wurde eine Verpflichtung des Gesetzgebers abgeleitet, Unterhaltsleistungen für Kinder in der vollen Höhe des bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsanspruchs, der sich regelmäßig nach der Lebensstellung der Eltern bestimmt, zu berücksichtigen (BVerfG-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).

- 16** Keine Bedenken hat das BVerfG schließlich auch dagegen erkennen lassen, dass der Gesetzgeber der besonderen Belastungssituation Alleinerziehender durch den in § 24b EStG geregelten Entlastungsbetrag für Alleinerziehende Rechnung trägt (s. hierzu im Einzelnen Nichtannahmebeschluss vom 22. Mai 2009 2 BvR 310/07, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 1027; Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 362).
- 17** bb) Die vom Kläger dargelegten Gründe lassen keine neuen Gesichtspunkte erkennen, die eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH erforderlich machen.
- 18** Soweit der Kläger darauf hinweist, das BVerfG habe in dem Beschluss vom 21. Juli 2010 1 BvR 611/07, 1 BvR 2464/07 (BVerfGE 126, 400) ein Verbot statuiert, wonach die Förderung der Ehe nicht mit der Benachteiligung anderer Lebensformen einhergehen dürfe, die nach dem geregelten Lebenssachverhalt und den mit der Normierung verfolgten Zielen der Ehe vergleichbar seien, ist bereits nicht erkennbar, dass das BVerfG als der Ehe vergleichbare Lebensform auch ein Zusammenleben von (alleinstehenden) Elternteilen mit ihren Kindern angesehen haben könnte. Die Entscheidung befasste sich vielmehr allein mit der Gleichbehandlung von Ehegatten und eingetragenen Lebenspartnern.
- 19** Gleiches gilt für die vom Kläger zitierten Beschlüsse des Finanzgerichts Niedersachsen vom 9. November 2010 10 V 309/10 (Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2011, 675) und vom 1. Dezember 2010 13 V 239/10 (juris).
- 20** Keine Vergleichbarkeit zwischen Ehegatten und einer Alleinerzieherfamilie vermag der Senat dabei im Hinblick auf das vom Kläger angeführte Kriterium einer "Gemeinschaft des Erwerbs" zu erkennen. § 1360 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) verpflichtet beide Ehegatten in umfassender Weise, durch ihre Arbeit und mit ihrem Vermögen die Familie angemessen zu unterhalten, wobei der angemessene Unterhalt der Familie nach § 1360a BGB alles umfasst, was nach den Verhältnissen der Ehegatten erforderlich ist, um die Kosten des Haushalts zu bestreiten und die persönlichen Bedürfnisse der Ehegatten und den Lebensbedarf der gemeinsamen unterhaltsberechtigten Kinder zu befriedigen. Demgegenüber statuiert § 1619 BGB für haushaltsangehörige Kinder, die entweder von den Eltern noch erzogen oder zumindest unterhalten werden, eine bloße Mithilfpflicht im Hauswesen oder Geschäft der Eltern. Diese unterliegt zudem erheblichen Einschränkungen, welche sich insbesondere aus dem Alter, den körperlichen und geistigen Fähigkeiten, dem Vorrang der eigenen Ausbildung des Kindes oder generell aus dem Kindeswohl ergeben können (vgl. etwa v. Sachsen Gessaphe in Münchener Kommentar --MünchKomm-- zum BGB, § 1619 BGB Rz 19 ff.; zum danach entsprechend eingeschränkten zeitlichen Umfang der Mithilfpflicht vgl. etwa Oberlandesgericht Oldenburg, Urteil vom 14. August 2009 6 U 118/09, Neue Zeitschrift für Verkehrsrecht 2010, 156, m.w.N.).
- 21** Ebenso wenig lässt sich für den Senat aus dem vom Kläger geltend gemachten Kriterium der "partnerschaftlichen Entscheidungsfindung" eine Vergleichbarkeit der Lebensformen der Ehe und der Alleinerzieherfamilie entnehmen. Bei der partnerschaftlichen Entscheidungsfindung in der Ehe geht es um die Aufgaben- und Rollenverteilung in der Ehe, sprich die Entscheidung darüber, wie Haushaltsführung und Erwerbstätigkeit zwischen den Ehegatten verteilt werden (s. hierzu § 1356 BGB). Demgegenüber betrifft § 1626 Abs. 2 BGB die gänzlich andere Frage, welchem Leitbild die elterliche Erziehung folgen soll und zielt insoweit darauf ab, das Kind schrittweise auf jene Selbständigkeit und jenes Verantwortungsbewusstsein vorzubereiten, die es bei Volljährigkeitseintritt erreicht haben soll (Huber in MünchKomm zum BGB, § 1626 BGB Rz 61).
- 22** Die Tatsache, dass darüber hinaus Eltern und ihre Kinder über einen gemeinsamen Wohnsitz verfügen können und zwischen beiden gegenseitige Unterhaltungspflichten und Erbensprüche bestehen können, spricht zwar für die vom Kläger angenommene Verbundenheit zwischen Eltern und Kindern, gibt dieser Verbundenheit aber keinen eheähnlichen Charakter.
- 23** Zudem ergibt sich auch aus der vom Kläger dargelegten Schlechterstellung von Halbwaisen gegenüber den

Kindern, deren Eltern noch leben, kein Bedürfnis für eine erneute Prüfung und Entscheidung der aufgeworfenen Rechtsfragen durch den BFH. Der vom Kläger angestellte Vergleich zwischen einer Alleinerzieherfamilie mit zwei Kindern und einer Alleinverdienerreihe mit einem Kind vernachlässigt den Umstand, dass zwischen dem Alleinerzieher und seinen Kindern typischerweise nicht die Gemeinschaft im Erwerb und Verbrauch und die partnerschaftliche Entscheidungsfindung wie in einer Ehe besteht. Anderenfalls müsste --entgegen der geltenden Rechtslage-- auch das Kind der Alleinverdienerhegatten in das Splitting miteinbezogen werden. Insoweit ergibt sich aber aus der Tatsache, dass das BVerfG es dem gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum überlassen hat, die Besteuerung Alleinerziehender alternativ durch eine der verschiedenen denkbaren Formen eines Familiensplittings zu regeln, zugleich, dass kein verfassungsrechtlicher Anspruch darauf besteht, die Besteuerung der Alleinerziehenden nur in (einer bestimmten) Form des Familiensplittings durchzuführen.

- 24** Schließlich kann der Senat auch nicht erkennen, dass für die vom BVerfG angeführten Gründe für die mangelnde Vergleichbarkeit zwischen Alleinerziehenden und Ehegatten mitentscheidend gewesen sein könnte, wie hoch der Anteil der Alleinerziehenden in der Gesellschaft ist.
- 25** 3. Die Revision ist auch nicht wegen eines Verfahrensfehlers zuzulassen, auf dem das FG-Urteil beruhen könnte (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 26** Mit dem Vortrag, das angefochtene Urteil gehe nicht darauf ein, dass das BVerfG im Beschluss in BVerfGE 126, 400 nicht nur die Diskriminierung anderer "Lebenspartnerschaften", sondern ausdrücklich die Begünstigung der Ehe gegenüber anderer "Lebensformen" als verfassungswidrig angesehen habe, rügt der Kläger ein Fehlen von Entscheidungsgründen i.S. des § 119 Nr. 6 FGO und damit eine Verletzung der Pflicht des Gerichts, sein Urteil mit Gründen zu versehen, sowie einen Verstoß gegen die sog. Beachtungspflicht. Diese Rügen greifen indessen nicht durch.
- 27** a) Das FG-Urteil ist nicht ohne (hinreichende) Begründung ergangen.
- 28** aa) Die von § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO geforderte Begründung eines Urteils dient vor allem der Unterrichtung der Verfahrensbeteiligten darüber, auf welchen Feststellungen und Überlegungen die richterliche Entscheidung beruht (vgl. Senatsbeschluss vom 24. Januar 2013 III B 113/11, BFH/NV 2013, 726, m.w.N.). Dazu muss das Gericht aber nicht auf jede Einzelheit des Sachverhalts und des Beteiligtenvortrags ausführlich eingehen. Ein Verstoß gegen das Begründungsgebot liegt zwar vor, wenn das Gericht einen wesentlichen Streitpunkt überhaupt nicht erörtert (BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 46). Eine lediglich lückenhafte Begründung führt aber nur dann zu einem Mangel i.S. von § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO, wenn die vom FG fixierten Entscheidungsgründe zum Nachweis der Rechtmäßigkeit des Urteilsspruchs schlechterdings ungeeignet erscheinen und den Beteiligten keine hinlängliche Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Erwägungen das Urteil beruht (vgl. die Nachweise bei Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 119 Rz 24).
- 29** bb) Das FG ist in der angegriffenen Entscheidung auf die Frage der Übertragbarkeit der Erwägungen des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 126, 400 auf die Besteuerung von Verwitweten mit Kindern eingegangen und hat diese Übertragbarkeit mit der Begründung verneint, dass zwischen Verwitweten mit Kindern keine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bestehe. Damit erhielten die Beteiligten hinlängliche Kenntnis darüber, auf welchen rechtlichen Erwägungen das Urteil insoweit beruht.
- 30** b) Das FG-Urteil enthält keine Verletzung des rechtlichen Gehörs gemäß § 119 Nr. 3 FGO in Gestalt eines Verstoßes gegen die sogenannte Beachtungspflicht (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO).
- 31** aa) Die Beachtungspflicht ist verletzt, wenn das FG Äußerungen eines Verfahrensbeteiligten zu entscheidungserheblichen Fragen nicht zur Kenntnis nimmt bzw. bei seiner Entscheidung ersichtlich nicht in Erwägung zieht. Das Gericht ist nicht verpflichtet, sich mit jedem Vorbringen in den Entscheidungsgründen ausdrücklich auseinanderzusetzen (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 726, m.w.N.). Eine Verletzung rechtlichen Gehörs liegt jedoch dann vor, wenn das Gericht Sachverhalt und Sachvortrag, auf den es ankommen kann, nicht nur nicht ausdrücklich bescheidet, sondern überhaupt nicht berücksichtigt.
- 32** bb) Dies trifft indessen im vorliegenden Fall nicht zu. Das Gericht hat --wie dargelegt wurde-- den Vortrag des Klägers zur Kenntnis genommen und sich mit ihm auseinandergesetzt. Aus dem Umstand, dass sich das FG der Auffassung des Klägers nicht angeschlossen und damit seinen Vortrag nicht "erhört" hat, ergibt sich dagegen keine Verletzung des Rechts auf Gewährung des rechtlichen Gehörs (z.B. BFH-Beschluss vom 13. April 2007 V B 122/05, BFH/NV 2007, 1517).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)