

Neuorientierung der Ehebesteuerung

Gutachten, gefördert durch die Hans-Böckler-Stiftung

Ass. jur. Ulrike Spangenberg

Berlin, 10. 05. 2005

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung	4
2. Überblick zur Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im EStG	5
2.1. Ehegattensplitting	5
2.2. Begrenztes Realsplitting für getrennte/geschiedene Eheleute	5
2.3. Außergewöhnliche Belastungen	6
2.4. Familienleistungsausgleich	6
2.5. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	8
3. Zusammenveranlagung und Splittingtarif	8
3.1. Besteuerung der Ehe: Funktionsweise	8
3.2. Berücksichtigung der Ehe bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	9
3.2.1. Verlustausgleich und Verlustabzug	9
3.2.2. Werbungskosten und Freibeträge	11
3.2.3. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen	12
3.2.4. Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsaufwand	13
3.3. Splittingtarif	14
3.3.1. Funktionsweise des Einkommensteuertarifs.....	14
3.3.2. Splittingverfahren	15
4. Auswirkungen des Ehegattensplittings	18
4.1. Finanzielle Verteilungswirkungen nach Gebiet und Lebenslagen.....	18
4.1.1. Verteilung auf Einverdienst- und Zweiverdienstehene	19
4.1.2. Verteilung auf die neuen und die alten Bundesländer	20
4.1.3. Verteilung auf Familien.....	21
4.2. Geschlechtsspezifische Wirkungen des Ehegattensplittings.....	23
4.2.1. Negative Anreizwirkungen für die Erwerbstätigkeit verheirateter Frauen.....	23
4.2.2. Unzureichende eigene Existenzsicherung	24
4.2.3. Ausweg: geringfügige Beschäftigung.....	25
4.2.4. Fehlender unmittelbarer Zugang zu finanziellen Mitteln	25
4.3. Beschäftigungsanreize durch Abschaffung des Splittings	26
5. Veränderung der tatsächlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen	27
5.1. Tarifänderungen	27
5.2. Veränderung der Erwerbsmuster von Frauen	27
5.3. Zunehmende Bedeutung nichtehelicher Lebensformen.....	28
6. Gleichberechtigung von Frauen und Männern im Steuerrecht	29
6.1. Nationale Verpflichtung	29
6.1.1. Verbot der mittelbaren Diskriminierung von Frauen	29
6.1.2. Gleichberechtigung im Steuerrecht	30
6.2. Europarechtliche Verpflichtung	31
7. Anforderungen an eine verfassungsgerechte Besteuerung der Ehe	33
7.1. Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit durch Unterhaltspflichten.....	34
7.1.1. Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	34
7.1.2. Freistellung des sozialrechtlich definierten Existenzminimums	34
7.1.3. Berücksichtigung von Unterhaltspflichten über das Existenzminimum hinaus	35
7.2. Ehegattensplitting: Verfassungsmäßige Besteuerung?	36

7.2.1. Die Rechtsprechung des BVerfG zum Ehegattensplitting.....	37
7.2.2. Fiktion der Halbteilung des gemeinsamen Einkommens	39
7.2.2.1. Wertungen des ehelichen Güterrechts.....	39
7.2.2.2. Anknüpfung an die intakte Durchschnittsehe	41
7.2.2.3. Unterhaltspflichten der Eheleute.....	42
7.2.2.4 Analogie zur Personengesellschaft.....	43
7.2.3. Gewährleistung der ehelichen Gestaltungsfreiheit	44
7.2.4. Zwischenergebnis zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.....	46
7.2.5. Das Ehegattensplitting als Lenkungsnorm	46
7.2.5.1. Anerkennung der Hausfrau und Mutter.....	47
7.2.5.2. Förderung von Ehe und Familie	47
7.3. Ehegattensplitting für Lebenspartnerschaften?	49
7.3.1. Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit des LebenspartnerschaftsG	49
7.3.2. Steuerrechtliche Ungleichbehandlung von Ehe und Lebenspartnerschaft	50
7.3.3. Berücksichtigung von Antidiskriminierungsrecht.....	52
7.4. Zusammenfassung: Anforderungen an eine verfassungsgerechte Besteuerung der Ehe	53
8. Alternativen zum Ehegattensplitting.....	54
8.1. Aktuelle Vorschläge zur Besteuerung der Ehe	54
8.1.1. Reine Individualbesteuerung	55
8.1.2. Individualbesteuerung mit zweitem Grundfreibetrag.....	55
8.1.2.1. Funktionsweise.....	55
8.1.2.2. Finanzielle Auswirkungen.....	57
8.1.3. Eherealsplitting	59
8.1.3.1. Funktionsweise.....	59
8.1.3.2. Finanzielle Auswirkungen.....	60
8.2. Exkurs: Aktuelle Vorschläge zur Familienbesteuerung.....	61
8.2.1. Tarifliches Familiensplitting.....	61
8.2.2. Familienrealsplitting/ Ehe-Familien-Realsplitting	63
8.3. Bevorzugtes Modell	64
9. Abschließende Überlegungen	66
9.1. Förderung von Familien.....	66
9.2. Übergangsregelungen.....	67
Anhang:	69
Literaturverzeichnis:.....	70

1. Einleitung

Vor allem die Frage einer zielgerichteten Familienförderung und deren Finanzierung rückt das Ehegattensplitting wieder in die politische Diskussion. Einige wenige Konzepte zur Reform des Einkommensteuerrechts haben die Diskussion aufgegriffen und Alternativen für eine Besteuerung der Ehe vorgestellt.

Die Diskussion um das Ehegattensplitting und um die Anforderungen an eine alternative Besteuerung der Ehe ist mehrschichtig.

Nach wie vor ist das Splitting wegen der negativen Anreizwirkungen auf die Erwerbstätigkeit verheirateter Frauen in der Kritik und deshalb unter gleichstellungsrechtlichen Aspekten zu diskutieren. Deutschland wurde durch Organe der EU mehrfach angemahnt, das Steuersystem auf Benachteiligungen zu Lasten von Frauen zu prüfen und gegebenenfalls zu ändern.

Auf der steuerrechtlichen Ebene geht es um die Frage, ob das Ehegattensplitting eine Steuervergünstigung ist oder eine sachgerechte und gebotene Besteuerung der Ehe. Mit der Entscheidung des BVerfG zum Lebenspartnerschaftsgesetz - die ein Abstandsgebot der Lebenspartnerschaft gegenüber der Ehe ablehnte – ist in diesem Zusammenhang auch zu fragen, ob Lebenspartnerschaft und Ehe im Steuerrecht gleichzustellen sind.

Die finanziellen und zeitlichen Belastungen, die Eltern durch Kinder entstehen, erfordern – über die Frage einer zielgerichteten Entlastung von Erwachsenen mit Kindern hinaus – eine Auseinandersetzung mit der ungleichen steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltspflichten zwischen Eheleuten und zwischen Eltern und Kindern. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist das Ehegattensplitting jedenfalls rechtlich von der Familienförderung zu trennen.

Mit dem vorliegenden Gutachten werden die verschiedenen Ebenen der Diskussion aufgegriffen. Zunächst werden grundlegend die Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Steuerrecht, die Funktionsweise und die Wirkungen des Ehegattensplittings erläutert. Besondere Aufmerksamkeit kommt dabei zum einen ehebezogenen Vorteilen bei der Ermittlung des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens, zum anderen den finanziellen Verteilungswirkungen des Ehegattensplittings nach Lebenslagen und Region zu.

Ausgehend von den gesellschaftlichen Rahmenbedingungen, gleichstellungsrechtlichen und verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine Besteuerung der Ehe werden anschließend die aktuellen Alternativen zum Ehegattensplitting und deren finanzielle Wirkungen dargestellt

und diskutiert. Ergänzend werden aktuelle Modelle der Familienbesteuerung erläutert, die an die gegenwärtige Diskussion um die Besteuerung der Ehe anknüpfen.

Die abschließenden Überlegungen befassen sich unter dem Aspekt einer gleichstellungs- und bedarfsorientierten Familienförderung mit der Verteilung der finanziellen Mittel, die durch den Wegfall des Ehegattensplittings frei werden.

2. Überblick zur Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Einkommensteuergesetz

2.1. Ehegattensplitting

Die Unterhaltspflichten nicht dauerhaft getrennt lebender Eheleute, die eine Zusammenveranlagung wählen, sind über das Ehegattensplitting gemäß §§ 26b, 32a Abs. 5 EStG berücksichtigt. Nach dem Splittingverfahren werden die Einkünfte, die Eheleute erzielt haben, zusammengerechnet. Das gemeinsame zu versteuernde Einkommen wird durch zwei geteilt, und die für diese Hälfte berechnete Steuerschuld wird verdoppelt. Die fingierte hälftige Zurechnung des gemeinsamen Einkommens wirkt für Eheleute mit gleich hohen Einkünften wie eine individuelle Besteuerung und führt zu keinerlei Steuerentlastungen. Demgegenüber erzielen Einverdiensten mit einem Einkommen hohe Steuerentlastungen. Aufgrund des progressiven Tarifs steigt die steuerliche Entlastung mit zunehmendem Einkommen. Unter dem ab dem Veranlagungszeitraum 2005 geltenden Spitzensteuersatz von 42 % beträgt die höchste steuerliche Entlastung 7.914 € (ca. 660 € im Monat) bei einem gemeinsamen Einkommen von 104.304 €. Die Entlastungen entstehen durch die Berücksichtigung eines zweiten Grundfreibetrages und durch die Abflachung der Steuerprogression¹.

2.2. Begrenztes Realsplitting für getrennte/geschiedene Eheleute

Unterhaltsleistungen an getrennt lebende oder geschiedene Ehepartner/innen können nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG bis zu einer Höhe von 13.805 € jährlich als Sonderausgaben von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden, wenn die unterhaltsberechtigte Person zustimmt. Die unterhaltsberechtigte Person muss die Unterhaltsleistungen gemäß § 22 Nr. 1a EStG als sonstige Einkünfte versteuern. Bei fehlender Zustimmung können die Unterhaltsleistungen gemäß § 33a EStG als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

¹ ausführlich 3.1 und 3.3.

2.3. Außergewöhnliche Belastungen

Aufwendungen für den Unterhalt, die wegen gesetzlicher Unterhaltspflichten einer steuerpflichtigen Person entstehen, können gemäß § 33a Abs. 1 EStG bis zu einer Höhe von 7.680 € steuerlich abgesetzt werden. Zu diesen Aufwendungen gehören beispielsweise der Betreuungsunterhalt für die Mutter des gemeinsamen Kindes nach der Geburt, gemäß § 1615 I BGB, und der Unterhalt für Eltern und Großeltern gemäß § 1601 BGB. Auch die gesetzlichen Unterhaltsverpflichtungen eingetragener Lebenspartnerschaften nach § 5 und § 12 LPartG können bis zum Erlass anderweitiger steuerrechtlicher Vorschriften als außergewöhnliche Belastungen bis zu einer Höhe von 7.680 € geltend gemacht werden.

Nach § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG werden gesetzlichen Unterhaltsverpflichtungen Aufwendungen gleichgestellt, die durch die Kürzung öffentlicher Mittel entstehen, weil Unterhaltsleistungen einer anderen Person angerechnet wurden. Folglich können auch Partner/innen in nichtehelichen Lebensgemeinschaften Unterhaltsleistungen geltend machen, wenn Leistungen der Sozialhilfe mit Rücksicht auf die (vermutete) Bedarfsgemeinschaft der steuerpflichtigen Person gekürzt wurden². Die steuerliche Berücksichtigung setzt aber voraus, dass ein Antrag tatsächlich gestellt und die beantragten Mittel gekürzt oder verweigert wurden³. Zu den öffentlichen Mitteln zählen neben dem Anspruch auf Sozialhilfe (§§ 19, 20, 36 SGB XII), z.B. auch die Leistungen zur Grundsicherung für Arbeitssuchende nach § 7 Abs. 3 SGB II oder das Erziehungsgeld nach § 5 Abs. 3 BerzGG. Der Betrag von 7.680 € mindert sich um Einkünfte und Bezüge der unterhaltsberechtigten Person, die über 624 € jährlich hinausgehen.

2.4. Familienleistungsausgleich⁴

Die Unterhaltspflichten von Eltern gegenüber Kindern werden über den Familienleistungsausgleich erfasst. Der Familienleistungsausgleich setzt sich aus Kindergeld

² Das Sozialgericht Düsseldorf hat in einem Beschluss vom 25. 02. 2005 die Vermutung einer Bedarfsgemeinschaft bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften nach § 7 Abs. 3 Nr. 3 b SGB II mit der Folge der Kürzung der Grundsicherung für Arbeitssuchende nach dem SGB II für rechtswidrig erklärt (AZ S 35 SO 28/05 ER). Zum einen verstoße die Vermutung einer Bedarfsgemeinschaft ausschließlich bei nichtehelichen verschiedengeschlechtlichen Lebensgemeinschaften gegen Art. 3 GG. Unabhängig davon reiche das Zusammenleben eines Mannes und einer Frau in einer gemeinsamen Wohnung - nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts - zur Annahme einer Bedarfsgemeinschaft im Sinne des SGB II nicht aus und rechtfertige daher noch keine gegenseitige Anrechnung von Einkommen.

³ BFH v. 18.03. 2004, III R 50/02, FR 2004, S. 903. Das BMF hatte bisher keine Bedenken, wenn grundsätzlich davon ausgegangen wurde, dass die Voraussetzungen des § 33a EStG auch ohne Antrag vorliegen, Schreiben v. 28. 03. 2002, FR 2003, S. 483.

⁴ Der Begriff Familienleistungsausgleich ist nicht zutreffend. Die gewährten Leistungen betreffen den Ausgleich kindbedingter Belastungen. Ein Leistungsausgleich müsste darüber hinaus auf einen Ausgleich positiver Effekte für die Gesellschaft, z.B. im Rahmen der Altersvorsorge zielen (vgl. dazu BMFSFJ (Hg.) 2001: Gerechtigkeit für Familien).

und aus den kindbedingten Freibeträgen für steuerlich zu berücksichtigende Kinder zusammen⁵. Das Kindergeld beträgt 154 € für das erste, zweite und dritte Kind, für jedes weitere Kind 179 €. Jeder steuerpflichtigen Person wird ein Freibetrag für das sächliche Existenzminimum in Höhe von 1.824 € (Kinderfreibetrag) gewährt. Die kindbedingten Freibeträge wirken sich jedoch nur dann aus, wenn ihre Entlastungswirkung das Kindergeld übersteigt. Seit dem ersten bzw. zweiten Familienförderungsgesetz wird Eltern zusätzlich ein Freibetrag in Höhe von 1.080 € für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsaufwand eines Kindes gewährt (§ 32 Abs. 6 EStG)⁶.

Als Folge der progressiven Einkommensbesteuerung wirken sich die Freibeträge vor allem in hohen Einkommensgruppen aus. Bei einem kindbedingten Freibetrag für Eheleute in Höhe von insgesamt 5.808 € und dem geltenden Spitzensteuersatz von 42 % beträgt die höchstmögliche Entlastung 2.439 € im Jahr. Das sind 203 € monatlich. Im Vergleich werden untere und mittlere Einkommensgruppen, für die die Freibeträge nicht wirksam werden, mit einem monatlichen Kindergeld von 154 € 1.848 € im Jahr für das erste Kind deutlich weniger entlastet.

Zur Abgeltung des Sonderbedarfs für volljährige Kinder in Ausbildung, die auswärtig untergebracht sind, kann nach § 33a Abs. 2 EStG zusätzlich ein Betrag von 924 € als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden. Dieser Betrag mindert sich um die Einkünfte und Bezüge des Kindes, soweit diese 1.848 € übersteigen.

Aufbauend auf den Familienleistungsausgleich kann seit dem 01. 01. 2005 als einkommensabhängige Transferleistung ein Kinderzuschlag bis zu 140 € pro Kind unter 18 Jahren beantragt werden (§ 6a BKGG). Der Kinderzuschlag wird für die Dauer von max. 36 Monaten gezahlt, wenn das elterliche Einkommen oder Vermögen mindestens der Höhe des ohne Kinder maßgeblichen Arbeitslosengeldes II oder der Höhe der Sozialhilfe entspricht. Mit dem Kinderzuschlag muss eine Hilfsbedürftigkeit nach § 9 SGB II vermieden werden. Der Zuschlag entfällt, wenn das Elterneinkommen den Familienbedarf einschließlich des Kindbedarfs deckt. Eigenes Einkommen des Kindes wird voll auf den Zuschlag angerechnet; zusätzliches Einkommen der Eltern aus selbständiger und unselbständiger Arbeit nur anteilig, um einen Anreiz für Erwerbstätigkeit zu setzen.

⁵ Kinder sind steuerlich zu berücksichtigen, wenn sie unter 18 Jahren sind. Darüber hinaus hängt der Anspruch davon ab, ob das Kind in einer Ausbildung ist oder bereits beschäftigt ist. In jedem Fall endet der Anspruch mit dem 27. Lebensjahr, vgl. im einzelnen § 32 EStG.

⁶ Der auf einem Urteil des BVerfG beruhende und mit dem 2. Familienförderungsgesetz eingeführte Freibetrag ist verfassungsrechtlich umstritten, vgl. 3.2.4.

2.5. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Alleinerziehende Eltern können seit dem 01. 04. 2004 zusätzlich zum Familienleistungsausgleich einen Entlastungsbetrag in Höhe von 1.308 € für ein steuerlich zu berücksichtigendes Kind absetzen, das im Haushalt gemeldet ist. Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG ersetzt den Haushaltsfreibetrag, der nach einer Entscheidung des BVerfG (E 98, 216ff) für verfassungswidrig erklärt wurde, und zielt auf den Ausgleich besonderer Belastungen der Lebens- und Haushaltsführung Alleinerziehender, die bei zwei Eltern nicht in gleicher Weise bestehen. Als alleinerziehend⁷ gelten Personen, die nicht in Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen Person leben, es sei denn für diese steht ihnen Kindergeld bzw. ein kindbedingter Freibetrag zu. Die höchstmögliche Entlastung beträgt nach dem Tarif 2005 549 € im Jahr. Das sind 46 € im Monat.

3. Zusammenveranlagung und Splittingtarif

3.1. Besteuerung der Ehe: Funktionsweise

Die gegenwärtige Besteuerung der Ehe beruht auf zwei Komponenten: der Zusammenveranlagung und dem Splittingtarif. Die Zusammenveranlagung meint die Ermittlung des gemeinsamen von den Eheleuten zu versteuernden Einkommens, also den Bereich der Bemessungsgrundlage. Der darauf aufbauende Splittingtarif bewirkt die Verdoppelung des Grundfreibetrages und die Abflachung der Progression⁸. Die Diskussion um das Ehegattensplitting wird häufig auf den Splittingtarif oder das Splittingverfahren reduziert. Bereits bei der Ermittlung des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens werden den Eheleuten jedoch weitere ungerechtfertigte Begünstigungen gewährt. Die Diskussion um eine Individualbesteuerung geht somit über die Kritik am Splittingtarif hinaus.

Nach § 26 EStG können Eheleute zwischen einer getrennten Veranlagung und der Zusammenveranlagung wählen⁹, vorausgesetzt sie sind unbeschränkt

⁷ Im Gesetz heißt es alleinstehend.

⁸ Die Normierung im Tarif wird in der Literatur als unsystematisch kritisiert. Die Verteilung des Einkommens auf die Eheleute sei eine Zurechnungsnorm und gehöre deshalb nicht in den Tarif, sondern in die Bemessungsgrundlage, u.a. Tipke/Lang, § 9 Rn. 97 m.w.N.

⁹ Bislang sind die §§ 26ff EStG nicht auf eingetragene Lebenspartnerschaften anwendbar. Die Regelungen setzen eine Ehe im Sinne des § 1353 BGB, das heißt eine Lebensgemeinschaft zwischen Mann und Frau voraus, vgl. Palandt, Einf. Vor § 1353, Rn. 2, FG Hamburg v. 8.12. 2004, AZ 510/03; FG Saarbrücken v. 21. 01. 2004, AZ 1 K 466/02.

einkommensteuerpflichtig und leben nicht dauernd getrennt¹⁰. Die getrennte Veranlagung entspricht mit einigen Ausnahmen einer individuellen Besteuerung¹¹. Jeder Person werden die von ihr bezogenen Einkünfte zugerechnet. Die Steuerschuld berechnet sich gemäß § 32a Abs. 1 EStG nach dem Grundtarif.

Bei der Zusammenveranlagung werden die Einkünfte der Eheleute gemäß § 26b EStG zusammengerechnet, den Eheleuten gemeinsam zugerechnet und diese soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, „gemeinsam als Steuerpflichtiger“ behandelt¹². Die Steuerschuld wird sodann nach dem Splittingtarif gemäß § 32 Abs. 5 EStG berechnet. Der Splittingtarif kann über das Bestehen der Ehe hinaus von Verwitweten für einen weiteren Veranlagungszeitraum (sog. Gnadensplitting, § 32a Abs 6 Nr. 1 EStG) und von Ehepartner/innen im Trennungsjahr¹³ in Anspruch genommen werden.

3.2. Berücksichtigung der Ehe bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Grundsätzlich gilt im Einkommensteuerrecht das Prinzip der Individualbesteuerung. Danach sind Einkünfte, aber auch Verluste und erwerbsbedingte Aufwendungen, die das zu versteuernde Einkommen mindern, personenbezogen zu ermitteln und zuzurechnen. Die Zusammenveranlagung führt nach § 26b EStG zwar zu einer Zusammenrechnung der Einkünfte der Eheleute; zunächst werden die Einkünfte jedoch getrennt ermittelt. Trotzdem können im Rahmen der Zusammenveranlagung Verluste unter den Eheleuten ausgeglichen werden. Auch verschiedene Freibeträge, Abzugs- und Höchstbeträge werden ehebezogen gewährt, unabhängig davon in wessen Person diese Aufwendungen entstanden sind.

3.2.1. Verlustausgleich und Verlustabzug

Verluste sind negative Einkünfte, das heißt Überschüsse der Erwerbsausgaben über die Erwerbseinnahmen. Verluste mindern als erwerbsbedingte Aufwendungen das zu versteuernde Einkommen. Die positiven und negativen Einkünfte werden bei der Ermittlung

¹⁰ Eine dauerhafte Trennung der Eheleute wird angenommen, wenn eine Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft nicht (mehr) besteht.

¹¹ Nach § 26a Abs. 2 EStG können getrennt veranlagte Eheleute beantragen, außergewöhnliche Belastungen, die ihnen in der Regel jeweils zur Hälfte zugerechnet werden, anders zu verteilen. Anderen Lebensgemeinschaften steht diese Option nicht zu.

¹² Die Formulierung wird in der Literatur als missverständlich kritisiert. Die Steuersubjekteigenschaft könne nicht partiell aufgehoben werden. Der oder die einzelne Ehepartner/in bleibe auch bei der Zusammenveranlagung Einkommensteuersubjekt, u.a. Tipke/Lang, § 9 Rn. 757. Auch in der Lohn- und Einkommensteuerstatistik werden Eheleute nicht geschlechtsdifferenziert, sondern als „ein Steuerpflichtiger“ ausgewiesen.

¹³ Das gilt jedoch nur dann, wenn der/die andere Geschiedene neu heiratet.

der Gesamtsumme der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG saldiert¹⁴. Diese Saldierung bewirkt einen Verlustausgleich. Entsteht bei dem Verlustausgleich eine negative Gesamtsumme der Einkünfte entfällt eine Besteuerung¹⁵. Bei der Zusammenveranlagung werden Verluste auch zwischen den Eheleuten ausgeglichen, unabhängig davon, wem die positiven oder negativen Einkünfte ursprünglich entstanden sind¹⁶.

Die nicht ausgeglichenen Verluste können darüber hinaus nach § 10 d EStG als Verlustrücktrag im vorangegangenen Veranlagungszeitraum und als Verlustvortrag in zukünftigen Veranlagungszeiträumen bis zu einer bestimmten Höchstgrenze vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden¹⁷. Auch dieser (überperiodische) Verlustabzug ist grundsätzlich an die steuerpflichtige Person geknüpft, die den Verlust erlitten hat¹⁸. Bei der Zusammenveranlagung verdoppelt sich abweichend davon die Höchstgrenze der Beträge, die für den Verlustrücktrag und Verlustvortrag geltend gemacht werden können. Das gilt unabhängig davon, welcher Person die Verluste entstanden sind (vgl. Tab. 1). Im Gegensatz zum Verlustausgleich setzt der Verlustabzug nach § 10d Abs. 1 und 2 EStG auch keine individuellen Einkünfte der Eheleute voraus. Es genügt, wenn ein/e Ehepartner/in (negative) Einkünfte erzielt hat.

Tab. 1. : Beschränkung des Verlustabzuges bei Zusammenveranlagung und individueller Besteuerung

	Zusammenveranlagung Saldierung bis zu:	Individuelle Besteuerung Saldierung bis zu:
Verlustrücktrag, § 10d Abs. 1 EStG	1.023.000 €	511.500 €
Verlustvortrag, § 10d Abs. 2 EStG	2 Mio €	1 Mio €

Insbesondere die Verdoppelung der Beträge des Verlustabzuges unabhängig von einem zweiten Einkommen und diesen zuzurechnenden erwerbsbedingten Verlusten ist höchst fragwürdig. Verluste zählen wie oben erläutert zu den erwerbsbedingten Aufwendungen, die eine Besteuerung nach der (objektiven) Leistungsfähigkeit sichern. Folglich sollten Verluste nur bei der Person steuerlich berücksichtigt werden, in dessen Person sie erwerbsbedingt

¹⁴ siehe Übersicht zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im Anhang.

¹⁵ Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde der unbeschränkte Verlustausgleich durch einen beschränkten Verlustausgleich mit dem Ziel einer Mindestbesteuerung ersetzt. Die Regelung wurde mit Wirkung zum 1.1. 2004, BGBl. I 03, S. 2840, wegen Verstoßes gegen das rechtsstaatliche Gebot der Normenklarheit durch eine generelle Beschränkung des Verlustabzuges ersetzt ,vgl. Kirchhof, EStG, § 2 Rn. 82ff.

¹⁶ Zenthöfer, Einkommensteuer, S. 144.

¹⁷ Tipke/Lang, § 9 Rn. 62, allerdings im Hinblick auf die alte Regelung des § 2 Abs. 3 Nr. 6-8 EStG a.F.

entstanden sind¹⁹. Die ehebezogene Zurechnung von Verlusten bewirkt eine ungerechtfertigte Besserstellung von verheirateten Personen, insbesondere von Einverdienstehen, denen beim Verlustabzug die doppelten Höchstbeträge unabhängig von einem zweiten Einkommen zugestanden werden.

3.2.2. Werbungskosten und Freibeträge

Auch Werbungskosten mindern als erwerbsbedingte Aufwendungen das zu versteuernde Einkommen. Für die Werbungskosten aus abhängiger Beschäftigung wird die getrennte Ermittlung der Einkünfte zu Grunde gelegt. Nach § 9a Nr. 1 EStG sind Werbungskosten nur bei der Person steuerlich zu berücksichtigen, der sie erwerbsbedingt entstanden sind.

Der Werbungskostenpauschbetrag für Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 9a Nr. 2 EStG und der Sparerfreibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG durchbrechen demgegenüber den Grundsatz der getrennten Einkünfteermittlung²⁰. Eheleute erhalten den gemeinsamen doppelten Werbungskostenpauschbetrag für Einkünfte aus Kapitalvermögen und den Sparerfreibetrag auch dann, wenn nur eine/r der Ehepartner/innen Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt hat. Technisch kann die Ermittlung der Kapitaleinkünfte gesondert erfolgen und wird von den Finanzämtern auch getrennt durchgeführt. Die getrennte Ermittlung musste bisher z.B. für den Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG durchgeführt werden, der für zusammenveranlagte Ehepaare gesondert zu ermitteln ist²¹.

Die Verdoppelung des Sparerfreibetrages soll verhindern, dass die Eheleute das Kapitalvermögen unter sich aufteilen, mit dem Ziel den doppelten Sparerfreibetrag in Anspruch zu nehmen²². Die Annahme eines gemeinsamen Kapitalvermögens widerspricht jedoch dem gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, in der den Eheleuten ihr Vermögen getrennt zugerechnet wird. In Einverdienstehen verdoppelt sich die steuerliche Entlastung aus den Freibeträgen und fließt allein der Person zu, die ein steuerpflichtiges Einkommen erzielt.

Auch bei der Besteuerung von Einkünften aus Forst- und Landwirtschaft wird Eheleuten, unabhängig von den individuellen Einkünften der Eheleute ein doppelter Freibetrag gewährt (vgl. Tab. 2).

¹⁸ Borggreve, EStG, § 10d, Rn. 3; Tipke/Lang § 9, Rn. 63.

¹⁹ Die steuerliche Berücksichtigung der Ehe wird mit zwangsläufigen Aufwendungen außerhalb der Erwerbssphäre begründet, vgl. 7.1.

²⁰ Niemeier, Einkommensteuer, S. 1091; Zenthöfer, Einkommensteuer, S. 145.

²¹ vgl. Zenthöfer, Einkommensteuer, S. 145.

²² BT-Drs. 7/1470, 220. Diese Argumentation findet sich auch beim Splittingverfahren, das eine eheinterne Aufteilung von Einkommen abweichend von den individuellen Einkommensverhältnissen verhindern soll.

Tab. 2 Freibeträge im Vergleich Zusammenveranlagung und individuelle Besteuerung

	Zusammenveranlagung	Individuelle Besteuerung
Pauschale Werbungskosten für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, soweit nicht höhere Kosten nachgewiesen werden, § 9a Nr. 1 EStG	920 €	920 €
Pauschale Werbungskosten für Einkünfte aus Kapitalvermögen, soweit nicht höhere Kosten nachgewiesen werden, § 9a Nr. 2 EStG	102 €	51 €
Sparerfreibetrag für Einkünfte aus Kapitalvermögen, 20 Abs. 4 EStG ²³	2.740 €	1.370 €
Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 13 Abs. 3 EStG	1.320 €	670 €

3.2.3. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen

Die individuellen Einkünfte der Eheleute werden als Gesamtbetrag der Einkünfte zusammengerechnet²⁴. Die Eheleute gelten als ein Steuerpflichtiger. Von den gemeinsamen Einkünften werden Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen abgezogen. Die Sonderausgaben werden ehebezogen gewährt²⁵. Zu den Sonderausgaben gehören Vorsorgeaufwendungen, wie Beiträge für Kranken- und Pflegeversicherungen, gesetzliche und private Rentenversicherungen oder Unfallversicherungen. Für bestimmte Vorsorgeaufwendungen z.B. für Beiträge aus gesetzlichen und privaten Rentenversicherungen gemäß § 10 Abs. 3 EStG, aber auch die Vorsorgepauschale nach § 10c Abs. 2 EStG verdoppeln sich die Höchstbeträge. Das gilt auch dann, wenn nur ein/e Ehepartner/in Arbeitslohn erzielt²⁶, und unabhängig davon, ob für den/die Ehepartner/in tatsächlich Vorsorgeleistungen erbracht wurden. Haben beide Eheleute Arbeitslohn bezogen, ist die Vorsorgepauschale nach dem Arbeitslohn beider Eheleute zu berechnen. Der doppelte Betrag kann auch von einer Person allein ausgenutzt werden. Wenn die tatsächlichen Aufwendungen eines Ehepartners oder einer Ehepartnerin diesen Betrag allein übersteigen ist der Pauschalbetrag der anderen Person allerdings aufgezehrt.

²³ Der Sparerfreibetrag wird zunächst bei den Eheleuten individuell abgezogen. Ungenutzte Restbeträge können aber übertragen werden, § 20 Abs. 4 EStG.

²⁴ Vgl. Übersicht im Anhang.

²⁵ In der gemeinsamen Steuererklärung werden die Aufwendungen daher nicht mehr getrennt (Anlage N), sondern gemeinsam auf dem Mantelbogen erfasst.

²⁶ Niemeier, Einkommensteuer, S. 1092.

Zu den Sonderausgaben zählen auch Mitgliedsbeiträge und Spenden an politische Parteien und Wählervereinigungen²⁷. Für diese Abzüge verdoppeln sich die Höchstbeträge ebenfalls (vgl. Tab. 3).

Tab. 3 : Sonderausgaben nach Zusammenveranlagung und individueller Besteuerung (Auswahl)

	Zusammenveranlagung	Individuelle Besteuerung
Sonderausgabenpauschale, § 10c Abs.1 i.V.m. Abs. 4 EStG	72 €	36 €
Spenden an politische Parteien § 10b Abs. 2 EStG	3.330 €	1.650 €
Kinderfreibetrag, § 32 Abs. 6 EStG	3.648 €	Je 1.824 €(übertragbar auf anderen Elternteil)
Freibetrag für Betreuungs- Erziehungs- oder Ausbildungsaufwand, § 32 Abs. 6 EStG	2.160 €	Je 1.080 €(übertragbar nur, bei getrennt lebenden Eltern)

Die Zusammenveranlagung von Eheleuten wirkt sich auch bei außergewöhnlichen Belastungen aus. Außergewöhnliche Belastungen sind nach § 33 Abs. 1 EStG Aufwendungen, die höher sind, als die Aufwendungen, die der überwiegenden Zahl der steuerpflichtigen Personen bei gleichen Einkommens- und Vermögensverhältnissen und gleichem Familienstand entstehen. Bei zusammenveranlagten Eheleuten liegt zum einen die gesetzliche Grenze der zumutbaren Belastungen gegenüber Alleinstehenden niedriger, § 33 Abs. 3 EStG. Zum anderen folgt aus der Annahme der Eheleute als Einheit, dass es gleichgültig ist, wer die Ausgabe für die außergewöhnliche Belastung geleistet hat²⁸ und wem sie zu Gute kommt.

3.2.4. Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsaufwand

Die Zusammenveranlagung wirkt sich auch bei den kindbedingten Freibeträgen aus²⁹. Während der Kinderfreibetrag für das sächliche Existenzminimum auch für nicht verheiratete Eltern übertragbar ist, kann der Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsaufwand in Höhe von 1.080 € von nicht verheirateten Eltern nur getrennt in

²⁷ Das gilt nur dann, wenn nicht bereits eine Steuerermäßigung nach § 34g EStG gewährt wurde.

²⁸ Kirchhof, EStG, § 33, Rn. 4

²⁹ Das Kindergeld wird nach Bestimmung der tariflichen Einkommensteuer verrechnet, vgl. Übersicht im Anhang.

Anspruch genommen werden. Die Entlastung wird folglich entweder durch erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten gesenkt oder entfällt mangels individueller Erwerbstätigkeit. Die Zusammenveranlagung gewährt Eheleuten gemeinsam den doppelten Betrag. Dieser kann folglich auch bei Nichterwerbstätigkeit einer Ehepartnerin/eines Ehepartners in doppelter Höhe in Anspruch genommen werden. Der Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsaufwand wurde mit dem 2. Familienförderungsgesetz infolge einer Entscheidung des BVerfG eingeführt³⁰. Der Freibetrag ist gleichstellungspolitisch und steuersystematisch vielfach kritisiert worden³¹, da er unabhängig von tatsächlichen finanziellen Aufwendungen gewährt wird. Mit der Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdbetreuung der Kinder werden Anreize für die Einverdienstehe gesetzt, denn mit der Erwerbstätigkeit beider Eltern fallen notwendig Fremdbetreuungskosten an, welche die steuerliche Entlastung mindern. Freibeträge im Steuerrecht setzen ein Erwerbseinkommen voraus und kommen folglich der erwerbstätigen steuerpflichtigen Person zu Gute, nicht jedoch der Person, die die Betreuung des Kindes tatsächlich übernimmt. Damit fallen Entlastungsgrund und Entlastungswirkung zu Lasten von Frauen, die in der Regel für die Kinderbetreuung zuständig sind, auseinander. Auch steuersystematisch ist der Freibetrag zu kritisieren. Das Einkommensteuerrecht zielt nicht auf die Berücksichtigung von Bedarfen, sondern erfasst durch den Abzug finanzieller Aufwendungen die individuelle Leistungsfähigkeit³². Durch die Eigenbetreuung entstehen aber keine finanziellen Aufwendungen. Die Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit wird bei nichterwerbstätigen Personen bereits durch die fehlende Besteuerung bewirkt³³.

3.3. Splittingtarif

3.3.1. Funktionsweise des Einkommensteuertarifs

Der Einkommensteuertarif nach § 32 a EStG beginnt mit einer Nullzone, dem sog. Grundfreibetrag. Der Grundfreibetrag zielt auf die steuerliche Freistellung des Existenzminimums. Die Höhe des Grundfreibetrags orientiert sich am sozialrechtlichen Existenzminimum und beträgt nach dem Tarif 2005 7.664 € An den Grundfreibetrag schließt sich eine untere und obere Progressionszone an, in der die Höhe des Steuersatzes kontinuierlich ansteigt. Der sog. (Grenz-)Steuersatz gilt immer nur für den Einkommenszuwachs, also für den letzten Teil des Einkommens. Demgegenüber bezeichnet

³⁰ BVerfGE 99, 216.

³¹ U.a. Kanzler, FamRZ 2004, S. 78; Birk/Wensmann, JZ 2001, S. 222; Tipke/Lang, § 9, Rn. 94f, Vollmer, Familienbesteuerung und Berufstätigkeit, S. 150f; Maurer, S. 81ff.; a.A. Kirchhof, P., NJW 2000, S. 2792.

³² Birk, Festschrift für Kruse, S. 351f.

³³ Vollmer, Familienbesteuerung und Berufstätigkeit, S. 150f.

der Durchschnittssteuersatz den Steuersatz der sich für das gesamte zu versteuernde Einkommen ergibt. Der Durchschnittssteuersatz ist erheblich geringer als der Grenzsteuersatz, denn jedem Einkommen kommen zunächst der Grundfreibetrag und die Tarifbereiche mit den niedrigeren Steuersätzen zu Gute³⁴. Innerhalb der Progressionszonen, die durch einen (Tarif-)Knick getrennt sind, verläuft der Tarif unterschiedlich steil. Damit steigen auch der Grenzsteuersatz und die Höhe der Steuerschuld unterschiedlich stark.

Mit steigendem Grenzsteuersatz steigt umgekehrt auch die Entlastung durch Freibeträge, denn Freibeträge reduzieren den Einkommenszuwachs. Die zunehmende Entlastungswirkung ist steuerrechtlich die logische Folge der Steuerprogression. Unter sozialpolitischen Gesichtspunkten sind Freibeträge – insbesondere wenn sie auf eine Förderung zielen – fragwürdig, denn hohe Einkommen werden unabhängig von finanziellen Bedarfen besser gestellt.

Im obersten Tarifbereich gilt eine Proportionalzone mit einem konstanten Höchst(grenz)steuersatz. Derzeit beginnt diese Zone bei einem Einkommen von 52.152 € Der Grenzsteuersatz liegt bei 42%. Sinkt der Höchststeuersatz sinkt auch die maximale Entlastungswirkung von Freibeträgen.

Der Einkommensteuertarif hat sich im Laufe der Jahre geändert (vgl. Tab. 4). Mit dem Steuerentlastungsgesetz wurden in den letzten Jahren der Eingangs- und der Höchststeuersatz gesenkt und der Grundfreibetrag erhöht.

Tab. 4: Einkommensteuertarif 1998/ 1998/ 2003/ 2005

Tarif	Grundfreibetrag	Eingangssteuersatz	Höchststeuersatz
1958	1.680 DM	20,0%	53% ab 220.080 DM*
1998	12.365 DM	25,9%	53 % ab 240.084 DM
2003	7.235 €	19,9%	48,5% ab 110.016 €
2005	7.664 €	15%	42% ab. 104.304 €

*gemeinsam zu versteuerndes Einkommen

3.3.2. Splittingverfahren

Nach dem Splittingverfahren wird das gemeinsam zu versteuernde Einkommen der Eheleute durch zwei geteilt. Für diese Hälfte wird die Einkommensteuer berechnet, die dann verdoppelt

³⁴ Deshalb betrifft bei hohen Einkommen der Höchststeuersatz von 42% auch nur den Teil, der im Grundtarif 2005 über ein Einkommen von 52.152 € hinausgeht. Der Durchschnittssteuersatz beträgt bei diesem Einkommen nur ca. 26%.

die gemeinsame Steuerschuld ergibt³⁵. Folglich wird zunächst ein zweiter Grundfreibetrag berücksichtigt, in dem keine Einkommensteuer anfällt. Darüber hinaus bewirkt die Halbierung des zu versteuernden Einkommens eine Abflachung des ansteigenden Steuertarifs. Der Grenzsteuersatz steigt weniger stark.

Bei einer individuellen Besteuerung fällt die gemeinsame Steuerschuld für Eheleute dann am niedrigsten aus, wenn die Einkommen innerhalb der Ehe gleich hoch sind. Mit dem Splittingverfahren wird diese Verteilung im Verhältnis 50:50 fiktiv auch für eine abweichende Einkommensverteilung hergestellt, indem das gemeinsame zu versteuernde Einkommen den Eheleuten jeweils zur Hälfte zugerechnet wird. Ohne Splittingverfahren fiel die gemeinsame Steuerschuld im Falle einer Einkommensdifferenz erheblich höher aus (vgl. Tab. 5).

Tab. 5 Steuerschuld nach (fiktiver) Anwendung der Grundtabelle in €(Tarif 2005)

Gemeinsames ZVE(€/Jahr)	Steuerschuld (in €pro Jahr) nach Anwendung der Grundtabelle bei eheinterner Verteilung des Einkommens im Verhältnis			
	50:50 (entspricht Splitting)	70:30	90:10	100:0
20.000	796	1.294	2.313	2.850
40.000	5.700	5.995	7.802	9.223
60.000	11.614	12.274	14.766	17.286
120.000	34.572	35.168	38.262	42.486

Die Differenz zwischen der individuellen Besteuerung der Ehepartner/innen nach dem Grundtarif (Anwendung der Grundtabelle) und der Besteuerung nach dem Splittingtarif ist der sog. Splittingeffekt oder Splittingvorteil³⁶. Der Entlastungseffekt des Splittingtarifs hängt von der Höhe des Grundfreibetrages, dem Höchststeuersatz und dem Tarifverlauf ab.

³⁵ Die Steuerschuld für das erzielte Einkommen wird für Ledige und getrennt veranlagte Eheleute in der Grundtabelle, für zusammen veranlagte Eheleute in der Splittingtabelle ausgewiesen.

³⁶ Die Bezeichnung Splittingvorteil wird häufig kritisiert, da ein Vorteil bereits eine ungerechtfertigte Vergünstigung indiziert; das Splitting sei jedoch eine sachgerechte Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die Bezeichnung Splittingvorteil heißt jedoch noch nicht, dass es sich um eine ungerechtfertigte Vergünstigung handelt. Diese hängt vielmehr davon ab, in welchem Umfang das Splitting der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit entspricht. Nur eine über die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hinausgehende Entlastung ist als Vergünstigung oder Förderung zu bezeichnen.

Der Splittingvorteil steigt mit zunehmender Differenz der Höhe der individuellen Einkommen der Eheleute, das heißt mit zunehmendem Abstand der individuellen Grenzsteuersätze³⁷. In Einverdienstehen ist der mögliche Abstand der Grenzsteuersätze am größten und folglich die Entlastungswirkung am höchsten. Bei gleich hohen Einkommen ist die Differenz der Grenzsteuersätze und damit auch die Entlastungswirkung gleich null.

Tab. 6 zeigt, dass in Einverdienstehen der Splittingvorteil am höchsten ist und mit einem steigenden Zweitverdienst sinkt. Bereits ein geringer Zweitverdienst (vgl. Diff. im Verhältnis 90/10) zieht erhebliche negative steuerliche Auswirkungen nach sich.

Tab. 6 Splittingvorteil nach Höhe des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens und eheinterner Einkommensdifferenz (Tarif 2005) in €

ZVE	Splittingvorteil in € nach Einkommensdifferenz innerhalb der Ehe			
	50/50	70/30	90/10	100/0
20.000	0	498	1.517	2.054
35.000	0	250	1.925	3.089
45.000	0	356	2.308	4.004
60.000	0	660	3.152	5.672
120.000	0	569	3.690	7.914

Quelle: Eigene Berechnungen³⁸

Tab. 6 zeigt auch, dass der Splittingvorteil darüber hinaus von der Höhe des gemeinsam zu versteuernden Einkommens abhängt. Der mit dem Einkommen steigende Splittingvorteil resultiert wie bei den Freibeträgen aus dem progressiven Steuersatz. Je höher der Grenzsteuersatz ist, mit dem der Einkommenszuwachs besteuert wird, um so mehr wirkt sich die Halbteilung des Einkommens und der resultierende gesenkte Einkommenszuwachs aus. Bei einem proportionalen Steuersatz bleibt der Splittingvorteil gleich, da jeder Einkommenszuwachs mit einem gleichbleibenden Grenzsteuersatz besteuert wird³⁹.

³⁷ Der Splittingvorteil hängt daher auch vom Tarifverlauf ab. Je schneller der Grenzsteuersatz bzw. der Abstand zwischen den individuellen Grenzsteuersätzen steigt, je steiler also der Tarifverlauf, desto höher ist der Splittingvorteil. Diese Wirkung zeigt sich beim Vergleich der Tarifverläufe 2003 und 2005 für Einkommensgruppen zwischen 25.000 und 50.000 €. Der Splittingvorteil ist in diesem Bereich für den Tarif 2005 deutlich gestiegen, vgl. Bach u.a., Materialien 27, S. 46.

³⁸ Berechnungen auf der Grundlage von <http://home.t-online.de/home/parmentier.ffm/steuer.htm?steuganz.htm>

³⁹ Der Splittingvorteil steigt in der Proportionalzone regelmäßig nicht weiter an. Haben beide Ehepartner/innen ein zu versteuerndes Einkommen in der proportionalen Tarifzone, wirkt sich auch eine Differenz der Einkommen nicht mehr aus.

Der höchstmögliche Splittingvorteil beträgt unter dem Tarif 2005 bei einem Höchststeuersatz von 42% 7.914 € Er wird erreicht bei Eheleuten mit nur einem Einkommen und einem gemeinsam zu versteuernden Einkommen von 104.302 € Mit den Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz – insbesondere der Senkung des Spitzensteuersatzes – haben sich die finanziellen Wirkungen des Splittingvorteils verändert. Bei dem 2003 geltenden Höchststeuersatz von 48,5 % betrug der höchstmögliche Splittingvorteil bei einem gemeinsam zu versteuernden Einkommen von 110.016 € noch 9.827 €.

Die getrennte Veranlagung ohne Splittingverfahren stellt Eheleute nur in wenigen Ausnahmefällen besser. Die getrennte Veranlagung kann z.B. bei geringen Einkommensunterschieden günstiger sein, wenn eine Person Einkünfte erzielt, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen und das Einkommen damit insgesamt in tiefere Progressionsstufen fällt⁴⁰. Bis auf einen geringen Prozentsatz wählen die meisten Eheleute infolgedessen die Zusammenveranlagung mit entsprechendem Splittingtarif.

4. Auswirkungen des Ehegattensplittings

4.1. Finanzielle Verteilungswirkungen nach Gebiet und Lebenslagen

Die finanziellen Auswirkungen der ehebezogenen Vergünstigungen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens – sowohl auf private Haushalte als auch den Staatshaushalt – sind nur schwer abzuschätzen. Der Übergang von einer Zusammenveranlagung zu einer Individualbesteuerung dürfte aber zu einem höheren staatlichen Steueraufkommen und entsprechenden Mehrbelastungen der privaten Haushalte führen, die bisher von den Vergünstigungen profitiert haben⁴¹. Entsprechende Untersuchungen auf der Grundlage der Lohn- und Einkommensteuerstatistik fehlen bisher. Insbesondere fehlt es an einer Analyse, wem die Steuerentlastungen innerhalb der Ehe zu Gute kommen. Für den Verlustausgleich und den Verlustabzug könnten die entsprechenden Daten aufgrund der Eintragung in den Vordrucken der Einkommensteuererklärung ausgewertet werden⁴². Informationen zu den Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen, die auf der Einkommensteuererklärung nicht getrennt einzutragen sind, könnten durch eine Änderung der Einkommensteuervordrucke ermittelt werden. Die Entlastung aus den kindbedingten Freibeträgen lässt sich über die Eintragung in den Lohnsteuerklassen ermitteln. Für das

⁴⁰ weitere Beispiele bei Seiler, § 26a, EStG, Rn. 14ff.

⁴¹ Bach/Buslei, S. 346.

⁴² vgl. Erhebungsmerkmale der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998.

Kindergeld werden die Daten zur Bezugsperson zwar geschlechtsspezifisch erfasst; sie werden jedoch nicht geschlechtsspezifisch ausgewertet⁴³.

Demgegenüber sind die finanziellen Auswirkungen des Splittingtarifs mehrfach untersucht worden. Das deutsche Institut für Wirtschaftsforschung (DIW) hat auf der Grundlage von Daten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1995, die unter Berücksichtigung der Bevölkerungsentwicklung für das Jahr 2003 fortgeschrieben wurden, die fiskalischen Aufkommens- und Verteilungswirkungen des Splittingverfahrens für den Tarif 2003 simuliert. Darüber hinaus sind Veränderungen dargestellt, die sich aus dem Einkommensteuertarif 2005 ergeben (vgl. oben Tab. 4). Die Auswertungen veranschaulichen sowohl die direkten finanziellen Auswirkungen des Splittingverfahrens für private Haushalte, differenziert nach Region, Ein- und Zweiverdienstehen, Kindern und Einkommenshöhe als auch die Auswirkungen auf den Staatshaushalt⁴⁴.

4.1.1. Verteilung auf Einverdienst- und Zweiverdienstehen

Die Berechnungen des DIW verdeutlichen die oben erläuterte höhere finanzielle Entlastung von Einverdienst- gegenüber Zweiverdienstehen⁴⁵. Von den im Jahr 2003 insgesamt zusammenveranlagten 13,5 Mio Ehen waren 5,2 Mio (39%) Einverdienstehen und 6,4 Mio (48%) Zweiverdienstehen. Die übrigen 1,9 Mio Ehen (14%) waren nicht erwerbstätig. Die Berechnungen zeigen, dass Einverdienstehen überdurchschnittlich von den Entlastungen des Splittingverfahrens profitieren. Die gesamte steuerliche Entlastung aus dem Splittingverfahren beläuft sich – ohne Berücksichtigung der Wirkungen der Zusammenveranlagung bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens – unter dem Tarif 2005 auf 20,7 Mrd. € Unter dem Tarif 2003 entfielen nach den Simulationen des DIW 61% des gesamten Splittingvolumens auf Einverdienstehen. Unter dem Tarif 2005 ist dieser Anteil etwas höher⁴⁶. Das gleiche Ergebnis zeigt der Vergleich des Splittingvorteils auf der Grundlage des durchschnittlichen Haushaltsbruttoeinkommens nach Daten der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2003. Bei einem durchschnittlichen Haushaltsbruttoeinkommen von 3.454 € monatlich (41.450 € jährlich)⁴⁷, liegt der durchschnittliche Splittingvorteil nach den

⁴³ Die Statistik der Bundesanstalt für Arbeit wird seit 1975 nicht mehr geführt, telefonische Anfrage v.17. 07. 03.

⁴⁴ Bach u.a.: Untersuchung zu den Wirkungen der gegenwärtigen Ehegattenbesteuerung auf Grundlage von fortgeschriebenen Einzeldaten der Einkommensteuerstatistik . Projektbericht 2 zur Forschungs Kooperation „Mikrosimulation“ mit dem BMF, Materialien des DIW Berlin, Nr. 27, Dezember 2002 (zit. Bach, u.a., Materialien) vgl. zu Datengrundlage und Methode, S. 6ff.

⁴⁵ vgl. 3.3.2., Beispielsrechnungen, Tab. 5 und 6.

⁴⁶ Bach, u.a., Materialien, Tab. 4-29, S. 47.

⁴⁷ Statistisches Bundesamt, Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2003, S. 7. Das Haushaltsbruttoeinkommen beinhaltet auch staatliche Transferleistungen, vgl. zur Zusammensetzung, S. 15.

Simulationen des DIW (Gesamtbetrag der Einkünfte 40.000 bis 50.000 €) für den Tarif 2003 bei jährlich ca. 3.000 € für Einverdiensten gegenüber ca. 800 € bei Zweiverdiensten. Im Durchschnitt belief sich der Splittingvorteil in Einverdiensten auf 2.821 € gegenüber 1.169 € für Zweiverdiensten⁴⁸. Der Tarif 2005 hat geringfügige Änderungen zur Folge, die sich insgesamt zu Gunsten von Einverdiensten auswirken⁴⁹.

4.1.2. Verteilung auf die neuen und die alten Bundesländer

Die Entlastung fällt zu ca. 93% (19,3 Mrd. €) in den alten Bundesländern an⁵⁰. Diese Verteilung erklärt sich zum einen durch den höheren Anteil von Eheleuten mit sehr hohen Einkommen in den alten Bundesländern und folglich einem höheren durchschnittlichen Haushaltsbruttoeinkommen. Letzteres lag nach Daten der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2003 bei monatlich 3.619 € (ca. 43.400 € im Jahr), in den neuen Bundesländern bei 2.734 € (ca. 32.800 € im Jahr)⁵¹. Der durchschnittliche rechnerische Splittingvorteil lag für Eheleute in den alten Bundesländern bei 1.822 € gegenüber 720 € in den neuen Bundesländern⁵².

Auch innerhalb der gleichen Einkommensgruppen sind die durchschnittlichen Splittingvorteile in den alten Bundesländern höher. Die Differenz zwischen Ost- und Westdeutschland ist auf die unterschiedlichen Erwerbskonstellationen von Frauen und Männern zurückzuführen. Während in den neuen Bundesländern eine beidseitige Erwerbstätigkeit in der Ehe die Regel ist, ist der Anteil von Einverdiensten in den alten Bundesländern sehr viel höher. Die Daten des DIW gehen bei insgesamt 5,2 Mio Einverdiensten von 40% Einverdiensten in den alten Bundesländern und 31% in den neuen Bundesländern aus⁵³. Der Bericht zur Berufs- und Einkommenssituation auf der Grundlage von Daten der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe (EVS) 1998 bestätigt den geringeren Anteil an Einverdiensten in den neuen Ländern und zeigt neben dem höheren Anteil an Zweiverdienstfamilien den sehr viel höheren Anteil von Vollzeit-Vollzeit-Konstellationen. Der Anteil von Vollzeit-Vollzeit-Konstellationen sinkt in den alten Ländern extrem bei Paaren mit Kindern. Bei Paaren mit einem Kind waren 1998 in den alten

⁴⁸ Bach, u.a., Materialien, Tab. 4-12, S. 31.

⁴⁹ Für die mittleren Einkommensgruppen hat die Änderung des Steuertarifs einen Anstieg des Splittingvorteils zur Folge, der auf den schnellen Anstieg der Grenzbelastungen im Eingangsbereich und auf den Übergang von der ersten zur zweiten Progressionszone zurückzuführen ist. In der Einkommensgruppe von 40.000 bis 50.000 € steigt der Splittingvorteil für Einverdiensten, wohingegen der Splittingvorteil für Zweiverdiensten sinkt. In den Einkommensgruppen von 25.000 bis 40.000 € profitieren Zweiverdiensten etwas mehr von der Tarifänderung, vgl. ebd., Tab. 4-29, S. 47.

⁵⁰ ebd., S. 45f, Tab. 4-26, eigene Berechnung.

⁵¹ Statistisches Bundesamt, Einkommens- und Verbrauchsstichprobe 2003, S. 7.

⁵² Zahlen nach Tab. 4-12, Bach u.a. Materialien, S. 30.

⁵³ Zahlen nach Tab. 4-10, Bach u.a., Materialien, S. 30.

Bundesländern nur 9,6% der Partner-Personen mit dem niedrigeren Einkommen vollzeiterwerbstätig, gegenüber 45,8% in den neuen Bundesländern⁵⁴. Die Einkommensdifferenzen in den neuen Bundesländern sind folglich geringer und der Splittingvorteil fällt niedriger aus.

4.1.3. Verteilung auf Familien

Das Ehegattensplitting wird häufig als Familienförderung gerechtfertigt. Dabei variiert die Zahl der ehelichen Familien, die vom Splitting profitieren, je nachdem ob lediglich steuerpflichtig zu berücksichtigende Kinder oder auch eheliche Haushalte gezählt werden, in denen Kinder gelebt haben. Die Befürworter/innen des Splittings legen ihrer Argumentation häufig die Anzahl aller Haushalte zu Grunde, in denen Kinder leben oder gelebt haben⁵⁵. Der Argumentation ist jedoch nicht zu folgen. Die Berücksichtigung von Kindern im Steuerrecht knüpft bislang an eine Minderung des verfügbaren Einkommens durch kindbedingte Belastungen oder kindbedingten Aufwand an. In den Familienleistungsausgleich sind deshalb nach § 32 Abs. 3 und 4 EStG nur Kinder bis zu 27 Jahren einbezogen, die im Haushalt der Eltern leben, sich in einer Ausbildung befinden oder sonst hilfsbedürftig sind. Konsequenterweise sind daher auch für die Beurteilung des Ehegattensplittings als Familienförderung lediglich steuerlich relevante Kinder heranzuziehen.

Nach der Auswertung des DIW für das Jahr 2003 haben 57% der Eheleute, die nach der Splittingtabelle besteuert werden, steuerlich zu berücksichtigende Kinder. 43% aller Ehen profitieren somit auch unabhängig von Kindern vom Ehegattensplitting. Das Entlastungsvolumen entfiel 2003 zu 65% (14,5 Mrd. €) auf Eheleute mit Kindern⁵⁶. Nach dem Tarif 2005 ist der Anteil leicht höher⁵⁷. Eheleute mit Kindern werden somit durchschnittlich mehr entlastet als Eheleute ohne Kinder. Differenziert nach Einkommensgruppen und Region lässt sich diese generelle Annahme jedoch nicht halten. Während in den alten Bundesländern die steuerliche Entlastung von Eheleuten mit Kindern in allen Einkommensgruppen höher ist als die Entlastung von Eltern ohne Kinder⁵⁸, profitieren in den neuen Bundesländern ab einem

⁵⁴ Tondorf u.a., Bericht zur Berufs- und Einkommenssituation von Frauen und Männern, Tab.3.2 und 3.3, S. 78f.

⁵⁵ vgl. z.B. Lietmeyer, DStZ 1998, S. 849ff. Auf der Grundlage von Daten des Sozioökonomischen Panels (SOEP) einer repräsentativen Wiederholungsbefragung von ca. 12.000 Haushalten, wird geschätzt, dass 90% des Splittingvolumens auf Eheleute entfällt, die Kinder haben, auch wenn diese nicht mehr im Haushalt leben, vgl.

Bach u.a., Materialien, S. 23ff.

⁵⁶ Bach u.a., Materialien, S. 19. Auf die neuen Bundesländer entfallen ca. 0,9 Mrd. €

⁵⁷ vgl. Tab. 4-28, ebd., S. 47.

⁵⁸ Allerdings bleibt diese Differenz in den unteren Einkommensgruppen bei ca. 20 bis 100 €jährlich; lediglich in den oberen Einkommensgruppen beläuft sich der Unterschied auf ca. 1.400 €

gemeinsamen Einkommen von ca. 20.000 € durchgehend Eheleute ohne Kinder mehr vom Splitting⁵⁹. An diesem Ergebnis ändert auch der Tarif 2005 wenig.

Die steuerlichen Entlastungen des Splittings fallen auch zwischen Familien sehr unterschiedlich aus. Aufgrund des progressiven Steuertarifs werden – entgegen den finanziellen Bedarfen – vor allem hohe Einkommensgruppen entlastet. Die Entlastung für Ehen mit Kindern variiert zwischen 17 € und 5.300 €. Mit dem Steuertarif 2005 wurden lediglich mittlere Einkommensgruppen etwas besser gestellt. In der Tendenz bleibt es bei den ungleichen Verteilungswirkungen⁶⁰. Auch zwischen neuen und alten Bundesländern ist die steuerliche Entlastung für Familien wegen der oben dargestellten unterschiedlichen Erwerbs- und Einkommenskonstellationen sehr ungleich verteilt. Auf der Grundlage der jeweiligen durchschnittlichen Haushaltsbruttoeinkommen in Ost und West werden Eheleute mit Kindern in den alten Bundesländern mit ca. 1.800 €, in den neuen Bundesländern mit ca. 700 € entlastet (Tarif 2003; ähnlich Tarif 2005)⁶¹. Die mit der Anzahl von Kindern steigenden finanziellen Belastungen kann das Splitting nicht auffangen, denn Einkind-Ehen sind Ehen mit mehreren Kindern bei gleichem Einkommen gleichgestellt. Niedrigen Einkommensgruppen kommt das Splitting mangels entsprechendem Einkommen überhaupt nicht zu Gute.

Nichteheliche Lebensgemeinschaften oder Lebenspartnerschaften mit Kindern und Alleinerziehende werden nicht entlastet, da sie das Ehegattensplitting nicht in Anspruch nehmen können. ¼ aller Eltern-Kind-Gemeinschaften⁶² sind so von der Familienförderung durch das Splitting ausgeschlossen. Alleinerziehende erhalten zwar den Entlastungsbetrag nach § 24b EStG. Dessen maximale Entlastungswirkung von jährlich 549 € liegt aber weit unter dem durchschnittlichen Entlastungseffekt von ehelichen Familien mit Kindern in mittleren Einkommensgruppen in Höhe von ca. 1.500 bis 1.800 €

Diese Familienförderung entspricht in keiner Weise dem Bedarf von Familien. Nach dem Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, haben Alleinerziehende eine Armutsrisikoquote von 35% gegenüber 13% von Paaren mit Kindern. Das Armutsrisiko steigt bei drei und mehr Kindern⁶³. Neben Alleinerziehenden sind – trotz des Ehegattensplittings – insbesondere auch Einverdiensten mit Kindern von prekären Einkommensverhältnissen

⁵⁹ Tab 4-4, S. 21.

⁶⁰ Vgl. Tab. 4-28, S. 47.

⁶¹ Vgl. Tab. 4-4, S. 21 und Tab. 4-28, S. 47.

⁶² Statistisches Bundesamt, Ergebnisse des Mikrozensus 2003, S. 15.

⁶³ Bundesregierung, 2. Armuts- und Reichtumsbericht, Anhang X, Daten auf Grundlage der EVS für 2003.

bedroht. Eine nachhaltige finanzielle Besserstellung ist letztlich nur durch die Erwerbsteilhabe beider Eltern zu erwarten⁶⁴.

Das Ehegattensplitting ist wegen der ungleichen Verteilungswirkungen und der fehlenden Orientierung an den finanziellen Bedarfen von Familien als Instrument der Familienentlastung oder Familienförderung nicht geeignet. Vielmehr ist ein Instrument notwendig, das zielgerichtet Familien entlastet und den finanziellen Bedarf von Familien berücksichtigt.

4.2. Geschlechtsspezifische Wirkungen des Ehegattensplittings

4.2.1. Negative Anreizwirkungen für die Erwerbstätigkeit verheirateter Frauen

Die Inanspruchnahme des höchstmöglichen Splittingvorteils ist nur bei völliger Aufgabe der Berufstätigkeit einer Ehepartnerin oder eines Ehepartners möglich. Mit der Aufnahme eines zweiten Einkommens sinkt die Einkommensdifferenz und damit die steuerliche Entlastung aus dem Splittingverfahren. Bereits ein geringer Zuverdienst hat erhebliche Steuernachteile zu Folge. (vgl. Tab. 6). Eine zweite Erwerbstätigkeit lohnt sich nur dann, wenn der Splittingvorteil mindestens „zurückverdient“ wird.

Aufgrund von geschlechtsspezifischen Einkommensdifferenzen⁶⁵ und der Verteilung von Erwerbs- und Haushaltsarbeit⁶⁶ innerhalb der Ehe verzichten zumeist Frauen als die Ehepartner/innen mit dem (potentiell) geringeren Einkommen auf eine Erwerbstätigkeit oder arbeiten Teilzeit. In Paarhaushalten sind Männer, insbesondere bei Kindern im Haushalt, fast immer vollzeiterwerbstätig und weit überwiegend die Person mit dem höchsten Einkommen⁶⁷. Frauen sind in Paarhaushalten dagegen selten die Person mit dem höchsten Einkommen und vor allem in den alten Bundesländern selten vollzeiterwerbstätig⁶⁸. Die Erwerbsbeteiligung von Frauen ist zwar gestiegen, jedoch vor allem im Teilzeitbereich bzw. in geringfügiger Beschäftigung. Frauen schränken ihre Erwerbstätigkeit bzw. ihre Arbeitszeit vor allem bei

⁶⁴ Dingeldey, WSI-Mitteilungen 3/2002, S. 154f.; Bundesregierung, 2. Armuts- und Reichtumsbericht, S. 22,26.

⁶⁵ Hinz/Gartner, IAB Nr. 4/2005 kommen bei gleichem Betrieb und gleicher Qualifikation zu Lohndifferenzen von 12 - 15%; zu branchenübergreifenden Lohndifferenzen, Tondorf, u.a. Bericht zur Berufs- und Einkommenssituation von Frauen und Männer, S. 38 – 70; zu Lohnunterschieden in Führungspositionen auch Holst, WSI-Mitteilungen 4/2003.

⁶⁶ Nach der Zeitbudgeterhebung 2001/2002 leisten Frauen in Paarhaushalten immer noch den überwiegenden Teil der unentgeltlichen Arbeit, unabhängig davon ob sie selbst erwerbstätig sind oder nicht. Bei Kindern unter sechs Jahren ist der Zeitaufwand erwerbstätiger Frauen doppelt so hoch wie der ihrer Partner, vgl. Statistisches Bundesamt, Wo bleibt die Zeit?, S.15.

⁶⁷ Paare mit einem Kind: Westdeutschland 94%, Ostdeutschland: 70%, Daten der EVS 1998.

⁶⁸ Tondorf u.a.; Bericht zur Berufs- und Einkommenssituation, S. 76.

kleinen Kindern ein. Auch die Elternzeit wird bei Paaren zu 93 % ausschließlich von den Müttern in Anspruch genommen⁶⁹.

Im Vergleich der OECD-Staaten ist die deutsche Steuerbelastung eines Durchschnittslohns von Verheirateten mit zwei Kindern mit –2,0 einer der günstigsten Werte. Mit Aufnahme eines zweiten Einkommens (67%) steigt die Steuerbelastung jedoch um 12,7% und der daraus folgende Nettolohnzuwachs von 40,2% ist einer der schlechtesten Werte in der OECD⁷⁰.

Das Splitting setzt infolgedessen einen Anreiz für die Reduzierung der Erwerbsarbeitszeit vor allem für Frauen und begünstigt – im Zusammenspiel mit fehlenden Kinderbetreuungsmöglichkeiten – die Nichterwerbstätigkeit und Teilzeitarbeit verheirateter Frauen. Diese Wirkungen werden durch den Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsaufwand von Kindern verstärkt, denn der Freibetrag wird unabhängig von finanziellen Aufwendungen gewährt. Unter Entlastungsgesichtspunkten lohnt sich eine Eigenbetreuung am meisten⁷¹.

4.2.2. Unzureichende eigene Existenzsicherung

Die arbeitsteilige Ehe, in der Frauen ausschließlich den Haushalt und die Betreuung von Kindern übernehmen, hat vielfältige ökonomisch nachteilige Folgen. Es fehlt vor allem an einer eigenständigen Existenzsicherung, da Ansprüche auf Sozialversicherungsleistungen, wie Arbeitslosengeld oder Rente an eine Erwerbstätigkeit anknüpfen. Die Berücksichtigung von Kindererziehungszeiten im Umfang von bis zu drei Jahren in der gesetzlichen Rentenversicherung ist ein richtiger Schritt, bislang jedoch unzureichend⁷². Nichterwerbstätige Ehefrauen erhalten über ihren Ehemann abgeleitete Absicherungen, die mit einer Scheidung jedoch entfallen oder empfindlich eingeschränkt sind⁷³.

Nichterwerbszeiten haben zudem als Abschreibungen vom Bildungskapital negative Auswirkungen auf die Höhe eines späteren Einkommens. Der Lohneffekt variiert mit der Dauer und dem Zeitpunkt der Unterbrechung, aber auch mit der Qualifikation und der beruflichen Stellung⁷⁴. Die Verteilung von Haus- und Erwerbsarbeit ist daher nicht nur Ursache geschlechtsspezifischer Lohndifferenzen, sondern verstärkt sie gleichzeitig⁷⁵.

⁶⁹ BMFSFJ, Elternzeitbericht 2004.

⁷⁰ OECD, Taxing Wages 2003-2004, S. 44.

⁷¹ Vgl. 3.2.4.

⁷² ausführlich dazu: Ott, Besser kein Job oder keine Kinder?

⁷³ Ebd.

⁷⁴ Beblo/Wolf, Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, 1/2002, S. 90.

⁷⁵ Vgl. Schratzenstaller, S. 117 zu Auswirkungen auf Bildungsentscheidungen.

4.2.3. Ausweg: geringfügige Beschäftigung

Verheiratete Frauen arbeiten infolge der hohen Steuerbelastung eines zweiten Einkommens häufig in geringfügigen Beschäftigungen, die einer pauschalisierten Lohnbesteuerung unterliegen. Die geringfügige Beschäftigung vermeidet den hohen Grenzsteuersatz für ein zweites Einkommen. Der Splittingvorteil wird so nicht geschmälert. Beim Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze ist das Bruttoeinkommen allerdings extrem hohen Steuerabzügen ausgesetzt⁷⁶. Nach Daten des Mikrozensus 2003 sind $\frac{3}{4}$ aller ausschließlich geringfügig Beschäftigten Frauen. Davon sind wiederum $\frac{3}{4}$ verheiratet⁷⁷. Mit der geringfügigen Beschäftigung erzielen Frauen zwar ein eigenes Einkommen bis zu 400 € im Monat. Sie erwerben jedoch nur eingeschränkt Lohnersatz- und Rentenansprüche⁷⁸. Durch das Zusammenspiel mit dem Ehegattensplitting können Eheleute über den/die erwerbstätige/n Ehepartner/in zusätzlich zur Steuerfreistellung des Existenzminimums die geringfügige Beschäftigung in Anspruch nehmen. Unverheiratete haben diese Option nicht.

4.2.4. Fehlender unmittelbarer Zugang zu finanziellen Mitteln

Die steuerliche Entlastung aus dem Ehegattensplitting fließt in Einverdienstehen ausschließlich dem erwerbstätigen Ehepartner oder in seltenen Fällen der erwerbstätigen Ehepartnerin zu. Die derzeitige Steuerklassenkombination III/V bewirkt diese Verteilung auch bei einem weiteren Einkommen. Ein Anspruch auf eheinternen Ausgleich des Steuervorteils ist nicht gegeben, wenn es an einer eigenen Erwerbstätigkeit fehlt⁷⁹. Das Argument, die steuerliche Entlastung komme dem Gesamteinkommen der Eheleute und damit beiden Ehepartner/innen zu Gute⁸⁰ vernachlässigt die Entscheidungsmacht, die mit dem Zugang zu finanziellen Mitteln einhergeht. Wem das Erwerbseinkommen und die Steuerentlastung zufließen ist nur aus der Perspektive der Ehe als Einheit unerheblich⁸¹. Die Verteilung von Erwerbstätigkeit und Einkommen innerhalb des Haushaltes beeinflusst, wofür und für wen das Geld ausgegeben wird. In Großbritannien hatte der Wechsel von Kinderfreibeträgen, die dem erwerbstätigen Vater zukamen, zu Kindergeld, das der Mutter ausgezahlt wurde, signifikante Änderungen der Ausgaben zu Gunsten von Kindern und

⁷⁶ Vgl. Vollmer, Familienbesteuerung und Berufstätigkeit, S. 157; allerdings in Bezug auf die alte 325€-Regelung.

⁷⁷ Statistisches Bundesamt, Ergebnisse des Mikrozensus 2003, S. 44.

⁷⁸ Die geringfügig beschäftigte Person kann den Arbeitgeberanteil aufstocken und volle Rentenansprüche erwerben.

⁷⁹ Palandt (Heinrichs), BGB, § 426, Rn. 9a.

⁸⁰ Scherf, StuW 2000, S. 277

⁸¹ Sacksofsky, NJW 2000, S. 1898; Bareis, StuW 2000, S. 82ff.

Frauen zur Folge⁸². Mit dem Umfang individueller Erwerbstätigkeit verändern sich auch die Höhe und die Art von Ausgaben. Mit dem unmittelbaren Zugang zu finanziellen Mitteln gehen finanzielle Autonomie, sowie Macht und Einfluss bei der Entscheidung über deren Verwendung einher⁸³. Das gilt insbesondere für Güter, die über den alltäglichen Lebens- bzw. Haushaltsbedarf hinausgehen. Die auf die Einheit der Ehe zielende Betrachtungsweise verschweigt Interessengegensätze, die vor allem in Konflikten Bedeutung erhalten⁸⁴. Zwar dürften viele Ehen ein gemeinsames Konto mit gemeinsamen Zugriff eingerichtet haben. Spätestens in Zeiten knapper Mittel und ehelicher Konflikte dürften jedoch unterschiedliche Machtpositionen über den Zugriff und die Verwendung des Geldes zum Tragen kommen⁸⁵.

4.3. Beschäftigungsanreize durch Abschaffung des Splittings

Die Beschäftigungswirkungen, die sich aus einer Abschaffung des Ehegattensplittings ergeben, sind nur schwer abzuschätzen, zumal die Erwerbstätigkeit von Frauen neben der Abgabenbelastung durch Steuern auch von der Ausgestaltung der Sozialversicherungssysteme und insbesondere gleichstellungsorientierten familienpolitischen Maßnahmen, vor allem der Verfügbarkeit von Kinderbetreuungseinrichtungen abhängt. Nicht zuletzt bedingt auch der Arbeitsmarkt die Erwerbstätigenquote. Verschiedene Studien haben aber gezeigt, dass eine Abschaffung des Ehegattensplittings langfristig das Erwerbsverhalten von verheirateten Frauen beeinflussen kann⁸⁶. Während eine Kappung des Ehegattensplittings nur geringe Beschäftigungseffekte erzeugt, hat der Übergang zu einer Individualbesteuerung deutliche Auswirkungen auf die Erhöhung des Arbeitszeitangebotes von Frauen mit der Folge einer gesteigerten Nachfrage von Dienstleistungen⁸⁷. Eine Änderung des Arbeitsangebotes von verheirateten Männern ist durch einen Wechsel der Besteuerung kaum zu erwarten, da ihr Arbeitsangebot viel mehr von institutionellen Beschränkungen beeinflusst ist, als das von Frauen⁸⁸.

⁸² Sutherland, S. 3 m.w.N.

⁸³ Sutherland, S. 3, Bareis/Selg u.a., Neuansätze des Familienlastenausgleichs, S. 48; Pahl, The gendering of spending within households.

⁸⁴ Sacksofsky, NJW 2000, S. 1900.

⁸⁵ vgl. Sacksofsky, NJW 2000, S. 1900; vgl zu den vielschichtigen Bedeutungen und Wechselwirkungen von Geld in Paarbeziehungen, Allmendinger, Gemeinsam leben-getrennt wirtschaften?, Arbeitspapier 16, Arbeits- und Ergebnisrapport DFG.

⁸⁶ Schwarze, DIW-Diskussionspapier Nr. 165/1998; Wagenhals, S: 159f, 1995; Gustafsson, J Popul Econ 1992, S. 61- 85; Steiner/Wrohlich, 2004.

⁸⁷ Die Werte variieren zwischen 10% (Gustafsson) und 15% (Wagenhals); Steiner/Wrohlich S. 19 kommen zu einem geringeren Wert. Im Gegensatz zu den anderen Studien legen sie nicht das sog. „Male chauvinist model“ zu Grunde, nachdem das Erwerbsverhalten von Männern konstant bleibt, sondern gehen davon aus, dass eine Änderung des Grenzsteuersatzes sowohl für Frauen als auch Männer wirkt.

⁸⁸ Wagenhals, S. 175 m.w.N.; a.A. Steiner/Wrohlich, S. 19.

5. Veränderung der tatsächlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen

Die rechtliche Normierung des Splittingtarifs hat sich seit der Einführung im Jahr 1958 nicht geändert. Im Zusammenhang mit rechtlichen und gesellschaftlichen Veränderungen wirkt sich das Ehegattensplitting heute jedoch in anderer Weise aus.

5.1. Tarifänderungen

Im Gegensatz zum heutigen durchgehend progressiven Steuersatz und einer Proportionalzone im obersten Tarifbereich galt bis 1996 auch im unteren Einkommensbereich eine Proportionalzone mit einem Steuersatz von 20%. In den 50'er Jahren fielen daher 95% der Steuerpflichtigen in den Anwendungsbereich der unteren Proportionalzone. Das Ehegattensplitting führte – wie vom Gesetzgeber geplant – fast immer nur zu einer Verdoppelung des Grundfreibetrages. Damit wurden die Vorteile von Eheleuten mit höheren Einkommen in Grenzen gehalten⁸⁹. Mit der Geltung des progressiven Tarifs auch für niedrige Einkommensgruppen und insgesamt gestiegenen Einkommen profitieren inzwischen auch untere und mittlere Einkommensgruppen von der Abflachung der Progression durch das Splitting. Die Anhebung des Grundfreibetrages und die Senkung des Höchststeuersatzes mit dem Steuerentlastungsgesetz haben die Begünstigungen hoher Einkommensgruppen zwar eingeschränkt, aber nicht aufgehoben.

5.2. Veränderung der Erwerbsmuster von Frauen

Die in den 50'er und 60'er Jahren übliche Hausfrauenehe, auf deren Anerkennung das Splitting zielte, ist nicht zuletzt durch die hohe Erwerbstätigkeit von Frauen in den neuen Bundesländern einer Tendenz zur Zweiverdienstehe gewichen. Vor allem jüngere Frauen sind häufiger erwerbstätig und nehmen nach der Geburt eines Kindes schneller wieder eine Berufstätigkeit auf. Die Erwerbstätigenquote der 15- bis 64jährigen Frauen mit Kindern stieg seit 1996 um 6% auf 61% im Jahr 2003. Der Anstieg der Erwerbstätigkeit seit 1991 ist ein deutliches Indiz dafür, dass sich auch das Erwerbsverhalten von Frauen in den alten Bundesländern verändert hat. Die Zunahme ist vor allem auf die Expansion von Teilzeitarbeit zurückzuführen⁹⁰. Weibliche Nichterwerbspersonen wünschen sich überwiegend eine Erwerbstätigkeit, können diesem Wunsch jedoch zu 45% aus familiären oder persönlichen Verpflichtungen nicht nachkommen. Bei Frauen im Haupterwerbsalter (25-54Jahre) wurden sogar 62% auf Grund von persönlichen oder familiären Verpflichtungen nicht aktiv, um

⁸⁹ Begründung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung zur Einführung des Ehegattensplittings, BT-Drs. III /260, S. 43.

⁹⁰ Statistisches Bundesamt, Ergebnisse des Mikrozensus 2003, S. 34ff.

bestehende Erwerbswünsche zu verwirklichen⁹¹. Eine Besteuerung, die den Erwerbswünschen von Frauen entgegenwirkt, entspricht weder der europäischen Beschäftigungsstrategie noch dem nationalen Gebot der Gleichstellung von Frauen und Männern.

5.3. Zunehmende Bedeutung nichtehelicher Lebensformen

Die Ehe ist mit 89% immer noch die am häufigsten gewählte Rechtsform, in der Paare leben. Das Zusammenleben Unverheirateter gewinnt jedoch zunehmend an Bedeutung. Jedes 10. Paar lebte im Mai 2002 in nichtehelicher oder gleichgeschlechtlicher Lebensgemeinschaft. Im Vergleich zu 1996 nahm der Anteil der Ehepaare insgesamt um 2% ab, während der Anteil an nichtehelichen und gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaften entsprechend stieg⁹². Mit der steigenden Zahl von Scheidungen – im Jahr 2003 wurden von 1000 Einwohner/innen 2,6 geschieden, was einem Anstieg von 4,8% im Vergleich zu 2002 entspricht⁹³ – entfällt zunehmend auch das Modell einer langfristigen ökonomischen und sozialen Sicherung über die Erwerbstätigkeit des Ehepartners.

Auch rechtlich gewinnen andere Lebensformen an Bedeutung. Seit Inkrafttreten des Lebenspartnerschaftsergänzungsgesetzes zum 01. 01. 2005 gelten eingetragene gleichgeschlechtliche Partnerschaften, wie die Ehe, als zivilrechtliche Unterhaltsgemeinschaft mit der Möglichkeit eines Zugewinn- und Versorgungsausgleichs⁹⁴ und könnten in gleicher Weise wie die Ehe ein Ehegattensplitting beanspruchen.

Ehe und Familie existieren zunehmend nebeneinander. Die Zahl der Ehepaare ohne Kinder im Haushalt ist seit 1991 um 18% gestiegen⁹⁵. Zwar überwiegen mit 75% im Jahr 2003 nach wie vor eheliche Lebensgemeinschaften mit Kindern; Kinder wachsen aber zunehmend in nichtehelichen Lebensgemeinschaften (6%) oder bei Alleinerziehenden (19%) auf⁹⁶. Damit sinkt zum einen die Zahl der Kinder, die ehebedingt vom Splitting profitieren. Zum anderen steigt die Zahl derer, die bereits mangels Ehe nicht an den Entlastungen des Splittings teilhaben.

Während Erwachsene in älteren Jahrgängen in der Regel gleichermaßen durch Kinder belastet waren, macht der zunehmende Anteil von Erwachsenen ohne Kinder die Diskussion um einen

⁹¹ Ebd., S. 77f.; vgl. zum Wunsch nach Erwerbsarrangements: Engelbrech/Jungkunst, IAB-Kurzbericht Nr. 7/2001.

⁹² Statistisches Bundesamt, Ergebnisse des Mikrozensus 2003, S. 16.

⁹³ Statistisches Bundesamt, <http://www.destatis.de/indicators/d/lrbev06ad.htm>

⁹⁴ Gesetz zur Überarbeitung des Lebenspartnerschaftsrechts vom 15.12.2004, BGBl I 2004, S. 3396.

⁹⁵ Statistisches Bundesamt, Ergebnisse des Mikrozensus 2003, S. 16.

⁹⁶ Ebd., S. 15.

Ausgleich finanzieller und zeitlicher Belastungen durch Kinder notwendig. Kindbedingte Belastungen treffen aber nicht nur Ehen, sondern in gleicher Weise andere Lebensgemeinschaften mit Kindern. Das Splitting knüpft demgegenüber an die Ehe und nicht die Familie an und ist daher – so auch das BVerfG – nicht (mehr) als Familienförderung zu rechtfertigen.

Mit Blick auf begrenzte staatliche Ressourcen und die Aufwendungen, die durch die Ehe und im Vergleich dazu durch Kinder entstehen, stellt sich sowohl die Frage nach einem gerechteren Verhältnis der steuerlichen Entlastung der Ehe und der Entlastung von Familien als auch der Finanzierung einer bedarfs- und gleichstellungsorientierten Familienförderung.

6. Gleichberechtigung von Frauen und Männern im Steuerrecht

Das Ehegattensplitting ist vor allem auch unter dem Aspekt der Benachteiligung von Frauen zu kritisieren. Die Gleichberechtigung von Frauen und Männer findet bislang im Steuerrecht nicht ausreichend Berücksichtigung, obwohl nationale und europarechtliche Normen dazu verpflichten.

6.1. Nationale Verpflichtung

6.1.1. Verbot der mittelbaren Diskriminierung von Frauen

Art. 3 Abs. 2 GG und Art. 3 Abs. 3 GG⁹⁷ verbieten die Benachteiligung aufgrund des Geschlecht. Nach der Rechtsprechung des BVerfG kann eine verbotene Anknüpfung an das Geschlecht auch vorliegen, wenn eine geschlechtsneutral formulierte Regelung überwiegend Angehörige eines Geschlechts, etwa Frauen, betrifft und dies auf natürliche oder gesellschaftliche Unterschiede zwischen den Geschlechtern zurückzuführen ist⁹⁸. Eine mittelbare Anknüpfung an das Geschlecht ist auch dann verboten, wenn mit der gesetzlichen Regelung andere Ziele verfolgt werden⁹⁹. Das Verbot mittelbarer Diskriminierung ist im Gleichstellungsgesetz des Bundes und in Anlehnung an die europäischen Antidiskriminierungsrichtlinien einfachgesetzlich im Entwurf des Antidiskriminierungsgesetzes als mittelbare Benachteiligung normiert. Eine mittelbare Benachteiligung liegt danach dann vor, wenn dem Anschein nach neutrale Vorschriften,

⁹⁷ Das(mittelbare) Diskriminierungsverbot wird sowohl aus Abs. 2 als auch Abs. 3 hergeleitet, vgl. Dreier (Heun), GG, Art. 3, Rn. 103.

⁹⁸ BVerfGE 104, 373, 379; 97, 35, 43; 85, 191, 206f.

⁹⁹ BVerfGE 97, 35, 43; 85, 191, 206.

Kriterien oder Verfahren Personen wegen des Geschlechts¹⁰⁰ gegenüber anderen Personen in besonderer Weise benachteiligen können, es sei denn, die betreffenden Vorschriften, Kriterien oder Verfahren sind durch ein rechtmäßiges Ziel sachlich gerechtfertigt, und die Mittel sind zur Erreichung dieses Ziels angemessen und erforderlich¹⁰¹.

Das Gleichberechtigungsgebot aus Art. 3 Abs. 2 GG erstreckt sich, auch nach der Rechtsprechung des BVerfG, über das Diskriminierungsverbot hinaus positiv auf die gesellschaftliche Wirklichkeit und zielt auf die Angleichung der Lebensverhältnisse von Frauen und Männern. So müssen Frauen die gleichen Erwerbschancen haben wie Männer¹⁰². Überkommene Rollenverteilungen, die zu einer höheren Belastung oder sonstigen Nachteilen von Frauen führen, dürfen durch staatliche Maßnahmen nicht verfestigt werden¹⁰³. Konkretisiert durch Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG ist der Staat verpflichtet, die tatsächliche Gleichberechtigung von Frauen und Männern zu fördern und auf die Beseitigung bestehender Nachteile hinzuwirken.

6.1.2. Gleichberechtigung im Steuerrecht

Das Gleichberechtigungsgebot in seiner Ausprägung als unmittelbares und mittelbares Diskriminierungsverbot und als Verfassungsauftrag zur Gleichstellung von Frauen gilt auch im Steuerrecht. Die Art. 3 Abs. 2 und 3 GG konkretisieren den für das Einkommensteuerrecht maßgeblichen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG¹⁰⁴. Der Gestaltungsfreiheit des Gesetzgebers sind folglich auch im Steuerrecht engere Grenzen gezogen¹⁰⁵. Bereits in der Entscheidung aus dem Jahr 1958 zur Zusammenveranlagung hat das BVerfG unter Bezug auf Art. 3 Abs. 2 GG entschieden, dass im Steuerrecht zur Gleichberechtigung der Frau die Möglichkeit gehört, mit gleichen rechtlichen Chancen marktwirtschaftliches Einkommen zu erzielen¹⁰⁶. Der Gesetzgeber muss – so die Entscheidung des BVerfG zur doppelten Haushaltsführung aus dem Jahr 2002 – auch wenn er dem Gebot des Art. 6 Abs. 1 GG gerecht werden will, Regelungen vermeiden, die geeignet sind, in die freie Entscheidung der Eheleute über die Aufgabenverteilung innerhalb der Ehe einzugreifen. Dazu gehört auch die individuelle Entscheidungsfreiheit des einzelnen Ehepartners oder der Ehepartnerin

¹⁰⁰ Vgl. § 4 Abs. 7 BGlG, § 3 Abs. 2 ADG-E. Das ADG umfasst auch den Schutz vor Diskriminierungen aufgrund von Rasse, ethnischer Herkunft, Religion, Weltanschauung, Alter, Behinderung und sexueller Identität, vgl. § 1 ADG-E.

¹⁰¹ § 3 Abs. 2 ADG-E, BT-Drs. 15/4538.

¹⁰² BVerfGE 109, 64, 89; 104, 373, 393; grundlegend: BVerfGE 85, 191, 207.

¹⁰³ BVerfGE 85, 191, 207.

¹⁰⁴ Schmidt-Bleibtreu-Klein (Kannengießer), GG, Art. 3, Rn. 51.

¹⁰⁵ vgl. BVerfGE 85, 191, 206; Dreier (Heun), GG, Art. 3, Rn. 99, Schmidt-Bleibtreu-Klein (Kannengießer), GG, Art. 3, Rn. 51, der einen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers verneint.

¹⁰⁶ BVerfGE, 6, 55, 81f.

unabhängig von der Erwerbstätigkeit der anderen Person, erwerbstätig zu sein. Die Einverdienst- und die Zweiverdienstestehe sind in gleicher Weise geschützt¹⁰⁷.

Das Ehegattensplitting, das einseitig finanzielle Anreize für eine arbeitsteilige Einverdienstestehe mit der Folge der Benachteiligung von Frauen setzt, genügt diesen Anforderungen nicht. Frauen, aber auch Männern, muss in gleicher Weise die Entscheidung freistehen, Haus- oder Kinderbetreuungsarbeit zu leisten oder eine Erwerbstätigkeit aufzunehmen. Das Verbot der mittelbaren Diskriminierung erfordert es, die tatsächliche Lebenssituation von Frauen und Männern zu berücksichtigen, ohne jedoch geschlechterstereotype Rollenverteilungen oder Leitbilder zu fördern, aufrechtzuerhalten oder zu verfestigen. Auf dem Gebiet des Steuerrechts sind infolgedessen die geschlechtsspezifischen Erwerbstätigkeits- und Einkommensunterschiede zu beachten. Für die Besteuerung von Ehe und Familie ist darüber hinaus die geschlechtsspezifische Verteilung unentgeltlicher Arbeit für Kinderbetreuung oder Hausarbeit maßgeblich.

Der staatliche Handlungsauftrag aus Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG richtet sich auch an den Steuergesetzgeber. Zwar schreibt Art. 3 Abs. 2 GG keine konkreten legislativen Maßnahmen vor. Jedoch ist der Gesetzgeber verpflichtet, aktiv die tatsächliche Gleichberechtigung von Frauen und Männern zu fördern und auf die Beseitigung bestehender Nachteile hinzuwirken. Der Handlungsauftrag ist mit § 2 der gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien (GGO) durch das Prinzip des Gender Mainstreaming konkretisiert: „Die Gleichstellung von Frauen und Männern ist durchgängiges Leitprinzip und soll bei allen politischen, normgebenden und verwaltenden Maßnahmen der Bundesregierung in ihren Bereichen gefördert werden“. Gender Mainstreaming bedeutet nach der Definition der Bundesregierung bei allen gesellschaftlichen Vorhaben die unterschiedlichen Lebenssituationen und Interessen von Frauen und Männern zu berücksichtigen, um das Ziel der Gleichstellung von Frauen und Männern effektiv verwirklichen zu können¹⁰⁸.

6.2. Europarechtliche Verpflichtung

Eine europarechtliche Verpflichtung zur Umsetzung einer effektiven Gleichstellungspolitik im Bereich des Steuerrechtes ist nicht unmittelbar gegeben. Art. 3 Abs. 2 des Amsterdamer Vertrages bzw. die Europäische Verfassung, die Gender Mainstreaming als Querschnittsprinzip der Gemeinschaft festschreiben, greifen nur in den Bereichen, in denen

¹⁰⁷ BVerfGE 107, 27,53.

die Gemeinschaft Handlungs- oder Entscheidungsbefugnisse besitzt¹⁰⁹. Im Bereich der direkten Besteuerung ist der Gemeinschaft (noch) keine Handlungs- und Regelungsbefugnis zugewiesen¹¹⁰. Die Einkommensteuergesetzgebung ist jedoch dort an die Grundsätze des Gender Mainstreaming gebunden, in denen sie sich mittelbar auf Politikbereiche auswirkt, in denen die Mitgliedsstaaten unmittelbar verpflichtet sind oder die Gemeinschaft Handlungs- und Regelungsbefugnisse besitzt¹¹¹. Für Art. 141 EG-Vertrag, der die Mitgliedsstaaten ausdrücklich auf den Grundsatz gleichen Entgelts für Frauen und Männer bei gleicher und gleichwertiger Arbeit verpflichtet, vertritt die Europäische Kommission, dass in Anbetracht der unmittelbaren Wirkung und des sachlichen Anwendungsbereichs von Artikel 141 EGV das geltende Gemeinschaftsrecht bereits verlangt, bei der Besteuerung des Erwerbseinkommens den Gleichbehandlungsgrundsatz zu wahren. Die Mitgliedsstaaten sind danach schon heute verpflichtet dafür zu sorgen, dass ihre Steuersysteme nicht die Angehörigen des einen oder des anderen Geschlechts diskriminieren¹¹².

Die Verpflichtung negative Anreizwirkungen des Steuerrechts auf die Beschäftigung von Frauen und Männern zu verhindern, ergibt sich auch aus der europäischen Beschäftigungsstrategie. Die Förderung eines hohen Beschäftigungsniveaus ist nach Art. 2 EUV ausdrücklich eines der Ziele der Europäischen Gemeinschaft, deren Koordinierung der Gemeinschaft obliegt. Es ist folglich eine Pflicht auch der Fiskalpolitik der Mitgliedsstaaten ein hohes Beschäftigungsniveau zu sichern und entgegengesetzte Wirkungen steuerrechtlicher Regelungen zu verhindern¹¹³. Die Beschäftigungspolitischen Leitlinien auf der Grundlage des Art. 128 EGV, zu deren Umsetzung sich die Mitgliedsstaaten im Rahmen ihrer Beschäftigungspolitik verpflichten, bestätigen diese Annahme. Bereits in den Leitlinien aus dem Jahre 2000 wird auf die besonderen Probleme von Frauen beim Zugang zum Arbeitsmarkt und die Vereinbarkeit von Beruf und Familie hingewiesen. Als wesentliche institutionelle Hemmnisse bei der Schaffung neuer Arbeitsplätze und der Besetzung

¹⁰⁸ BMFSFJ, Gender Mainstreaming. Was ist das?, S. 5.

¹⁰⁹ Vom Wortlaut her verpflichtet insbesondere der Amsterdamer Vertrag nur die Gemeinschaft, nicht aber die Mitgliedsstaaten. Das Prinzip der Gemeinschaftstreue und die notwendige Kohärenz zwischen Gemeinschaft und Mitgliedsstaaten rechtfertigen aber zumindest die Geltung in den Bereichen, in denen gemeinsame Kompetenzen gegeben sind, vgl. Mückenberger, S. 3.

¹¹⁰ Lenz, EGV, Vorb. Art. 90-93, Rn. 11. Mit der Begründung der fehlenden Kompetenz der Europäischen Kommission wurde auch ein auf Art. 13 EGV beruhende Richtlinie zur Gleichstellung von Frauen und Männern im Steuersystem zurückgewiesen. Die (unveröffentlichte) Richtlinie zielte auf ein Verbot steuerrechtlicher Regelungen, die benachteiligend an den Familien- oder Ehestatus anknüpfen. Gleichzeitig sollten entsprechende Datenverpflichtungen geschaffen werden.

¹¹¹ EuGH, Schuhmacker, Rs. C- 279/93, Slg. 1995 I, S. 275f.

¹¹² Richtlinie des Rates zur Gleichstellung von Frauen und Männern beim Zugang zu und bei der Versorgung mit Gütern und Dienstleistungen v. 05.11.2003, KOM(2003) 657.

¹¹³ Maier, S. 159.

vorhandener Arbeitsplätze werden Sozialleistungen und Steuersysteme benannt¹¹⁴. In den Leitlinien der folgenden Jahre bis einschließlich 2004, verpflichten sich die Mitgliedsstaaten ihre Steuer- und Sozialleistungssysteme zu überprüfen und gegebenenfalls zu ändern, um u.a. die Erwerbsbeteiligung von Frauen zu fördern. In den Beschäftigungspolitischen Leitlinien 2003, die für 2004 bestätigt wurden, heißt es: „Die Maßnahmen werden insbesondere darauf abzielen, dass bis 2010 die hohen effektiven Grenzsteuersätze und gegebenenfalls die Steuer- und Abgabenbelastung des Arbeitsentgelts von Niedriglohnbezieher/innen unter Beachtung den nationalen Gegebenheiten deutlich verringert werden“¹¹⁵. Die Leitlinien umfassen damit auch auf die negativen Wirkungen des Ehegattensplittings für die Erwerbsbeteiligung von Frauen in der Bundesrepublik¹¹⁶.

Deutschland wurde mehrfach, zuletzt in den Empfehlungen des Rates zur Durchführung der Beschäftigungspolitik 2004, aufgefordert, die geschlechtsspezifischen Auswirkungen des Steuer- und Sozialsystems auf die Erwerbstätigkeit von Frauen besonders zu berücksichtigen. Die Beschäftigungsquote der Frauen übertreffe zwar den EU-Schnitt, doch werde ein weiterer Anstieg nach wie vor gebremst durch den Mangel an Kinderbetreuungseinrichtungen, ein beträchtliches geschlechtsspezifisches Lohngefälle und negative steuerliche Anreize. Vorrang ist u.a. Maßnahmen einzuräumen, die überprüfen, inwieweit die Arbeitsmarktbeteiligung von Frauen durch negative steuerliche Anreize gehemmt wird¹¹⁷.

7. Anforderungen an eine verfassungsgerechte Besteuerung der Ehe

Eine alternative Besteuerung der Ehe, die den gesellschaftlichen Veränderungen und gleichstellungspolitischen Anforderungen Rechnung tragen soll, muss – auch über das Gleichstellungsgebot hinaus – verfassungs- und steuerrechtlichen Anforderungen genügen. Für die Besteuerung der Ehe sind der Gleichheitssatz, Art. 3 Abs. 1 GG, und der Schutz von Ehe und Familie, Art. 6 Abs. GG, zu beachten.

¹¹⁴ Empfehlung des Rates v. 14.2.2000 zur Durchführung der Beschäftigungspolitik, Amtsblatt Nr. L 52 v. 25.02.2002, S. 32f.

¹¹⁵ Amtsblatt. Nr. L 22 v. 24. 01.01, S. 27f; 60 v. 01. 03. 02, S. 70f.; 197 v. 22. 07. 2003; vgl. auch Mitteilung des Präsidenten v. 12. 04. 2005, KOM(2005) 141, Integrierte Leitlinien für Wachstum und Beschäftigung (2005-2008), S. 31.

¹¹⁶ Maier, S. 173.

¹¹⁷ Mitteilung der Kommission v. 07. 04.2004, KOM(2004)239, S. 14f; vgl. auch Rubery, S. 54 f..

7.1. Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit durch Unterhaltspflichten

7.1.1. Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Das grundlegende Prinzip im Einkommensteuerrecht ist der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen oder steuerlichen Leistungsfähigkeit. Es wird aus Art. 3 Abs. 1 GG, dem Gleichheitsgrundsatz, abgeleitet. Nach dem Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit sollen diejenigen, die gleich leistungsfähig sind, gleich viel Steuern zahlen (horizontale Steuergerechtigkeit), während Steuerpflichtige mit höherer Leistungsfähigkeit höhere Steuern zahlen müssen (vertikale Steuergerechtigkeit). Das Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit wird wesentlich durch die Auswahl und Gestaltung der Bemessungsgrundlage konkretisiert.

Die steuerliche Leistungsfähigkeit orientiert sich am erzielten marktwirtschaftlichen Einkommen. Dabei wird jedoch nur der Teil des Einkommens besteuert, der zur freien Verfügung steht. Finanzielle Aufwendungen, die erwerbsbedingt anfallen, sind folglich vom zu versteuernden Einkommen abzuziehen. Für die Bestimmung der subjektiven Leistungsfähigkeit stehen darüber hinaus auch privat veranlasste Aufwendungen nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers¹¹⁸. Zwangsläufige Aufwendungen, denen sich der Steuerpflichtige aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht entziehen kann, sind im Einkommensteuerrecht zu berücksichtigen¹¹⁹. Für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit von Ehe und Familie sind die zivilrechtlichen und sozialrechtlichen Verpflichtungen maßgeblich.

7.1.2. Freistellung des sozialrechtlich definierten Existenzminimums

Nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung ist zumindest der existenznotwendige Bedarf in angemessener realitätsgerechter Höhe steuerlich freizustellen. Für die Familie ist das Existenzminimum aller Familienmitglieder zu verschonen¹²⁰. Die Höhe des steuerlichen Existenzminimums bestimmt sich nach dem sozialrechtlich definierten Existenzminimum¹²¹. Inwieweit über die Verschonung des Existenzminimums hinaus auch sonstige unvermeidbare

¹¹⁸ u.a. BVerfGE 99, 216, 234; 99, 246, 260; 107, 27, 49.

¹¹⁹ Vor allem aus ökonomischer Perspektive wird die Berücksichtigung privater Aufwendungen im EStG kritisiert. Sowohl die Entscheidung zu heiraten, als auch Kinder zu bekommen, seien freiwillige Entscheidungen. Daraus resultierende finanzielle Belastungen seien insoweit keine zwangsläufigen Aufwendungen. Der Staat habe sich hinsichtlich beruflicher und privater Entscheidungen so weit wie möglich neutral zu verhalten. Die Berücksichtigung privater Aufwendungen im Steuerrecht orientiert sich nach dieser Auffassung bedarfsorientiert am Sozialstaatsprinzip aus Art. 20 Abs. 1 GG. Bei einem ausreichend hohen Markteinkommen bedarf es danach keiner staatlichen Förderung, vgl. Bareis, Ehegattenbesteuerung, StuW 2001, S. 84f.

¹²⁰ BVerfGE 82, 60, 86f.; 99, 246, 260.

¹²¹ BVerfGE 99, 246, 259.

oder zwangsläufige private Aufwendungen steuermindernd zu berücksichtigen sind, ist verfassungsrechtlich bisher nicht abschließend geklärt¹²².

Im geltenden Einkommensteuergesetz wird das persönliche Existenzminimum durch den tariflichen Grundfreibetrag in Höhe von 7.664 € freigestellt. Dem Maßstab der Verschonung des Existenzminimums folgt die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern im Familienleistungsausgleich. Der Kinderfreibetrag orientiert sich typisiert am sächlichen Existenzminimum für Kinder. Auch die steuerlich absetzbaren Aufwendungen für den Unterhalt gegenüber Eltern oder Großeltern, der Betreuungsunterhalt, die Unterhaltspflichten von Lebenspartnerschaften und die Unterhaltsaufwendungen nichtehelicher Lebensgemeinschaften orientieren sich nach § 33a Abs. 1 EStG am sozialrechtlich definierten Existenzminimum.

Eheleute sind sich aufgrund ihrer gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung nach § 1360 BGB zur gegenseitigen Sicherung des Existenzminimums verpflichtet. Wegen der Nachrangigkeit der Sozialhilfe gegenüber zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtungen entfällt der Anspruch auf Sozialhilfe, wenn der/die Ehepartner/in finanziell für den Unterhalt der anderen Person aufkommen kann¹²³. Die Eheleute können sich diesen Aufwendungen rechtlich nicht entziehen. Insofern handelt es sich um unvermeidbare Aufgaben, die die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern. Folglich ist das gemeinsame Einkommen in Höhe eines zweiten Existenzminimums steuerlich freizustellen. Es wäre auch wenig sinnvoll, die für die Existenzsicherung der Ehe notwendigen finanziellen Mittel durch Besteuerung zu entziehen, denn dann müsste der Staat die Unterstützung selbst übernehmen¹²⁴. Die Aufwendungen für den existenznotwendigen Lebensunterhalt mindern auch die steuerliche Leistungsfähigkeit höherer Einkommensgruppen. Die Unterhaltspflichten in Höhe des Existenzminimums sind daher unabhängig von der Einkommenshöhe steuerlich zu berücksichtigen.

7.1.3. Berücksichtigung von Unterhaltspflichten über das Existenzminimum hinaus

Eine steuerliche Berücksichtigung der zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtungen über das Existenzminimum hinaus ist nicht geboten. Nach der Rechtsprechung des BVerfG ist die steuerliche Berücksichtigung von zivilrechtlichen Unterhaltspflichten dem Grunde nach

¹²² BVerfGE 107, 27, 48.

¹²³ §§ 2 Abs. 1, 94 Abs. 1 Satz 1 SGB XII.

¹²⁴ vgl. BVerfGE 82, 60, 86.

geboten; der Schutz aus Art. 6 Abs. 1 GG umfasst jedoch nicht notwendig den Unterhalt in voller Höhe¹²⁵. Für die Unterhaltspflichten gegenüber Kindern hat das BVerfG entschieden: „Die individuelle und finanzielle Verantwortung von Eltern gegenüber Kindern lässt die volle steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen zu Lasten der Allgemeinheit und der Gesamtheit der Steuerzahler als nicht geboten erscheinen“¹²⁶.

Es ist nicht zu begründen, warum für die zivilrechtlichen Unterhaltspflichten zwischen Eltern etwas anderes gelten sollte. Im Gegenteil: Während die Unterhaltsverpflichtungen gegenüber Kindern einseitig bestehen, sind sich Eheleute nach § 1360 Satz 2 BGB wechselseitig zum Unterhalt verpflichtet. Materielle Unterhaltsleistungen in Form von Geld- oder Sachleistungen stehen den Unterhaltsleistungen durch die Führung des Haushalts gleichwertig gegenüber¹²⁷. Die Höhe des Unterhalts aus § 1360 BGB ist nicht beziffert, sondern bezieht sich nach § 1360a BGB auf einen angemessenen Unterhalt, der sich an den Lebensverhältnissen der Eheleute orientiert. Wegen der Gleichwertigkeit der Unterhaltsleistungen müssten für die Höhe des Unterhalts die materiellen Unterhaltsleistungen die Unterhaltsleistungen aus der Führung des Haushalts verrechnet werden¹²⁸.

Eine Berücksichtigung zivilrechtlicher Unterhaltspflichten in voller Höhe¹²⁹ kommt vor allem hohen Einkommensgruppen zu Gute. Hohe Einkommensgruppen würden demzufolge doppelt profitieren, da der Unterhaltsabzug mit dem Einkommen steigt und sich infolge des progressiven Steuersatzes mit steigenden Einkommen gleichzeitig regressiv auswirkt. Die Berücksichtigung von Unterhaltspflichten über das Existenzminimum hinaus entspricht auch nicht dem gegenwärtigen Maßstab im Steuerrecht, wonach Unterhaltspflichten nur in Höhe des Existenzminimums steuerlich absetzbar sind.

7.2. Ehegattensplitting: Verfassungsmäßige Besteuerung?

Das Ehegattensplitting berücksichtigt nicht nur die zivilrechtlichen Unterhaltspflichten über das Existenzminimum hinaus, sondern legt der Bemessung der subjektiven Leistungsfähigkeit die Fiktion der Halbteilung eines gemeinsamen Einkommens zu Grunde. Anknüpfungspunkt für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit ist die Summe des Einkommens der Eheleute.

¹²⁵ BVerfGE 43, 108, 120; 82, 60, 91; 97, 332, 346.

¹²⁶ BVerfGE 43, 108, 121; 82, 60, 91.

¹²⁷ Vgl. BVerfGE 105, 1, 12; ausführlich dazu: Vollmer, Ehegattensplitting, S. 81f. .

¹²⁸ vgl. auch 7.2.2.3.

¹²⁹ Für die Höhe des Unterhaltsabzuges wird auf die Unterhaltsrichtsätze der Familiengerichte, insbesondere die Düsseldorfer Tabelle für getrennte bzw. geschiedene Eheleute verwiesen, vgl. u.a. Seer, S. 363ff; Söhn, S. 651ff.

7.2.1. Die Rechtsprechung des BVerfG zum Ehegattensplitting

Die Rechtsprechung des BVerfG zum Ehegattensplitting hat sich im Laufe der letzten Jahre verändert.

In der regelmäßig zitierten Entscheidung aus dem Jahr 1957, in der das BVerfG die bis dahin geltende Zusammenveranlagung von Eheleuten als verfassungswidrig beurteilte¹³⁰, hielt das BVerfG unter Berücksichtigung des Schutzgebotes von Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG „die Einführung begünstigender steuerrechtlicher Vorschriften (z.B. des „Splittings“) für verfassungsrechtlich unbedenklich“¹³¹. Bereits in dieser Entscheidung wies das BVerfG auf die notwendige Vereinbarkeit der Entscheidungsfreiheit von Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG und dem Grundsatz der Gleichberechtigung aus Art. 3 Abs. 2 GG hin: „Zum Gehalt solcher privaten Entscheidungsfreiheit der Ehegatten gehört auch die Entscheidung darüber, ob eine Ehefrau sich ausschließlich dem Haushalt widmet, ob sie dem Manne im Beruf hilft oder ob sie eigenes marktwirtschaftliches Einkommen erwirbt. [...] Zur Gleichberechtigung der Frau gehört aber, dass sie die Möglichkeit hat, mit gleichen rechtlichen Chancen marktwirtschaftliches Einkommen zu erzielen, wie jeder männliche Staatsbürger“¹³².

Das 1958 eingeführte Ehegattensplitting beurteilte das BVerfG 1982 in der Entscheidung zur Ausdehnung des Splittings auf die Besteuerung Alleinerziehender¹³³ als sachgerechte Besteuerung, die sich an den Prinzipien der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit aus Art. 3 Abs. 1 GG und dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG orientiere. Das BVerfG führt dazu aus: „Das Splittingverfahren entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. [...] Es geht davon aus, dass zusammenlebende Eheleute eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat. [...] Damit knüpft das Splitting an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe an, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet.[...] Diese Ehegattenbesteuerung steht auch in Einklang mit den Grundwertungen des Familienrechts. Die Institute des Zugewinnausgleichs und neuerdings des Versorgungsausgleichs lassen den Grundsatz erkennen, dass das während der Ehe Erworbene gemeinschaftlich erwirtschaftet ist. [...] Ferner ist durch die gegenseitige Verpflichtungsbefugnis (§1357 BGB) und die

¹³⁰ Nach der Regelung wurde das gemeinsame Einkommen der Eheleute nach dem Grundtarif besteuert, was infolge des progressiven Tarifs zu einer Schlechterstellung der Ehe gegenüber anderen Lebensgemeinschaften führte.

¹³¹ BVerfGE 6, 55, 76f.

¹³² BVerfGE, 6, 55, 81f.

Beschränkungen der Verwaltungsbefugnis (§§ 1365 bis 1367, § 1369) auch während der Ehe dem Gedanken der ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft familienrechtlich Rechnung getragen. [...] Darüber hinaus bedeutet das Splittingverfahren nach seinem vom Gesetzgeber zugrunde gelegten Zweck unter anderem „eine besondere Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter“ (BTDrucks. III/260 S. 34). Damit ist es auch Ausdruck der Gleichwertigkeit der Arbeit von Mann und Frau, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um Haus- oder Berufsarbeit handelt. [...] Das Splitting [ermöglicht] den Ehegatten die freie Entscheidung, ob einer allein ein möglichst hohes Familieneinkommen erwirtschaften [...] oder ob stattdessen beide Partner sowohl im Haushalt als auch im Beruf tätig sein wollen, so dass beide ihre Berufstätigkeit entsprechend beschränken. [...] Damit ist das Ehegattensplitting keine beliebig veränderbare Steuer-„Vergünstigung“, sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers – eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung¹³⁴.

Die Kritiker/innen des Ehegattensplittings entnehmen dem Hinweis des BVerfG auf die Gestaltungsbefugnis des Gesetzgeber und der Formulierung, das Ehegattensplitting sei nicht beliebig veränderbar, dass das Splitting eine mögliche Form der Besteuerung der Ehe ist. Andere Formen der Besteuerung, wie z.B. eine Individualbesteuerung, seien jedoch nicht ausgeschlossen¹³⁵. Die Befürworter/innen des Splittings sehen sich demgegenüber in ihrer Auffassung bestätigt, das Ehegattensplitting sei als sachgerechte Besteuerung der Ehe geboten¹³⁶.

Bereits in der Entscheidung aus dem Jahr 1957 hielt das BVerfG das Splitting für eine mögliche Option¹³⁷. Entsprechend ist auch dem Hinweis auf die Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers zu entnehmen, dass das Ehegattensplitting nicht die ausschließliche Form der Besteuerung der Ehe ist¹³⁸ und unter Berücksichtigung der verfassungsrechtlichen Anforderungen verändert werden kann.

In der Entscheidung zur Berücksichtigung des Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsaufwandes von Kindern hat das BVerfG 1998 Ehegattensplitting und

¹³³ BVerfGE 61, 319.

¹³⁴ BVerfG 61, 319, 346ff.

¹³⁵ u.a. Reformkonzept der Landesregierung Schleswig-Holstein: Anders Steuern – Gemeinwesen stärken, S. 17; Grönert, DStZ 1998, S. 897.

¹³⁶ u.a. Klein, DStZ 1997, S.108; Kirchhof, NJW 2000, S. 2793f.

¹³⁷ BVerfGE 6, 55, 80.

¹³⁸ vgl. Lang, StuW 1983, S. 113, der von einer Abschwächung der verfassungsrechtlichen Absicherung spricht.

Familienförderung getrennt. 1982 führte das BVerfG noch aus: „Der Splittingtarif erleichtert es Eheleuten mit Kindern, ihre Lebensführung so einzurichten, dass zusätzlicher Betreuungsaufwand für die Kinder nicht entsteht. Sie können die Ehe arbeitsteilig so gestalten, dass der eine Partner ein möglichst hohes Einkommen erzielt und der andere die Kinder betreut oder beide die Kinderbetreuung übernehmen und ihre Berufstätigkeit entsprechend einschränken“¹³⁹. In der neuen Entscheidung heißt es nunmehr: „Die Zusammenveranlagung kann von allen Ehegatten in Anspruch genommen werden, unabhängig davon, ob sie unterhaltsberechtignte Kinder haben oder nicht; die Zusammenveranlagung setzt eine Ehe, nicht einen kindbedingten Bedarf voraus.“¹⁴⁰ Mit den Ausführungen des BVerfG sind zugleich die Kritikpunkte des Ehegattensplittings benannt, die im Zusammenhang mit der steuerlichen Entlastung von Familien besonders deutlich werden: „Im übrigen hängt die Entlastungswirkung der Zusammenveranlagung von der Höhe der jeweiligen Einkünfte beider Ehegatten ab. Die Zusammenveranlagung wirkt sich kaum aus, wenn beide Ehegatten erwerbstätig sind und Einkünfte in ähnlicher Höhe erzielen“¹⁴¹.

In den folgenden die Besteuerung von Ehe und Familie betreffenden Entscheidungen ließ das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit bzw. Gebotenheit des Ehegattensplittings offen, setzte aber dessen Wirksamkeit voraus¹⁴².

7.2.2. Fiktion der Halbteilung des gemeinsamen Einkommens

Die Fiktion der Halbteilung des gemeinsamen Einkommens wird in Anlehnung an die Argumentation des BVerfG mit der Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft, hilfsweise der Unterhaltsgemeinschaft gerechtfertigt. In der neueren Literatur wird auf eine Analogie zur Personengesellschaft abgestellt. Die Zurechnung der Hälfte des Einkommens lässt sich jedoch weder rechtlich noch tatsächlich rechtfertigen.

7.2.2.1. Wertungen des ehelichen Güterrechts

Die Zurechnung der Hälfte der Einkommen entspricht nicht den Vermögensverhältnissen innerhalb der Ehe, es sei denn die Eheleute haben sich für eine Gütergemeinschaft entschieden, in der das Vermögen beiden Eheleuten in gleicher Weise zusteht. Der gesetzliche

¹³⁹ BVerfGE 61, 319, 350.

¹⁴⁰ BVerfGE 99, 216, 240.

¹⁴¹ Ebd.

Güterstand, der gilt, soweit die Eheleute nicht etwas anderes vereinbart haben, ist der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. Während des Bestehens der Zugewinnngemeinschaft behält jede/r Ehepartner/in die eigenen Einkünfte und das eigene Vermögen und kann darüber mit Einschränkungen verfügen¹⁴³. Das gleiche gilt für den Güterstand der Gütertrennung. Erst nach Beendigung der Zugewinnngemeinschaft durch Scheidung findet der Zugewinnausgleich statt, der grundsätzlich auf dem Prinzip der Halbteilung beruht¹⁴⁴.

Anders als in der Literatur dargestellt, besteht während der Ehe weder eine Zugewinnausgleichsverbindlichkeit¹⁴⁵ noch ein schuldrechtlicher Ausgleichsanspruch, der sich auf die Hälfte des erwirtschafteten Zugewinns richtet, und bei Auflösung des Güterstandes realisiert¹⁴⁶. Die Eheleute verpflichten sich nicht auf das Erwirtschaften eines Zugewinns. Die Höhe des Zugewinns wird nach Beendigung der Ehe durch den Vergleich des Vermögens vor der Ehe und nach der Ehe berechnet. Fehlt es an einem Vermögenszuwachs, fehlt es auch an einem Zugewinn. Nicht zuletzt kann ein potentieller Zugewinn noch nach der Trennung der Eheleute verbraucht werden, ohne dass ein Ausgleichsanspruch verbleibt¹⁴⁷.

Das Prinzip der Halbteilung, auf dem der Zugewinnausgleich und der nacheheliche Versorgungsausgleich¹⁴⁸ beruhen, rechtfertigt nicht die hälftige Zurechnung des Einkommens für die Zeit der bestehenden Ehe¹⁴⁹. Die Institute des Zugewinn- und des Versorgungsausgleichs zielen auf einen nachehelichen Ausgleich als Anerkennung bzw. Berücksichtigung eines Vermögenszuwachses durch (unentgeltliche) Hausarbeit und indizieren damit gerade nicht die gleiche Verteilung innerhalb der Ehe. Zudem können die Regelungen des Zugewinnausgleichs und des Versorgungsausgleichs von den Eheleuten

¹⁴² BVerfGE 105, 1; 108, 351, 366. Das BVerfG hatte über die Berücksichtigung steuerlicher Vorteile einer neuen Ehe bei der Bemessung des an die ehemalige Ehefrau zu leistenden Unterhalts zu entscheiden. Ausführungen zu Verfassungsfragen des Ehegattensplittings wurden als nicht entscheidungserheblich beurteilt.

¹⁴³ Palandt (Brudermüller), Einf. § 1363, Rn. 1. Einschränkungen der freien Verfügbarkeit betreffen z.B. Verfügungen über das gesamte Vermögen, vgl. § 1364 BGB.

¹⁴⁴ Der Zugewinn ist nach § 1373 BGB der Betrag, um den das Endvermögen eines Ehegatten das Anfangsvermögen übersteigt. Übersteigt der Zugewinn einer Person, den Zugewinn der anderen Person steht die Hälfte dieses Überschusses nach § 1387 Abs. 1 BGB der Person mit dem geringeren Zugewinn zu. Bei der Auflösung durch Tod wird der Zugewinnausgleich durch eine pauschale ¼-Erhöhung des gesetzlichen Erbteils verwirklicht, § 1371 BGB.

¹⁴⁵ Lang, Bemessungsgrundlage, S. 629; ders. StuW 1983, S. 114.

¹⁴⁶ Seer, S. 364.

¹⁴⁷ Vgl. Vollmer, Ehegattensplitting, S. 91, Fn. 268; Wegen des zeitlichen Auseinanderfallens von Trennung, Zustellung der Scheidungsantrags und Ablauf des Trennungsjahres kann der Vermögenszuwachs von einer Person verbraucht werden und der entsprechende Zugewinn entfällt, vgl. Heinke, Streit 2003, S. 170.

¹⁴⁸ Der Versorgungsausgleich gewährt gemäß § 1587a Abs. 1 BGB einen Ausgleichsanspruch auf die im Laufe der Ehe erworbenen Anwartschaften oder Aussichten auf Versorgung während des Alters. Der berechtigten Person steht als Ausgleich prinzipiell die Hälfte des Wertunterschiedes zu.

¹⁴⁹ Vollmer, Ehegattensplitting, S. 91.

vertraglich ausgeschlossen werden¹⁵⁰. Im Falle der Gütertrennung ist das Ehegattensplitting ebenfalls nicht zu rechtfertigen¹⁵¹. Die Halbteilung entspricht allein der Gütergemeinschaft.

Im Hinblick auf die Wertungen der zivilrechtlichen Güterstände stellen alternative Vorschläge für eine Neugestaltung der Ehebesteuerung auf die Vermögensverhältnisse in den unterschiedlichen Güterständen ab¹⁵². Während bei der Gütertrennung eine reine Individualbesteuerung gerechtfertigt sei, müsste bei der Zugewinnsgemeinschaft auch der Zugewinn berücksichtigt werden, da sonst die Aussicht auf den Zugewinn durch eine Steuerbelastung geschmälert würde. Im Falle der Gütergemeinschaft sei die hälftige Zurechnung der Einkünfte anzunehmen¹⁵³.

Die Anknüpfung der Besteuerung der Ehe an den ehelichen Güterstand ist jedoch nicht geboten. Zum einen kommt es nach § 26 EStG für die Besteuerung nicht auf den zivilrechtlichen Güterstand an. Zum anderen ist zu bedenken, dass die Verknüpfung einer steuerlichen Entlastung mit der Wahl des Güterstandes finanzielle Anreize für den Güterstand der Gütergemeinschaft setzt. Damit hätten die Eheleute zwar einen rechtlichen Anspruch auf die Hälfte des Einkommens. Fraglich ist aber, ob dieser Anspruch von Frauen eingeklagt würde. Der Unterhalt nach § 1360 BGB wurde bisher kaum eingeklagt¹⁵⁴.

7.2.2.2. Anknüpfung an die intakte Durchschnittsehe

Die hälftige Zurechnung des Einkommens wird vom BVerfG und von der Literatur auch mit den wirtschaftlichen Verhältnissen der intakten Durchschnittsehe begründet, in denen den Ehepartner/innen das gemeinsame Einkommen zwar nicht rechtlich aber faktisch je zur Hälfte zum Zwecke des Konsums, der Investition und des Sparens zur Verfügung steht¹⁵⁵. Die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft der Durchschnittsehe werde nicht auf der Grundlage des ehelichen Güterrechts, sondern durch einzelne Rechtsakte und Übereinkünfte vollzogen¹⁵⁶.

Die Annahme der tatsächlichen gleichberechtigten Verfügung über das Einkommen mag für niedrige Einkommensgruppen, in denen das Einkommen größtenteils für den Haushaltsbedarf

¹⁵⁰ ebd. S. 93; Maurer, S. 128.

¹⁵¹ Tipke, StRO Bd. 1, S. 379; Vogel, StuW 1999, S. 208; Vollmer, Ehegattensplitting, S. 93 m.w.N.; anders Lang, Bemessungsgrundlage, S. 631, der auf eine weitreichende Typisierung als Schutz der Ehe aus Art. 6 Abs. 1 abstellt.

¹⁵² U.a. Vogel, StuW 1999, S. 208; Thiede/Fahrländer u.a., S. 130 allerdings ohne eine Zweiteilung des Systems zu befürworten.

¹⁵³ Vogel, StuW 1999, S. 213.

¹⁵⁴ Heinke, Streit 2003, S. 167.

¹⁵⁵ Vgl. BVerfGE 61, 319, 346; Lang, Bemessungsgrundlage, S. 630. Tipke, StRO Bd. 1, S. 378.

¹⁵⁶ Lang, Bemessungsgrundlage, S. 630.

verwendet wird, zutreffen. Über die unvermeidbaren Ausgaben hinaus entsteht jedoch ein Entscheidungsspielraum bei der Verwendung des Einkommens, der von Eheleuten unterschiedlich genutzt wird. Die Person, die das Einkommen bezieht, kann rechtlich und tatsächlich nahezu unbeschränkt über ihr Einkommen verfügen. Demgegenüber ist der/die Ehepartner/in ohne eigenes Einkommen auf die Zustimmung der verdienenden Person angewiesen¹⁵⁷. Die Unterstellung einer gemeinsamen gleichberechtigten Verwendung des Einkommens vernachlässigt die Entscheidungsmacht, die mit einer eigenen Erwerbstätigkeit und einem unmittelbaren Zugang zu Geld einhergeht¹⁵⁸. Auch die Begründung der Gesetzesvorlage des Bundesrates zur Änderung der §§ 1360, 1360a BGB verweist darauf, dass es: “[...] in diesen Ehen [immer wieder] zu Problemen [komme], weil der erwerbstätige Ehegatte nicht oder nur auf nachdrückliche Aufforderung und nicht in angemessenem Umfang Geld zur Verfügung stelle, um den Familienunterhalt zu sichern und dem nicht erwerbstätigen Ehegatten auch die Befriedigung persönlicher Bedürfnisse zu ermöglichen“¹⁵⁹. Nicht zuletzt ignoriert die Annahme der intakten Durchschnittsehe die Entscheidung der Eheleute über die Verfügung ihres Vermögens durch die Wahl des Güterstandes. Statistische Klarheit schafft letztendlich nur eine repräsentative qualitative Untersuchung zur Verwendung und Bedeutung von Einkommen unter Berücksichtigung rechtlicher Rahmenbedingungen¹⁶⁰. Englische Studie haben gezeigt, dass Erwerbsarrangements deutlich mit dem Ausgabeverhalten innerhalb der Ehe verknüpft sind¹⁶¹.

7.2.2.3. Unterhaltspflichten der Eheleute

Die Fiktion der Halbteilung lässt sich auch nicht über das Unterhaltsrecht begründen. Eheleute sind während der bestehenden Ehe nach § 1360 BGB zum wechselseitigen Unterhalt verpflichtet. Der Anspruch auf wechselseitigen Unterhalt richtet sich jedoch nicht auf die Hälfte des Einkommens, sondern auf einen nicht bezifferten „angemessenen“ Unterhalt, der sich gemäß § 1360a BGB nach den ehelichen Lebensverhältnissen richtet¹⁶². Neben Aufwendungen für den Haushalt und Naturalleistungen wie das kostenlose Wohnrecht und andere Gebrauchsrechte ist der Zahlungsanspruch auf ein Taschengeld zur Deckung des

¹⁵⁷ Vollmer, Ehegattensplitting, S. 89 m.w.N.

¹⁵⁸ vgl. auch 4.2.4.

¹⁵⁹ BT-Drs. 15/403.

¹⁶⁰ u.a. Sutherland, The redistribution of income; Pahl, The gendering of spending within households, Untersuchungen von Allmendinger, Die Ebene von institutionellen Kontexten, wie z.B. dem Steuersystem und die Ebene der Paarbeziehungen und deren Aushandlungsprozessen wird nicht mit empirischen Daten untersucht, sondern über Plausibilitäten diskutiert.

¹⁶¹ Vgl. 4.2.4; für Deutschland Untersuchungen Allmendinger, Gemeinsam leben-getrennt wirtschaften?

individuellen Bedarfs beschränkt; in der Regel in Höhe von 5 bis 7% des Nettoeinkommens¹⁶³.

Zum Teil wird für die hälftige Zurechnung des ehelichen Einkommens auf den Trennungsunterhalt abgestellt, der sich nach der Düsseldorfer Tabelle bestimmt. Der Unterhaltsanspruch innerhalb der bestehenden Ehe dürfe nicht geringer ausfallen, als der einer getrennt lebenden Person nach § 1361 BGB, der sich ebenso wie § 1360a BGB an den ehelichen Lebensverhältnissen orientiert. Der Unterhaltssatz nach den Richtsätzen der Düsseldorfer Tabelle entspreche einer Halbteilung des Einkommens, die pauschal die Erwerbsaufwendungen der unterhaltspflichtigen Person berücksichtigt. Dieser Halbteilungsgrundsatz gelte unabhängig vom Güterstand, also auch für die Gütertrennung¹⁶⁴.

Der Vergleich des Trennungsunterhalts, für den grundsätzlich das Prinzip der Halbteilung gilt, und des ehelichen Unterhalts vernachlässigt, dass die ehelichen Unterhaltspflichten während des Bestehens der Ehe wechselseitig sind und folglich nicht in gleicher Weise leistungsfähigkeitsmindernd wie einseitige Unterhaltspflichten gegenüber Kindern. Nach § 1360 BGB sind Eheleute einander zum Unterhalt verpflichtet. Die haushaltsführende Person erfüllt gemäß § 1360 Satz 2 BGB die Verpflichtung zum Unterhalt durch die Führung des Haushalts. Nach der Rechtsprechung des BVerfG haben Haushaltsführung und Kinderbetreuung für das gemeinsame Leben der Eheleute keinen geringeren Wert als Einkünfte, die dem Haushalt zur Verfügung stehen. Gleichermaßen prägen sie die ehelichen Lebensverhältnisse und tragen zum Unterhalt der Familie bei¹⁶⁵. Diese Wechselseitigkeit der Unterhaltsverpflichtungen besteht für die getrennte oder geschiedene Ehe nicht¹⁶⁶.

7.2.2.4 Analogie zur Personengesellschaft

Der maßgeblich von Kirchhof beeinflusste „Karlsruher Entwurf“ zur Reform des Einkommensteuerrechts sieht in der Ehe eine Erwerbsgemeinschaft und stellt sie steuerlich Personengesellschaften gleich, denen die gemeinsamen Einkünfte wechselseitig zugerechnet

¹⁶² § 1360a BGB: Der angemessene Unterhalt der Familie umfasst alles, 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.

¹⁶³ vgl. BGH, Urteil v. 15.3. 2003 – XII ZR 122/00, FamRZ2004, S. 366, 369, st. Rspr.; Palandt (Brudermüller) § 1360a BGB, Rn. 1f, 4; Heinke, Streit 2003, S. 167; ähnlich Kanzler, DStG Bd. 24, S. 439.

¹⁶⁴ Seer, S. 368; ähnlich Sohn, S. 639ff.

¹⁶⁵ zuletzt BVerfG 108, 351, 365; Papier, NJW 2002, S. 2133 m.w.N.; Palandt (Brudermüller), § 1360a BGB, 63. Aufl. Rn. 1ff.

¹⁶⁶ Mit der unentgeltlichen Haushaltsführung wird ein sogenanntes Schatteneinkommen erwirtschaftet, welches bei der Annahme der Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft vernachlässigt wird.

werden. In der Begründung heißt es: „Ehegatten bilden nach Art. 6 Abs. 1 GG eine Erwerbsgemeinschaft, an deren Schutz dem Verfassungsstaat um der Sicherung seiner eigenen Zukunft gelegen ist. Deshalb müssen Ehegatten auch steuerlich als Erwerbsgemeinschaft erfasst werden“¹⁶⁷. In Personengesellschaften werde das Gesamteinkommen der Gesellschaft für die Zwecke der Individualbesteuerung den Beteiligten zugerechnet; gemessen daran entspreche auch das Splittingverfahren für Ehepaare der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit¹⁶⁸. Die Analogie zur Personengesellschaft wird überwiegend kritisiert. In einer Gesellschaft erwirtschaftet jede Person ein Erwerbseinkommen, das – im Gegensatz zur Hausarbeit der nichterwerbstätigen Person – einer Besteuerung unterliegt¹⁶⁹. Das Erwerbseinkommen der Personengesellschaft wird den Personen zugerechnet, die es erzielt haben. In der Einverdienstehe wird demgegenüber ein Erwerbseinkommen zwei Personen zugerechnet, da infolge der nichterwerbstätigen Ehepartnerin oder des Ehepartners Aufwendungen entstehen¹⁷⁰. Die Zurechnung von Einkommen in der Gesellschaft kann auch nicht beliebig hälftig vereinbart werden. Die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung muss sich an der jeweiligen Einbringung von Kapital und Dienstleistungen orientieren¹⁷¹. Letztendlich kann auch die Analogie zum Gesellschaftsrecht Eheleute, die im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft oder in Gütertrennung leben, nicht als Erwerbsgemeinschaft qualifizieren¹⁷².

7.2.3. Gewährleistung der ehelichen Gestaltungsfreiheit

Die Fiktion der Halbteilung, die dem Ehegattensplitting zu Grunde liegt, ist weder rechtlich noch tatsächlich zu begründen. Die Besteuerung der Ehe hat jedoch den Schutz von Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG zu berücksichtigen¹⁷³. Als Freiheits- bzw. Abwehrrecht schützt Art. 6 Abs. 1 GG auch die Freiheit der Eheführung bzw. die freie Gestaltung der Ehe. Zu der ehelichen Gestaltungsfreiheit gehört auch die freie Entscheidung über die finanziellen Beziehungen der Eheleute und die innerfamiliäre Arbeitsteilung¹⁷⁴.

¹⁶⁷ § 15 Karlsruher Entwurf, S. 47.

¹⁶⁸ Kirchhof, ZRP 2003, S. 75.

¹⁶⁹ Tipke, StRO II, S. 814.

¹⁷⁰ Vgl. Kanzler, DStG Bd. 24, S. 437.

¹⁷¹ Siegel, BfuP 2001, S. 275.

¹⁷² Tipke, StRO II, S. 814. Der Bundesgerichtshof (BGH) hat bei Ehegatten, die in Güterstand der Zugewinnngemeinschaft leben, nur in seltenen Fällen das Bestehen einer Innengesellschaft angenommen. Eine nach gesellschaftsrechtlichen Kriterien zu beurteilende Ehe müsste auf einen Zweck zielen, der über die Verwirklichung einer ehelichen Lebensgemeinschaft hinausgeht, vgl. BGH NJW 2003, S. 2982, 2983 m.w.N.

¹⁷³ BVerfGE 82, 60, 86; 107, 27, 53.

¹⁷⁴ Papier, NJW 2002, S. 2129.

Die Befürworter/innen des Ehegattensplittings argumentieren, dass gerade das Splittingverfahren die Entscheidungsfreiheit der Eheleute garantiere. Mit der Anknüpfung an das Gesamteinkommen der Ehe, unabhängig davon wer dieses Einkommen erzielt, könnten die Eheleute Erwerbs- und Familientätigkeit innerhalb der Ehe arbeitsteilig gestalten oder auch beide berufstätig sein, ohne dass ihnen deshalb ein finanzieller Nachteil entstehe. Die individuelle Besteuerung der Eheleute hätte demgegenüber zur Folge, dass Einverdiensten höher besteuert würden als Zweiverdiensten, obwohl das gemeinsame verfügbare Einkommen gleich hoch ist¹⁷⁵.

Die Schwierigkeit der Gewährleistung einer Gestaltungsfreiheit im Steuerrecht besteht darin, dass Steuernormen, selbst Fiskalzwecknormen, niemals wirklich neutral sind. Sowohl das Splittingverfahren als auch die individuelle Besteuerung wirken für oder gegen eine bestimmte Arbeitsteilung innerhalb der Ehe. Eine neutrale Besteuerung der Ehe ist schwerlich zu verwirklichen, zumal eine tatsächliche Gestaltungsfreiheit neben finanziellen Entlastungen, die den Verzicht auf ein zweites Einkommen ermöglichen sollen, auch Rahmenbedingungen, wie Kinderbetreuungseinrichtungen für die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit oder ein ausreichendes Einkommen voraussetzt.

Ein absolutes Interventionsverbot gegenüber der Ehe vernachlässigt jedoch die bestehende innerfamiliäre Rollenverteilung. Damit werden Benachteiligungen zu Lasten von Frauen nicht nur aufrechterhalten, sondern wie beim Ehegattensplitting faktisch gefördert. Art. 3 Abs. 2 GG liefe infolgedessen für den Bereich der Ehe und Familie leer¹⁷⁶. Diese Auslegung widerspricht jedoch der Verfassungssystematik, wonach Art. 3 Abs. 2 GG auch für die Auslegung von Art. 6 Abs. 1 GG Gültigkeit hat¹⁷⁷.

Eine Gestaltungsfreiheit gewährleistet das Ehegattensplitting zudem nur aus der Perspektive der Eheleute als Einheit, die es den Eheleuten ermöglichen soll, zwischen Einverdienstehe und Zweiverdienstehe zu entscheiden. Diese Perspektive vernachlässigt jedoch die unterschiedlichen Auswirkungen des Splittings auf die Ehepartner/innen. Während der Person mit dem höheren Einkommen die steuerliche Entlastung zufließt, werden durch die besondere Förderung der Einverdienstehe für die Person mit dem geringeren Einkommen negative Anreize für die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit gesetzt und damit eine eigene Existenzsicherung verhindert. Für die Beurteilung der ehelichen Gestaltungsfreiheit ist

¹⁷⁵ u.a. Homburg, *StuW* 2000, S. 265; Scherf, *StuW* 2000, S. 272; Lietmeyer, *DStZ* 1998, S. 852.

¹⁷⁶ Vgl. Raasch, S. 143.

¹⁷⁷ Vgl. schon *BVerfGE* 6, 55, 81f; Dreier (Heun): Art. 3, Rn. 140.

deshalb nicht auf die Perspektive der Ehe als Einheit, sondern auf die Binnenperspektive der Ehepartner/innen abzustellen.

7.2.4. Zwischenergebnis zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Das Gebot der steuerlichen Leistungsfähigkeit fordert die Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen in Höhe des Existenzminimums. Nach der Rechtsprechung des BVerfG steht dem Gesetzgeber wohl frei, auch darüber hinaus zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtungen steuerlich zu berücksichtigen. Die Unterhaltspflichten müssen jedoch nicht in vollem Umfang steuerlich frei gestellt werden; vielmehr ist dem Gesetzgeber eine Gestaltung nach den Einkommensverhältnissen erlaubt¹⁷⁸. Problematisch bleibt die Höhe der tatsächlichen Unterhaltspflichten zwischen den Eheleuten, da diese wechselseitig bestehen. Die hälftige Zurechnung des Einkommens entspricht jedenfalls nicht der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit und vernachlässigt die individuelle Gestaltungsfreiheit der Eheleute, die nach Art. 3 Abs. 2 GG zu gewährleisten ist.

Über die Berücksichtigung von tatsächlichen Unterhaltspflichten hinaus ist die steuerliche Entlastung aus dem Ehegattensplitting eine steuerliche Vergünstigung der Ehe, die nur als Lenkungsnorm zu rechtfertigen ist.

7.2.5. Das Ehegattensplitting als Lenkungsnorm

Im Steuerrecht werden Fiskalzweck- und Lenkungsnormen unterschieden. Fiskalzwecknormen zielen auf die Erhebung staatlicher Einnahmen. Um eine Belastungsgleichheit zu gewährleisten sind diese Normen eng an das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip gebunden. Im Gegensatz zu Fiskalzwecknormen, zielt der Gesetzgeber mit Lenkungsnormen nicht primär auf die gerechte Verteilung der Belastungswirkungen, sondern bezweckt den Eintritt bestimmter Gestaltungswirkungen. Lenkungsnormen können daher Steuerentlastungen durch Steuervergünstigungen schaffen¹⁷⁹. Die Abweichung vom Leistungsfähigkeitsprinzip muss durch einen verfassungsrechtlich bedeutsamen Zweck gerechtfertigt sein, der die ungleichen Wirkungen aufwiegen kann. Weder die Belastungs- oder Gestaltungswirkungen dürfen gegen Verfassungsrecht verstoßen¹⁸⁰.

¹⁷⁸ BVerfGE 43, 108 ; 82, 60.

¹⁷⁹ Vgl. Tipke/Lang, § 4 Rn. 20f.

¹⁸⁰ vgl. Birk, Steuerrecht, Rn. 172, 177f.

7.2.5.1. Anerkennung der Hausfrau und Mutter

Mit dem Zweck einer „besonderen Anerkennung der Aufgabe der Hausfrau und Mutter“¹⁸¹ lässt sich das Ehegattensplitting nicht rechtfertigen. Art. 3 Abs. 2 GG erlaubt Differenzierungen aufgrund des Geschlechts nur dann, wenn diese Benachteiligungen zu Lasten von Frauen ausgleichen bzw. auf eine besondere Förderung von Frauen zielen¹⁸². Dem Gesetzgeber steht zwar frei, die Gleichberechtigung von Frauen und Männern auch über eine Gleichstellung von Hausarbeit und Erwerbstätigkeit zu verwirklichen; das Ehegattensplitting erreicht dieses Ziel jedoch nicht. Vielmehr überwiegen aufgrund der fehlenden eigenen Existenzsicherung ohne eine vergleichbare unmittelbare Vergütung bislang die Nachteile der Hausarbeit. Will der Gesetzgeber die Entscheidung für Erwerbsunterbrechungen zu Gunsten von Kindern oder Hausarbeit erleichtern, müssen die Entlastungen zumindest direkt den Frauen bzw. den betreuenden oder haushaltsführenden Personen zufließen und nicht – wie es bei Steuerentlastungen der Fall ist – der erwerbstätigen Person.

7.2.5.2. Förderung von Ehe und Familie

Art. 6 Abs. 1 GG gebietet als verbindliche Wertentscheidung für den gesamten Bereich des Ehe und Familie betreffenden privaten und öffentlichen Rechts einen besonderen Schutz durch die staatliche Ordnung¹⁸³. Art. 6 Abs. 1 GG verbietet zum einen Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen¹⁸⁴. Nach Auffassung des BVerfG und der überwiegenden Literaturmeinung beinhaltet Art. 6 Abs. 1 GG zum anderen auch die Pflicht des Staates die Ehe zu fördern¹⁸⁵. Die Auslegung von Art. 6 Abs. 1 GG als Förderungsgebot ist umstritten¹⁸⁶. Die zunehmende Zahl anderer Lebensgemeinschaften, insbesondere die zunehmende Zahl von Kindern, die außerhalb von

¹⁸¹ Vgl. BVerfGE 61, 319, 346ff; BT- Drs. III/260 S. 34. Das Finanzgericht des Saarlandes, Urteil v. 21. 01.2004 – 1K 466/02, DStZ 2004, S. 267 verneinte die Anwendung des Ehegattensplittings für eingetragene Lebenspartnerschaften u.a. deshalb, weil es in gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaften an der notwendigen Anerkennung der Ehefrau als Hausfrau und Mutter fehle: „Dies unterscheidet die Ehe von der eingetragenen Lebenspartnerschaft, weil dort die steuerliche Gleichbewertung einer geschlechtsverschiedenen Arbeitsleistung naturgemäß nicht zur Beurteilung steht“.

¹⁸² vgl. 6.1

¹⁸³ BVerfGE 105, 313, 346, st. Rspr., Papier, NJW 2002, S. 2130.

¹⁸⁴ BVerfGE 99, 216, 232; 76, 1, 72.

¹⁸⁵ Papier, NJW 2002, S. 2130, BVerfGE 6, 55, 76; 105, 213, 348; 108, 351, 362.

¹⁸⁶ Dem Förderungsgebot der Ehe aus Art. 6 Abs. 1 GG lässt sich entgegenhalten, dass sich aus dem Wortsinn des besonderen Schutzes von Ehe und Familie zwar ein umfassendes Benachteiligungs- und Nachteilsausgleichsgebot ableiten lässt, nicht notwendig aber eine Förderungspflicht, die positive Vorteile gewährt. Auch der Sinn und Zweck rechtfertigt nur dort eine Förderungspflicht, wo besondere Belastungen, wie z.B. die finanzielle Belastung durch die Erziehung und Betreuung von Kindern, anfallen. Die Eheschließung bringt aber prinzipiell keine finanzielle Belastung mit sich. Soweit sich Verpflichtungen aus der rechtlichen Natur bzw. Funktion der Ehe als Unterhaltsgemeinschaft ergeben, sind diese belastungsausgleichend im Rahmen des Benachteiligungsverbot zu berücksichtigen, vgl. ausführlich: Vollmer, Ehegattensplitting, S. 171ff.

ehelichen Gemeinschaften aufwachsen, lässt das Förderungsgebot zugunsten der Ehe fragwürdig erscheinen¹⁸⁷.

Die Diskussion kann hier offen bleiben. Selbst wenn Art. 6 Abs. 1 GG eine Förderpflicht zugunsten der Ehe enthält, wird damit nicht eine bestimmte finanzielle Förderung, wie sie durch das Ehegattensplitting gewährt wird, vorgeschrieben¹⁸⁸. Konkrete Ansprüche auf bestimmte Lenkungsnormen lassen sich aus dem Fördergebot des Art. 6 Abs. 1 GG nicht herleiten. Die Schutz- und Förderaufgabe steht unter dem Vorbehalt des Möglichen und vermittelt regelmäßig keine konkreten Leistungsansprüche¹⁸⁹.

Das Ehegattensplitting ist aber auch nicht geeignet, dem Schutz- und Fördergebot der Ehe zu genügen. Eine Förderung der Ehe müsste generell alle Ehen – unabhängig von der Höhe des Einkommens und der eheinternen Einkommensdifferenz – erreichen. Beispielhaft sei noch einmal auf die regionale Verteilung der Entlastungen aus dem Ehegattensplitting hingewiesen; die Entlastungen fließen aufgrund des hohen Anteils von Einverdienstehen zu 93% in die alten Bundesländer. Die mit dem Einkommen steigende Förderung lässt sich außerhalb der Geltung des Leistungsfähigkeitsprinzips nicht mehr mit dem Reflex der progressiven Besteuerung begründen. Die regressive Entlastung ist nur für Aufwendungen zulässig, die eine finanzielle Leistungsfähigkeit der steuerpflichtigen Person abbilden¹⁹⁰. Eine Förderung der Ehe wäre gleichheitsgerecht daher nur durch ein einkommensunabhängiges Ehegeld sicherzustellen, das der haushaltsführenden Person direkt ausgezahlt wird.

Eine Förderung der Ehe ist jedoch im Hinblick auf die finanziellen und zeitlichen Belastungen, die durch Kinder entstehen, sehr fragwürdig. Belastungen entstehen bei der Gründung einer Familie, nicht aber bei der Eheschließung. Eine Priorität für die Familie liegt nicht in einer Abstufung der Wertigkeit¹⁹¹, sondern ist Ausdruck einer unterschiedlichen Schutzbedürftigkeit¹⁹². Unter Berücksichtigung der begrenzten staatlichen Mittel und der Bedürftigkeit sind finanzielle Leistungen dahin zu leiten, wo tatsächliche Belastungen bzw. Bedarfe entstehen¹⁹³. Den Anforderungen einer bedarfsorientierten Familienförderung entspricht das Ehegattensplitting nicht, denn Familien werden unabhängig von der Anzahl der

¹⁸⁷ Deusch, Die Besteuerung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft und Ehe im Einkommensteuerrecht; Zeidler, S. 596f; ablehnend: Thiede/Fahrländer u.a., S. 81f.

¹⁸⁸ Sacksofsky, NJW 2000, S. 1898.

¹⁸⁹ BVerfGE 82, 60, 81; Tipke/Lang, § 4 Rn. 241; Sachs (Schmitt-Kamler), GG, Art. 6, Rn. 31; Dreier (Gröschner) GG, Art. 6, Rn. 34 m.w. N.

¹⁹⁰ Birk, S. 352 (für den kindbedingten Freibetrag).

¹⁹¹ so aber Berliner Kommentar (Burgi) zum GG, Art. 6 Rn. 56.

¹⁹² Maurer, S. 58.

Kinder und mit zunehmendem Einkommen entlastet. Dem entspricht auch die neue Rechtsprechung des BVerfG, wonach das Ehegattensplitting eine Ehe und nicht einen kindbedingten Bedarf voraussetzt¹⁹⁴.

7.3. Ehegattensplitting für Lebenspartnerschaften?

Die geltende Unterhaltsverpflichtung in Lebenspartnerschaften verlangt die Berücksichtigung dieser Verpflichtungen im Steuerrecht. Bislang ist der Abzug von Unterhaltspflichten über § 33a EStG – beschränkt auf 7.680 – möglich. Die Relevanz des Ehegattensplittings für die Lebenspartnerschaft wird davon abhängen, wie sich die Besteuerung der Ehe entwickelt. Stellt man das Ehegattensplitting bereits für die Ehe in Frage, so kann man es schlecht für gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaften fordern. Mit der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltspflichten in Höhe des Existenzminimums für die Ehe, ließe sich dieses Problem umgehen¹⁹⁵. Mit einer Einführung des Ehegattensplittings für Lebenspartnerschaften würde wohl auch das staatliche Steueraufkommen sinken¹⁹⁶.

7.3.1. Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit des LebenspartnerschaftsG

Mit der Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit des Lebenspartnerschaftsgesetzes in der Fassung v. 16. 02. 2001¹⁹⁷ stellt sich jedoch die Frage, ob der Gesetzgeber bei Beibehaltung des Ehegattensplittings dieses auch für eingetragene Lebenspartnerschaften einführen müsste. In der Entscheidung des BVerfG heißt es: „Die Einführung des neuen Instituts der eingetragenen Lebenspartnerschaft für gleichgeschlechtliche Paare und seine rechtliche Ausgestaltung verstoßen weder gegen die in Art. 6 Abs. 1 GG gewährleistete Eheschließungsfreiheit noch gegen die dort normierte Institutsgarantie“¹⁹⁸ und weiter: „Dem Gesetzgeber ist es wegen des verfassungsrechtlichen Schutzes der Ehe aus Art. 6 Abs. 1 GG nicht verwehrt, diese gegenüber anderen Lebensformen zu begünstigen. Aus der Zulässigkeit, in Erfüllung und Ausgestaltung des Förderauftrags, die Ehe gegenüber anderen Lebensformen zu privilegieren, lässt sich jedoch

¹⁹³ Maurer, S. 62; Zeidler, S. 596f., Vorwold, FR 1992, S. 790.

¹⁹⁴ BVerfGE 99, 216, 240.

¹⁹⁵ So auch Keil, S. 237. Die Einführung der Zusammenveranlagung mit der Folge des Splittingverfahrens scheint zumindest bei den Grünen/Bündnis 90 in der Diskussion zu sein. An einem entsprechenden Gesetzesentwurf fehlt es bisher.

¹⁹⁶ Der Umfang dieser Mehraufwendungen, die grundsätzlich auch beim Abzug von Unterhaltsverpflichtungen in beschränkter Höhe entstehen, ist nur schwer zu beziffern. Vor allem in Lebenspartnerschaften ohne Kinder, dürften oft beide Lebenspartner/innen erwerbstätig sein. Das könnte sich bei betreuungsbedürftigen Kindern im gemeinsamen Haushalt ändern.

¹⁹⁷ BGBl. I/ 266.

¹⁹⁸ BVerfGE 105, 313, 342.

kein in Art. 6 Abs. 1 GG enthaltenes Gebot herleiten, andere Lebensformen gegenüber der Ehe zu benachteiligen.[...] Der Besonderheit des Schutzes eine darüber hinausgehende Bedeutung dahingehend beizumessen, dass die Ehe auch im Umfang stets mehr zu schützen sei, als andere Lebensgemeinschaften [...], kann weder auf den Wortlaut der Grundrechtsnorm noch auf ihre Entstehungsgeschichte gestützt werden.“¹⁹⁹ Insoweit enthält Art. 6 Abs. 1 GG eine Differenzierungsermächtigung, aber kein Differenzierungsgebot²⁰⁰.

Die Entscheidung lässt offen, ob die bestehende Abzugsmöglichkeit von Unterhaltspflichten nach § 33a EStG „im Vergleich zur steuerrechtlichen Behandlung von Ehegatten“ ausreichend ist²⁰¹. Die Änderungen des EStG waren nicht Teil des zur Entscheidung stehenden Lebenspartnerschaftsgesetzes. Der erste Entwurf des Lebenspartnerschaftsgesetzes sah zudem nicht ein Splitting, sondern den Abzug von Unterhaltsverpflichtungen bis zu 40.000 DM, in Anlehnung an das Realsplitting für geschiedene Eheleute vor²⁰². Die Beschränkung der steuerlich absetzbaren Unterhaltsverpflichtungen auf max. 40.000 DM auf der Grundlage einer individuellen Besteuerung hat auch zur Folge, dass Lebenspartner/innen die Vorteile aus den ehebezogenen Vergünstigungen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens, die über den Splittingtarif hinausgehen, nicht in Anspruch nehmen können²⁰³. Mehrere Finanzgerichte haben seit dem Urteil des BVerfG die Zusammenveranlagung von Lebenspartner/innen abgelehnt, ohne dass es bisher zu einer Vorlage an das BVerfG gekommen wäre²⁰⁴. Weitere Verfahren werden wohl folgen, um den Gesetzgeber über das BVerfG zu Nachbesserungen zu zwingen²⁰⁵.

7.3.2. Steuerrechtliche Ungleichbehandlung von Ehe und Lebenspartnerschaft

Die Diskussion um die steuerrechtliche Behandlung von Lebenspartnerschaften verdeutlicht die Fragwürdigkeit der Argumentation, mit der das Ehegattensplitting begründet wird.

¹⁹⁹ BVerfGE 105, 313, 348f. Richter Papier und Richterin Haas vertraten vor allem hinsichtlich der Ausführungen zur Institutsgarantie abweichende Meinungen, vgl. ebd. S. 359f. Die Entscheidung ist auch in der rechtlichen Literatur umstritten. Die Verfassungsmäßigkeit des LPartDiBG ablehnend: u.a. Schmidt-Bleibtreu-Klein (Hofman), GG, Art. 6, Rn. 293.

²⁰⁰ Pieroth/Kringgreen, KritV 86 (2002), S. 241, zustimmend auch Dreier (Heun), GG, Art. 6, Rn. 47ff.

²⁰¹ vgl. BVerfGE 105, 313, 357.

²⁰² BT-Drs. 14/3751; Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Bundestages v. 08. 11. 2000, BT-Drs. 14/4545.

²⁰³ Der erste Gesetzesentwurf enthielt lediglich eine Gleichstellung im Hinblick auf § 10 Abs. 3 EStG (Bemessung der Höchstbetragsgrenze für Vorsorgeaufwendungen), um die Ehe gegenüber Lebenspartnerschaften nicht schlechter zu stellen.

²⁰⁴ FG des Saarlandes, Urteil v. 21. 01.2004 – 1K 466/02, DStZ 2004, S. 267; Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil v. 18.08. 2004 – AZ 3K 200/02; Niedersächsisches FG, Urteil v. 15.12.2004 – AZ 2K 292/03.

²⁰⁵ Bruns, Anmerkungen zu FG des Saarlandes, DStZ 2004, S. 273; Da die Betroffenen nicht damit rechnen können, dass eine begünstigende Entscheidung des BVerfG rückwirkend auch bereits rechtskräftige

Versteht man das Ehegattensplitting als eine Besteuerung entsprechend der steuerlichen Leistungsfähigkeit, ist eine abweichende Besteuerung von Lebenspartnerschaften nicht zu begründen. Dem Gesetzgeber steht bei der Besteuerung zwar grundsätzlich ein weiterer Gestaltungsspielraum zu. Er verstößt jedoch gegen das verfassungsrechtliche Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung aus Art. 3 Abs. 1 GG, wenn er wirtschaftlich gleich gelagerte Sachverhalte ohne sachlichen Grund einer unterschiedlichen Steuer unterwirft²⁰⁶. Die Annahme einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft, die über die Regelungen des gesetzlichen Güterstandes der Zugewinnsgemeinschaft und die Institute des Zugewinn- und des Versorgungsausgleichs gerechtfertigt wird, müsste auch für Lebenspartnerschaften gelten. Mit dem zum 01. 01. 2005 in Kraft getretenen Lebenspartnerschaftsergänzungsgesetz gilt für die eingetragene Lebenspartnerschaft nach § 6 LPartG die Zugewinnsgemeinschaft als gesetzlicher Güterstand und entsprechend der Zugewinnausgleich, sowie nach § 20 LPartG ein Versorgungsausgleich in Anlehnung an die eheliche Regelung in § 1587a BGB²⁰⁷. Entsprechend der für die Ehe geltenden Unterhaltsverpflichtungen nach §§ 1360, 1360a BGB sind sich die Lebenspartner/innen nach § 5 LPartG wechselseitig durch ihre Arbeit und ihr Vermögen im Umfang der partnerschaftlichen Lebensverhältnisse zum Unterhalt verpflichtet. Diese Unterhaltspflicht setzt sich auch bei getrennt lebenden und geschiedenen Lebenspartner/innen fort. (§§ 12, 16 LPartG). Für die Lebenspartnerschaft müsste folgerichtig auch die typisierte Annahme einer intakten Durchschnittsehe gelten, wie sie für die Ehe vermutet wird.

Versteht man das Ehegattensplitting als Lenkungsnorm, mit dem Ziel die Ehe zu fördern, stellt sich die Frage nach der besonderen Funktion der Ehe, die eine finanzielle Förderung durch das Ehegattensplitting rechtfertigt. Die Lebenspartnerschaft erfüllt – ebenso wie die Ehe – die Funktionen einer gegenseitigen Unterhalts-, Lebens-, Haus- und Beistandsgemeinschaft und erübrigt damit staatliche Leistungen²⁰⁸. So wird das Einkommen der anderen Lebenspartner/in bei der Beurteilung der Hilfsbedürftigkeit für den Anspruch auf Sozialhilfe in gleicher Weise wie das Einkommen des Ehepartners oder der Ehepartnerin anspruchsmindernd berücksichtigt. In ähnlicher Weise werden Betreuungs- oder Pflegeleistungen übernommen. Die Heranziehung der kind- bzw. familienbezogenen Funktion

Einkommenssteuerbescheide erfasst, verfahren sie jedes Jahr genauso. Dadurch erhöht sich die Zahl der bei den Finanzämtern und Finanzgerichten anhängigen Verfahren immer mehr.

²⁰⁶ FG des Saarlandes, Urteil v. 21. 01.2004 – 1K 466/02, DStZ 2004, S. 267; u.a. BVerfGE 107, 27, 45f.

²⁰⁷ Das FG des Saarlandes zieht das tatsächliche Bestehen einer Wirtschaftsgemeinschaft im Hinblick auf die durch Vertrag begrenzte Ausgleichsgemeinschaft in Frage, vgl. ebd. S. 270. Die typisierte Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft sieht demgegenüber von bestehenden vertraglicher Verfügungsbeschränkungen ab.

²⁰⁸ Vgl. zu den Funktionen der Ehe: Kirchhof, NJW 2000, S. 2793.

der Ehe als potenzielle Elternschaft bzw. „Noch-nicht-Familie“²⁰⁹ widerspricht schon der Systematik von Art. 6 Abs. 1 GG. Die Institute von Ehe und Familie stehen unabhängig und gleichwertig nebeneinander. Der Familienbegriff ist daher nach allgemeiner Ansicht nicht an die Ehe gebunden. Die Ehe ist nicht per se eine bessere und damit förderungswürdigere Familie²¹⁰. Die Lebenspartnerschaft ist ebenso eine auf Dauer angelegte rechtlich abgesicherte Lebensform. Zudem gibt es auch in Lebenspartnerschaften Kinder. § 9 LPartG eröffnet die Möglichkeit das Sorgerecht für das Kind eines Lebenspartners/einer Lebenspartnerin gemeinsam auszuüben bzw. das Kind zu adoptieren²¹¹. „Familie“ entsteht nicht durch die gemeinsame biologische Elternschaft²¹², sondern besteht dort, wo Kinder sind²¹³.

7.3.3. Berücksichtigung von Antidiskriminierungsrecht

Die sexuelle Identität ist kein besonderes Merkmal im Sinne des Art. 3 Abs. 3 GG. Es gilt daher auch kein absolutes Benachteiligungsverbot. Die sexuelle Identität hat aber als unabänderliches persönliches Merkmal eine ähnliche grundlegende Bedeutung wie das ausdrücklich erwähnte Merkmal Geschlecht. Dem Gesetzgeber ist bei der Besteuerung der Lebenspartnerschaft nicht jede Differenzierung verwehrt. Die unterschiedliche Behandlung von Personengruppen unterliegt jedoch einer strengen Bindung. Diese Bindung ist umso enger, je mehr sich die personenbezogenen Merkmale den in Art. 3 Abs. 3 GG genannten

²⁰⁹ Kirchhof, NJW 2000, S. 2794; Di Fabio, NJW 2003, S. 994.

²¹⁰ So aber wohl FG des Saarlandes, DStZ 2004, S. 269: Damit ist das Ehegattensplitting [...] eine sachgerechte Besteuerung, weil sie typischerweise den Spielraum der Ehegatten für eine Familiengründung bzw. in der Familie verbreitert“.

²¹¹ Zu den Befürchtungen kindschaftsrechtlicher Wirkungen für gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften, vgl. Dopffel/Kötz/Scherpe, S. 407 unter Hinweis auf entsprechende Gutachten zum Stand der internationalen Forschung auf dem Gebiet der Sexualwissenschaft und der Entwicklungs- und Familienpsychologie.

²¹² So aber das von BVerfGE 105, 213 abweichende Votum der Richterin Haas, BVerfGE 105, 313, 362: „[Der Regelungsgehalt der eingetragenen Lebenspartnerschaft] „wäre mit Art. 6 Abs. 1 GG nicht zu vereinbaren, da der Lebenspartnerschaft die Ehe prägenden, ihre Exklusivität auf die Verbindung von Mann und Frau beschränkenden und ihre Förderung rechtfertigenden Elemente fehlen. Denn sie ist nicht auf ein eigenes Kind angelegt, führt nicht zur Elternverantwortlichkeit und erbringt dadurch keinen Beitrag für die Zukunftsfähigkeit von Staat und Gesellschaft.“

²¹³ Für die nichteheliche Lebensgemeinschaft ließe sich wohl ähnlich argumentieren. Vereinzelt wird im Hinblick auf die steigende Zahl nichtehelicher Lebensgemeinschaften mit und ohne Kinder und die steigende Zahl von Scheidungen argumentiert, Art. 6 Abs. 1 GG umfasse auch die nichteheliche Lebensgemeinschaft. Sie trete heute als allgemein anerkannte Form der Lebensgemeinschaft von Mann und Frau neben die Ehe und ist somit in gleichem Maße wie die Ehe als wertvoll und schutzwürdig anzusehen, vgl. Deusch. Gegenüber der Ehe und Lebenspartnerschaft fehlt es aber an einer rechtlich abgesicherten Grundlage.

annähern²¹⁴. Der Schutz der sexuellen Identität wird europarechtlich durch Art. 13 EGV²¹⁵ betont, der neben anderen Diskriminierungsmerkmalen auch die sexuelle Identität erfasst²¹⁶.

In anderen europäischen Ländern, wie Frankreich, den Niederlanden, Dänemark oder Schweden werden gleichgeschlechtliche Lebenspartner/innen auch im Einkommensteuerrecht der Ehe gleichgestellt. Das hat in Ländern wie Dänemark oder Schweden, die vom Grundsatz der Einzelveranlagung ausgehen, wenig Bedeutung, gilt aber auch in Frankreich, wo für die Einkommensbesteuerung ein Familiensplitting gilt²¹⁷.

Nach der Rechtsprechung des BVerfG steht es dem Gesetzgeber zu, die Ehe gegenüber anderen Lebensformen zu bevorzugen. Eine Pflicht, die Lebenspartnerschaft anders zu behandeln besteht nicht. Im Hinblick auf die europäischen Anforderungen des Antidiskriminierungsrechts, darf eine Differenzierung jedoch nicht willkürlich sein. Eine Ungleichbehandlung von Ehe und Lebenspartnerschaft als gleichwertigen Unterhaltsgemeinschaften lässt sich weder durch die Argumentation zur Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft begründen noch durch eine etwaig gebotene Förderung der Ehe.

7.4. Zusammenfassung: Anforderungen an eine verfassungsgerechte Besteuerung der Ehe

Dem Gesetzgeber steht bei der Besteuerung der Ehe grundsätzlich ein Gestaltungsspielraum zu, der jedoch durch Anforderungen von Art. 3 Abs. 1, Art. 3 Abs. 2 und 3 sowie Art. 6 Abs. 1 GG begrenzt ist.

Nach dem Gebot der steuerlichen Leistungsfähigkeit sind zwangsläufige Aufwendungen, dazu gehören auch die wechselseitigen Unterhaltspflichten der Eheleute, steuerlich freizustellen. Die Unterhaltspflichten sind mindestens in Höhe des sozialrechtlich definierten

²¹⁴ Vgl. Bruns, DStZ 2004, S. 273.

²¹⁵ Der Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV) beinhaltet seit dem Amsterdamer Vertrag in Art. 13 die Möglichkeit des Rates auf Vorschlag der Kommission und nach Anhörung des Europäischen Parlamentes einstimmig Regelungen zu treffen, um Diskriminierungen zu bekämpfen. Diese sogenannte Antidiskriminierungsklausel erstreckt sich auf die Merkmale Geschlecht, "Rasse", ethnische Herkunft, Religion oder Weltanschauung, Behinderung, Alter und eben auch die sexuelle Identität.

²¹⁶ Vgl. auch Entschließung des Europäischen Parlamentes zur Gleichberechtigung von Schwulen und Lesben in der EG, mit der die Kommission und die Mitgliedsstaaten aufgefordert wurden, die Gleichbehandlung aller Bürger/innen der Gemeinschaft ungeachtet ihrer sexuellen Identität zu gewährleisten und alle Ungleichbehandlungen zu beseitigen, BT-Drs. 12/7069 v. 10. 03. 1994. Die Antidiskriminierungsrichtlinien (insbes. 2000/78/EG), die derzeit in ein Antidiskriminierungsgesetz umgesetzt werden, erfassen die sexuelle Identität bisher nur für den Bereich Beschäftigung und Beruf, jedoch nicht unmittelbar für eine Gleichstellung im Steuerrecht.

²¹⁷ Dopffel/Kötz/Scherpe, S. 411. Den Partner/innen einer registrierten Partnerschaft in Frankreich wird allerdings nach der Registrierung eine Wartefrist von drei Jahren abverlangt (Art. 2 Pacte civil de solidarité).

Existenzminimums freizustellen, da sich Eheleute diesen sozialrechtlich bedingten Verpflichtungen nicht entziehen können. Der Maßstab der Freistellung des Existenzminimums gilt auch für die Unterhaltspflichten gegenüber Kindern und anderen gesetzlichen oder faktischen Unterhalts- oder Bedarfsgemeinschaften.

Die Zurechnung der Hälfte des Einkommens auf die Eheleute entspricht nicht der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Vielmehr handelt es sich um eine Steuervergünstigung. Nach herrschender Meinung kann der Gesetzgeber die Ehe gegenüber anderen Lebensformen zwar begünstigen; ein Anspruch auf eine steuerliche Vergünstigung wie das Ehegattensplitting lässt sich aus Art. 6 Abs. 1 GG jedoch nicht herleiten. Im Hinblick auf die finanziellen und zeitlichen Belastungen, die durch Kinder, nicht aber durch eine Ehe entstehen, ist eine Förderung der Ehe auch nicht geboten.

Eine alternative Besteuerung der Ehe hat zudem den Grundsatz der tatsächlichen Gleichberechtigung von Frauen und Männern aus Art. 3 Abs. 3 und 2 GG zu berücksichtigen, der sowohl Art. 3 Abs. 1 als auch Art. 6 Abs. 1 GG konkretisiert. Insbesondere muss eine Besteuerung der Ehe für beide Eheleute eine individuelle Gestaltungsfreiheit gewährleisten, die der Gleichberechtigung von Frauen und Männern Rechnung trägt.

8. Alternativen zum Ehegattensplitting

8.1. Aktuelle Vorschläge zur Besteuerung der Ehe

Die unterschiedlichen Entwürfe für eine Reform des Einkommensteuergesetzes behalten das Ehegattensplitting überwiegend bei²¹⁸. Zunehmend werden jedoch in Politik und Literatur alternative Modelle für die Besteuerung der Ehe diskutiert. Infolge der Kritik an einer unzureichenden Familienförderung wird die Besteuerung der Ehe zum Teil mit einer Neuorientierung der Familienbesteuerung verknüpft.

Im Folgenden werden die aktuellen Vorschläge zur Ehebesteuerung dargestellt und diskutiert. Über die rechtlichen Aspekte hinaus werden, so weit wie mit dem vorhandenen Datenmaterial möglich, die finanziellen Wirkungen auf private Haushalte und den öffentlichen Haushalt erörtert. Zur Vervollständigung der Diskussion werden die aktuellen Forderungen und Vorschläge zur Familienbesteuerung in die Erläuterungen einbezogen.

²¹⁸ Bach, DIW-Wochenbericht Nr. 16/2004, S. 185f.

8.1.1. Reine Individualbesteuerung

Die reine Individualbesteuerung²¹⁹ zielt auf eine ersatzlose Streichung des Ehegattensplittings. Alle einkommensteuerpflichtigen Personen werden in Höhe ihres individuell erzielten Einkommens nach der Grundtabelle besteuert; jeder Person wird entsprechend nur der persönliche Grundfreibetrag in Höhe von 7.664 € gewährt. Die Steuerlast ist folglich für alle einkommensteuerpflichtigen Personen gleich hoch. Die Abzüge von der Bemessungsgrundlage, die Eheleuten im Rahmen der Zusammenveranlagung bisher gemeinsam zustanden, werden den Ehepartner/innen individuell gewährt. Der Verlustausgleich zwischen den Eheleuten entfällt.

Mit dem Wegfall der Zusammenveranlagung, insbesondere durch den Wegfall des Splittings steigt die Steuerschuld für alle Ehen in Höhe des bisher gewährten Splittingvorteils. Das staatliche Steuermehraufkommen würde ohne Berücksichtigung steuermindernder Ausweichreaktionen das gesamte rechnerische Splittingvolumen von derzeit 20,7 Mrd. € umfassen²²⁰.

Die reine Individualbesteuerung verstößt jedoch gegen das Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit, denn die Unterhaltspflichten zwischen den Eheleuten, die sich aus der sozialrechtlichen Einstandspflicht ergeben, werden steuerlich nicht berücksichtigt²²¹.

8.1.2. Individualbesteuerung mit zweitem Grundfreibetrag²²²

8.1.2.1. Funktionsweise

Die Eheleute werden wie bei der reinen Individualbesteuerung einzeln besteuert. Jeder Person steht danach ein individueller Grundfreibetrag in Höhe von 7.664 € zu, der das Existenzminimum von der Einkommensteuer freistellt. Soweit der Grundfreibetrag nicht durch eine eigene Erwerbstätigkeit ausgeschöpft ist, kann dieser auf den anderen Partner/ die andere Partnerin übertragen werden. Damit werden sozialrechtlich bedingte Unterhaltspflichten gegenüber einer nicht oder unterhalb des Existenzminimums

²¹⁹ So z.B. Beschluss der Verhandlungen 50. Deutschen Juristentages, Hamburg 1974, Bd. II, Sitzungsberichte, L 242 Beschluss 46, allerdings u.a. mit Steuerermäßigungen für Einverdiensten; Sachsofsky; NJW 2000, S. 1903 mit der Möglichkeit eines übertragbaren Grundfreibetrages bei der Betreuung von Kindern.

²²⁰ Bach, u.a. Materialien, S. 45.

²²¹ Vgl. 8.1.2.

²²² Landesregierung Schleswig Holstein, Steuerreformkonzept: Anders steuern. Gemeinwesen stärken, Kiel 2004; IG-Metall/ Verdi/Attac, Reformkonzept Solidarische Einkommensteuer, Grüne/Bündnis 90, BT-Drs. 13/936.

erwerbstätigen Ehepartnerin oder einem Ehepartner leistungsfähigkeitsmindernd berücksichtigt²²³.

²²³ Das Modell ist eine Form des Realsplittings, das eine Anzahl verschiedener Alternativen umfasst. Gemeinsam ist allen Modellen, dass Unterhaltspflichten der Eheleute als Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit berücksichtigt werden. Die Modelle unterscheiden sich in erster Linie durch die maximale Höhe, in der Unterhaltspflichten steuerlich geltend gemacht werden können. Ein Realsplitting kann sowohl auf der Basis einer Individualbesteuerung als auch einer Zusammenveranlagung umgesetzt werden.

Abb. 1 Berechnung der Steuerschuld bei übertragbarem Grundfreibetrag in Höhe von 7.664 €

	Einkommen 1	Einkommen 2
Zu versteuerndes Einkommen	5.000 €	40.000 €
Zu versteuerndes Einkommen nach Abzug der Differenz des Grundfreibetrags	[7.664 – 5.000 = 2.664]	40.000 € – 2.664 € = 37.336 €
Steuerschuld nach der Grundtabelle	0	8.268 €

Für die Bemessung der Einkommensteuer müssen die Steuererklärungen der Eheleute trotz der Individualbesteuerung bei der Veranlagung zur Einkommensteuer durch das Finanzamt zusammen bearbeitet werden. Das Modell geht zwar von einer Individualbesteuerung aus, die individuelle Veranlagung ist durch den übertragbaren Grundfreibetrag aber von der Veranlagung der anderen Person abhängig. Erst nach der Veranlagung der geringer verdienenden Person kann die Differenz des Freibetrages zur Sicherung des Existenzminimums bestimmt werden, um diesen dann bei der höher verdienenden Person zu berücksichtigen²²⁴.

8.1.2.2. Finanzielle Auswirkungen

Wie bisher steigt durch den zweiten Grundfreibetrag mit zunehmendem Einkommen die Entlastung gegenüber der Grundtabelle²²⁵. Der maximale Entlastungsvorteil aus einem übertragbaren Grundfreibetrag unter dem Tarif 2005 beträgt 3.219 € Gleichzeitig sinkt die Entlastung gegenüber dem gegenwärtigen Splittingverfahren (vgl. Tab. 7). Dieser Effekt ist die Folge der entfallenden Abflachung der Progression, die über die Wirkungen des Grundfreibetrages hinausging.

Tab. 7 Finanzielle Auswirkungen für die Einverdienstehe (Tarif 2005) in €

Zu versteuerndes Einkommen	Splittingvorteil	Differenz gegenüber Grundtabelle	Differenz gegenüber Splittingverfahren
7.664	0	0	0
10.000	398	398	0

²²⁴ Thiede/Fahrländer u.a., S. 156

²²⁵ Die Entlastungswirkung des zweiten Grundfreibetrages wird unterschiedlich dargestellt, vgl. ausführlich dazu: Vollmer, Ehegattensplitting, S. 66.

20.000	2.054	1.957	97
30.000	2.723	2.307	416
40.000	3.523	2.659	864
60.000	5.672	3.219	2.453
120.00	7.914	3.219	4.695

Quelle: BMF, Ref. I A 5

In Einverdienstehen steigt die Steuerschuld gegenüber einer Besteuerung nach dem Splittingverfahren bei einem zu versteuernden Einkommen von ca. 20.000 € Unterhalb dieses Einkommens stellt vor allem der zweite Grundfreibetrag das Einkommen steuerfrei. Haben beide Eheleute ein zu versteuerndes Einkommen oberhalb des Grundfreibetrages wirkt das Modell wie eine reine Individualbesteuerung.

Bei Ehen mit Kindern können in mittleren Einkommensgruppen, in denen nach gegenwärtigem Recht das Kindergeld günstiger ist als die Entlastung aus den kindbedingten Freibeträgen, aufgrund der erhöhten Steuerschuld die Entlastungen aus den kindbedingten Freibeträge steigen und den Wegfall des Splittings abschwächen²²⁶.

Die Auswirkungen für das staatliche Steueraufkommen sind erheblich. Unter dem Steuertarif 2003 entfielen ca. 9,1 Mrd. € (41%) des jährlichen Splittingvolumens auf die Progressionswirkung des Splittings. Diese werden mit der Beschränkung des Splittings auf den Abzug eines doppelten Grundfreibetrages frei. Nach dem Tarif 2005 liegt das rechnerische Splittingvolumen insgesamt etwas niedriger bei 20,7 Mrd. €²²⁷. Für den Rückschluss auf die Höhe des frei werdenden Betrages für den Tarif 2005 sind vor allem der gestiegene Grundfreibetrag und die Senkung des Spitzensteuersatzes zu berücksichtigen, die den Anteil der Progressionswirkung am Splittingvolumen senken. Dennoch ist ohne Berücksichtigung von Ausweichreaktionen ein Steuer Mehraufkommen von ca. 7,5 bis 8 Mrd. € zu erwarten.

²²⁶ Bach u.a., Materialien, S. 13. Unter dem Tarif 2003 lag diese Grenze bei einem gemeinsamen zu versteuernden Einkommen von ca. 53.000 €

²²⁷ Bach u.a., Materialien, S. 45.

8.1.3. Eherealsplitting

Mit dem ersten Gesetzesentwurf zum Lebenspartnerschaftsgesetz wurde die pauschale Berücksichtigung von fiktiven Unterhaltspflichten bis zu einer Höhe von 40.000 DM (ca. 20.000 €) auf der Basis einer Individualbesteuerung vorgeschlagen²²⁸. Der Vorschlag der Koalition zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 ging in Anlehnung an das Realsplitting für geschiedene Eheleute von einem maximalen Abzugsbetrag in Höhe von 27.000 DM (13.805 €) auf der Basis einer Zusammenveranlagung aus²²⁹. Ebenfalls auf der Basis der Zusammenveranlagung wurde im Rahmen der Koalitionsverhandlungen im Oktober 2002 wurde eine Übertragung von steuerpflichtigen Einkommen bis zu 20.000 € diskutiert²³⁰.

8.1.3.1. Funktionsweise

Nach den Realsplittingmodellen wird ein fiktiver Einkommensausgleich zwischen den Eheleuten unterstellt. Der/die Partner/in mit dem höheren Einkommen kann fiktive Unterhaltsleistungen vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen, die der/die Partner/in mit dem geringeren Einkommen steuerpflichtig angerechnet wird. Anschließend wird für beide Eheleute anhand der Grundtabelle eine individuelle Einkommensteuer ermittelt. Die Höhe der fiktiven Unterhaltsleistungen ist auf einen maximalen Betrag beschränkt und berücksichtigt die Differenz der individuellen Einkommen der Eheleute. Beispielhaft wird hier von einem maximalen Abzugsbetrag von 20.000 € ausgegangen.

Abb. 2 Berechnung der Steuerschuld nach Realsplitting mit max. Abzugsbetrag von 20.000 €

	Einkommen 1	Einkommen 2
Zu versteuerndes Einkommen	5.000 €	40.000 €
Differenz der Einkommen	+ 17.500 = 22.500 €	- 17.500 = 22.500 €
Steuerschuld nach der Grundtabelle	3.546 €	3.546 €
Gemeinsame Steuerschuld (ohne Solidaritätszuschlag)	7.092 €	

²²⁸ Gesetzesentwurf v. 04.07.2000, BT-Drs. 14/3751. Nach der Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses v. 8.11.2000, BT-Drs. 14/4545 wurde der zustimmungsfreie Teil vom Gesetzgebungsverfahren abgespalten.

²²⁹ Gesetzesentwurf zum Steuerentlastungsgesetz Bündnis 90/Die Grünen/SPD, BT-Drs. 14/23. Ziel der Regelung war in erster Linie eine Kappung des Vorteils aus der Anwendung der Splittingtabelle. Der Abzug fiktiver Unterhaltsverpflichtungen kam nur dann zur Anwendung, wenn nach der Splittingtabelle ein Vorteil von über 8.000 DM erreicht wurde. Durch die Berücksichtigung der fiktiven Unterhaltsleistungen konnte der Steuervorteil dennoch 9.264 DM betragen, vgl. S. 181.

²³⁰ Diese Modelle des Realsplittings orientieren sich an dem bereits existierenden Realsplitting für getrennte oder geschiedene Eheleute nach § 10 Abs. 1 EStG, vgl. 2.2.

Das Besteuerungsverfahren unterscheidet sich je nachdem, ob dem Realsplitting eine Zusammenveranlagung oder eine Individualbesteuerung zu Grunde liegt. Problematisch ist die Umsetzung auf der Grundlage der Individualbesteuerung, da die Veranlagungen nicht nur voneinander abhängen, sondern auch die Steuerschuld auf die Eheleute zu verteilen ist.²³¹. Ähnlich wie in Lohnsteuerklasse V steigt für die Person mit dem geringeren Einkommen die Steuerlast, ohne dass damit eine tatsächliche Erhöhung des unmittelbar verfügbaren Einkommens einhergeht.

8.1.3.2. Finanzielle Auswirkungen

Aufgrund des hohen Abzugsbetrages ändert sich vor allem für untere und mittlere Einkommensgruppen gegenüber dem gegenwärtigen Splitting nichts (vgl. Tab. 8) . Innerhalb der Gruppe der Eheleute sind vor allem Einverdiensten in hohen Einkommensgruppen stärker betroffen, aber auch Eheleute mit Kindern, deren Anteil an Einverdiensten sehr hoch ist²³². Der maximale Entlastungsvorteil durch das Realsplitting beträgt unter dem Tarif 2005 5.420 €

Tab. 8 Finanzielle Auswirkungen des Realsplittings bei unterschiedlicher eheinterner Verteilung des zu versteuernden Einkommens (Tarif 2005) in €

Zu versteuerndes Einkommen	Einkommensteuer Zusammenveranlagung	Differenz Realsplitting gegenüber Splittingverfahren bei eheinterner Verteilung des zu versteuernden Einkommens im Verhältnis					
		100/0	90/10	80/20	70/30	60/40	50/50
20.000	796	0	0	0	0	0	0
30.000	3.254	0	0	0	0	0	0
45.000	7.482	31	0	0	0	0	0
55.000	10.603	272	20	0	0	0	0
70.000	15.736	1.087	309	6	0	0	0
105.000	29.827	2.494	1.130	300	0	0	0
120.00	36.473	2.494	980	160	0	0	0

Quelle: BMF, Ref. I A 5

²³¹ vgl. Thiede/Fahrländer u.a., S. 133.

²³² Vgl. Bach/Buslei, S. 351. Die Berechnungen legen allerdings den Gesamtbetrag der Einkünfte zu Grunde, nicht wie Tab. 8 das zu versteuernde Einkommen. Deshalb wirkt sich in den Berechnungen zusätzlich Zusammenveranlagung in der Bemessungsgrundlage aus.

Nach den Berechnungen des DIW wurden unter dem Tarif 2003 bei einem Realsplitting, das einen Abzugsbetrag bis zu 20.000 € gewährt, 1,5 Mrd. (6,7%) vom Splittingvolumen frei²³³. Unter dem Tarif 2005 dürfte der Betrag niedriger sein. Die potentiellen Mehreinnahmen bleiben also gering.

8.2. Exkurs: Aktuelle Vorschläge zur Familienbesteuerung

Eine alternative Besteuerung der Ehe wird zum Teil mit einer Neuregelung der Familienbesteuerung verknüpft. Bereits 1983 kündigte die christlichdemokratisch-liberale Koalition die Einführung eines Familientarifsplittings an²³⁴ und CDU-Ministerpräsident von Sachsen, Milbradt, erklärte erst kürzlich, er wolle ein Familiensplitting nach dem Beispiel Frankreichs einführen²³⁵. In der juristischen und finanzwissenschaftlichen Literatur findet zunehmend das Familienrealsplitting Akzeptanz; allerdings in unterschiedlicher Ausgestaltung²³⁶. Den Modellen liegen unterschiedliche Leitbilder der Familie zu Grunde, die zu einer unterschiedlichen Besteuerung führen.

8.2.1. Tarifliches Familiensplitting

Das tarifliche Familiensplitting baut auf das Ehegattensplitting auf. In Erweiterung der Annahme der Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft der Ehegatten wird angenommen, dass das Einkommen innerhalb einer Familie, die in einem Haushalt lebt, für alle Angehörigen gemeinsam und entsprechend ihres Bedarfes verwendet wird²³⁷. Ebenso wie beim Ehegattensplitting werden die Eltern und Kinder zusammenveranlagt, die Existenzminima aller Familienmitglieder steuerlich freigestellt und eine Abflachung der Progression innerhalb des Tarifs bewirkt.

Je nach Gewicht, das Kindern beigemessen wird handelt es sich um ein Familienvollsplitting (Splittingfaktor beträgt für jeden Erwachsenen und jedes Kind eins) oder ein Familienteilsplitting (Splittingfaktor für Kinder ist geringer als eins). Der Divisor für Kinder variiert in der Literatur von 0,3 bis 0,8. Teilweise wird ein mit dem Alter der Kinder

²³³ Bach/Buslei, S. 350.

²³⁴ Regierungserklärung v. 4.5.1983; Stenographische Berichte des Deutschen Bundestages, 10. Wahlperiode; BT-Drs. 10/2284 v. 21.2. 1985.

²³⁵ Faz v. 14. 1. 2005, ebenso die Forderung Kinderschutzbundes v. 11.2.2005; Positionen des Instituts der deutschen Wirtschaft Köln in: Hülkamp; N./ Seyda, S., Staatliche Familienpolitik in der sozialen Marktwirtschaft, Nr. 11.

²³⁶ u.a. Tipke/Lang, § 9, Rn. 103f; Pechstein, S. 300f; Moderegger, S. 163f; Vorwold, FR 1992, S. 779ff; Kanzler, DStG Bd. 24, S. 460 m.w.N.

²³⁷ Klein, Festschrift für Zeidler, S. 797, Gaddum, Steuerreform: Einfach und Gerech – für ein besseres Einkommensteuerrecht, 1986.

steigender oder mit dem Familieneinkommen sinkender Divisor angenommen²³⁸. Denkbar ist auch eine Differenzierung nach der Anzahl der Kinder. In Frankreich werden für das erste und zweite Kind 0,5 addiert. Unter Berücksichtigung der Belastungen großer Familien und dem sinkenden Splittingvorteil zählt ab dem dritten Kind jeweils der Faktor eins²³⁹, da der steuerliche Entlastungseffekt mit jedem weiteren Kind sinkt.

Gegen das Familiensplitting wird angeführt, dass die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft, wie sie zwischen Eheleuten bestehe, nicht auf das Verhältnis von Eltern und Kindern anzuwenden sei. Zwischen Eltern und Kindern bestehe lediglich eine Unterhaltsgemeinschaft, ohne Zugewinn- und Versorgungsausgleich²⁴⁰. Das Argument greift jedoch nicht, wenn wie hier die Annahme der Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft abgelehnt wird.

Gegen das Familiensplitting sprechen jedoch alle Aspekte, die gegen das Ehegattensplitting sprechen. Die Besteuerung erzeugt ungerechtfertigte Steuervorteile, soweit tatsächliche Unterhaltsverpflichtungen nicht dem Splittingdivisor entsprechen. In Frankreich wurde aus diesem Grund der Splittingvorteil begrenzt²⁴¹. Für Ehen ohne Kinder bleibt es bei dem verfassungswidrigen Splitting in der gegenwärtigen Form. Die steuerliche Entlastung für Familien hängt von der Anzahl der Kinder, vor allem aber von der Höhe des Gesamteinkommens ab. Dabei profitieren bedarfsunabhängig vor allem Familien mit hohem Einkommen²⁴². Bei höheren Einkommen würde die entlastende Wirkung des Familiensplittings für ein Kind sogar die Entlastungswirkung des heutigen Kinderfreibetrages übersteigen²⁴³. Für nichteheliche Familien, die entgegen Art. 6 Abs. 1 GG von einem Familiensplitting anknüpfend an die Ehe ausgeschlossen sind, bedarf es in jedem Falle einer zusätzlichen Förderung. Ebenso wie beim Ehegattensplitting fließen die steuerlichen Entlastungen unmittelbar nur der erwerbstätigen Person, in der Regel dem Ehemann, zu, nicht jedoch der nicht oder nur eingeschränkt erwerbstätigen Ehefrau, die für die Betreuung- und Erziehung der Kinder zuständig ist. Auf die Zunahme der Erwerbstätigkeit von verheirateten Frauen würde sich die Einführung eines Familiensplittings nur sehr begrenzt auswirken²⁴⁴. Auch das BMFSFJ hat das Familiensplitting unter Verteilungskriterien abgelehnt. Der derzeitige Familienlastenausgleich aus Freibeträgen und Kindergeld entspreche den

²³⁸ Wissenschaftlicher Beirat des BMF, Reform der direkten Steuern, S. 37ff.

²³⁹ Beblo/Beninger/Laisney, Family Tax Splitting, ZEW Discussion Paper No. 03-32, S. 8.

²⁴⁰ Tipke, StuW 1984, S. 127.

²⁴¹ Kanzler, DStG, Bd. 24, S. 459; Lang, StuW 1983, S. 121, ders., StuW 1984, S. 131f.

²⁴² Vollmer, Ehegattensplitting, S. 227.

²⁴³ Stellungnahme des Bundesfamilienministeriums zu der "Mitmach-Aktion" der JAKO-O GmbH "Familien fordern" v. 13.01.2005, <http://www.bmfsfj.de/Politikbereiche/familie,did=23520.html>

²⁴⁴ Beblo/Beninger/Laisney, Family Tax Splitting, ZEW Discussion Paper No. 03-32, S. 12.

Einkommensunterschieden von Familien wesentlich besser²⁴⁵. Letztendlich dürfte die Einführung eines Familiensplittings derzeit durch die erheblichen staatlichen Mindereinnahmen scheitern.

8.2.2. Familienrealsplitting/ Ehe-Familien-Realsplitting

Das Familienrealsplitting beruht auf der Vorstellung der Familie als Unterhaltsgemeinschaft. Die gesetzliche Unterhaltspflicht von Eltern gegenüber Kindern soll in voller Höhe von der unterhaltsverpflichteten Person als Sonderausgabe abgezogen werden können. Die Unterhaltsleistungen sind als sonstige Einkünfte bei der unterhaltsberechtigten Person zu versteuern, denn sie erhöhen die steuerliche Leistungsfähigkeit²⁴⁶. Die Höhe des gesetzlichen Unterhalts nach § 1601 BGB, die sich gemäß § 1610 BGB nach der Lebensstellung der bedürftigen Person richtet, soll sich nach den unterhaltsrechtlichen Leitlinien oder der Düsseldorfer Tabelle bestimmen²⁴⁷. Zum Teil wird der Unterhaltsabzug auch auf die Höhe des sächlichen Existenzminimums beschränkt²⁴⁸.

Das Familienrealsplitting lässt sich grundsätzlich auf nichteheliche Familien übertragen. Für Verheiratete tritt es neben das Ehegattensplitting²⁴⁹ oder ein Eherealsplitting auf der Grundlage einer Individualbesteuerung²⁵⁰. Soweit das Familienrealsplitting nicht auf ein Eherealsplitting aufbaut, gelten die oben angeführten Argumente gegen das Ehegattensplitting.

Die Angleichung der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen zwischen Eheleuten und Eltern gegenüber Kindern beseitigt die derzeitige ungleiche Behandlung dieser Unterhaltspflichten und würde allen Familien zu Gute kommen. Wie beim Eherealsplitting wirkt sich der Abzug von Unterhaltsverpflichtungen über das Existenzminimum jedoch vor allem zu Gunsten höherer Einkommensgruppen aus. Sozialpolitisch ist die Orientierung an den zivilrechtlichen Unterhaltspflichten nach der Lebensstellung des Kindes nicht geboten; vielmehr bedarf es eines bedarfsorientierten Ausgleichs der finanziellen und zeitlichen

²⁴⁵ wie Fn. 243.; demgegenüber positiv zum Familiensplitting: BMFSFJ/BDI/TW, Bevölkerungsorientierte Familienpolitik, S. 15.

²⁴⁶ Tipke/Lang, Steuerrecht, § 9 Rn. 103f; dies. Reform der Familienbesteuerung, StuW 1984, S. 132. Vorwold, FR 2002, S. 797ff. legt dem steuerrechtlichen Abzug eine tatsächliche Vergütung für die Haushaltstätigkeit oder Kinderbetreuung zu Grunde.

²⁴⁷ Lang, Bemessungsgrundlage, S. 652.

²⁴⁸ Verhandlungen des 60. Deutschen Juristentags, Verhandlungen Bd. II. 1, München 1991, O 201; Moderegger, S. 163.

²⁴⁹ Pechstein, S. 300; Kanzler, DStG Bd. 24, Diskussion – Ehe und Familie und Altersvorsorge, S. 509, allerdings unter der Annahme des Ehegattensplittings als typisiertem Realsplitting und der Möglichkeit einer Kappung des Splittingvorteils; uneindeutig Kanzler, FamRZ 2004, S. 79.

²⁵⁰ Tipke/Lang, § 9. Rn. 103f.; Vorwold, FR 1992, S. 795f.

Belastungen, die durch Kinder entstehen. Das BVerfG hat bisher nur die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen in Höhe des sächlichen Existenzminimums eingefordert. Dem Gesetzgeber verbleibt daher ein Spielraum zwischen der Berücksichtigung von Unterhaltsverpflichtungen in Höhe des Existenzminimums und in Höhe zivilrechtlicher Unterhaltsverpflichtungen.

8.3. Bevorzugtes Modell

Zu bevorzugen ist eine Individualbesteuerung mit übertragbarem zweitem Grundfreibetrag. Die Individualbesteuerung garantiert, dass jede/r Ehepartner/in unabhängig von der Erwerbstätigkeit und damit dem Grenzsteuersatz des Partners/der Partnerin besteuert wird. Die bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens gewährten ehebezogenen Abzüge werden getrennt auf die Eheleute verteilt, mit der Folge, dass die steuerlichen Entlastungen nicht nur personenbezogen dort berücksichtigt werden wo sie entstehen, sondern auch unmittelbar der Person zufließen, der die Aufwendungen entstanden sind²⁵¹.

Der übertragbare zweite Grundfreibetrag berücksichtigt die sozialrechtlich bedingten Unterhaltsverpflichtungen von Eheleuten, die als zwangsläufige Aufwendungen die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern. Das Modell genügt damit den Anforderungen der Rechtsprechung des BVerfG zur Berücksichtigung zwangsläufiger Aufwendungen im Steuerrecht. Der Splittingvorteil wäre insbesondere für höhere Einkommen deutlich begrenzt.

Der übertragbare zweite Grundfreibetrag in Höhe des Existenzminimums stellt rechtliche und faktische Unterhaltsgemeinschaften hinsichtlich der steuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltspflichten weitgehend gleich. Eingetragenen Lebenspartnerschaften müsste die Übertragung des zweiten Grundfreibetrages ermöglicht werden²⁵².

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende sollte trotz eines Wegfalls des Ehegattensplittings beibehalten werden, um die zeitliche und finanzielle Mehrbelastung, die Alleinerziehende gegenüber Paarhaushalten haben, zu kompensieren. Gleichwohl ist auch hier zu berücksichtigen, dass vor allem alleinerziehende Frauen über ein geringes Einkommen verfügen bzw. häufig Sozialempfängerinnen sind und von Steuerentlastungen, die an die Höhe eines Erwerbseinkommens anknüpfen, nur wenig profitieren.

²⁵¹ Zu überlegen wäre, ob Weiterbildungs- oder Vorsorgeaufwendungen zugunsten der nichterwerbstätigen Person in Einverdienstehen steuerlich berücksichtigt werden sollten.

Das begrenzte Realsplitting für geschiedene Eheleute nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG, das ursprünglich als Ersatz für den Wegfall des Ehegattensplittings nach dem Scheitern der Ehe gedacht war²⁵³, müsste – um eine Benachteiligung der geschiedenen gegenüber der bestehenden Ehe zu vermeiden – auf einen maximalen Abzugsbetrag in Höhe des Existenzminimums beschränkt werden.

Die Beschränkung des Splittingverfahrens nach dem Eherealsplitting stellt zwar die grundsätzliche Annahme einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft in Frage, allerdings nur für hohe Einkommensgruppen. Bei mittleren und unteren Einkommensgruppen bleibt es bei einer Halbteilung des Einkommens und den damit verbundenen Auswirkungen. Die positive Auswirkung auf die Erwerbstätigkeit von Frauen bleibt vermutlich gering²⁵⁴, denn in den unteren und mittleren Einkommensgruppen hängt die Höhe des absoluten Steuervorteils wie bisher von der Differenz der Einkommen und der Einkommenshöhe ab. Die Entlastung von Familien bleibt hinsichtlich der Unterhaltspflichten gegenüber Kindern trotz der Wechselseitigkeit ehelicher Unterhaltspflichten weit hinter der Entlastung der Ehe zurück.

Die Berücksichtigung von Unterhaltspflichten gegenüber Kindern über das Existenzminimum hinaus, wie sie das Familiensplitting und das Familienrealsplitting vorsehen, ist abzulehnen. Eine zielgerichtete bedarfsorientierte Förderung von Familien lässt sich über das Steuerrecht ebensowenig erreichen, wie eine Gleichstellung der Haus- und Betreuungstätigkeit verheirateter Frauen. Steuerliche Entlastungen fließen unmittelbar nur Erwerbstätigen zu und kommen den Bedürftigen allenfalls mittelbar zu Gute. Zudem profitieren aufgrund der progressiven Besteuerung vor allem hohe Einkommensgruppen von einer steuerlichen Entlastung.

Die Individualbesteuerung mit übertragbarem zweitem Grundfreibetrag ist demgegenüber eine Besteuerung der Ehe, durch die ein höheres Steueraufkommen entsteht, das für eine bedarfsorientierte Familienförderung außerhalb des Steuerrechts verwendet werden kann.

²⁵² Die Entscheidung des BVerfG zum Lebenspartnerschaftsgesetz rechtfertigt nicht die Annahme eines Abstandsgebotes von nichtehelichen Lebensformen gegenüber der Ehe; so aber Kanzler, DStG Bd. 24, S. 441.

²⁵³ BT-Drs. 8/2100, S. 60.

²⁵⁴ Steiner/Wrohlich, S. 19.

9. Abschließende Überlegungen

9.1. Förderung von Familien

Um die finanzielle Schlechterstellung von Familien zu vermeiden, sollte der Wegfall des Ehegattensplittings durch eine weitere Anhebung kindbezogener Leistungen unmittelbar kompensiert werden.

Die Ausweitung der Steuerfreibeträge für Kinder ist wegen der regressiven Wirkungen von Entlastungen im Steuerrecht abzulehnen²⁵⁵. Die Höhe des Kinderfreibetrages sollte sich jedoch kontinuierlich an der Höhe des sozialrechtlich definierten Existenzminimums für Kinder orientieren. Kinderbetreuungskosten sind als erwerbsbedingte Aufwendungen wie Werbungskosten vom ersten Euro von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Der Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsaufwand ist – soweit er über das sächliche Existenzminimum hinausgeht – abzuschaffen.

Das Instrument für eine einkommensunabhängige zielgerichtete Förderung von Familien ist das Kindergeld; für eine einkommensabhängige Förderung der Kinderzuschlag. Mit einer Anhebung des Kindergeldes durch die frei werdenden Mittel von ca. 7,5 bis 8 Mrd. € würde sich die Entlastungsschere zwischen der steuerlichen Entlastung aus den kindbedingten Freibeträgen von monatlich maximal 203 € und dem Kindergeld von 154 € weiter schließen. Die Notwendigkeit dieser Angleichung wurde bereits im Gesetzgebungsverfahren zum 2. Familienförderungsgesetz betont, jedoch u.a. aufgrund begrenzter finanzieller Mittel nicht verwirklicht. Die Anhebung des Kindergeldes würde sowohl erwerbstätigen Eltern als auch den Betreuungspersonen in Einverdienstehen zu Gute kommen und so die Mehrbelastung aus der Abschaffung des Ehegattensplittings für alle Ehen mit Kindern auffangen. Das Kindergeld, oder auch eine Anhebung des Kinderzuschlags, kompensieren wesentlich zielgerichteter als das Ehegattensplitting den Mehraufwand für Kinder bzw. den Ausfall eines Erwerbseinkommens durch die Betreuung von Kindern. Eine Erhöhung des Kindergeldes käme Familien in den neuen und alten Bundesländern in gleicher Weise zu Gute.

Eine zunehmende Erwerbstätigkeit von Müttern ist von einer Anhebung des Kindergeldes nicht zu erwarten. Einseitige finanzielle Transferleistungen können – abhängig von der Höhe und der Ausgestaltung der Transferleistung – die geschlechtsspezifische Verteilung von Erwerbstätigkeit und Betreuung unterstützen und so die Teilhabe von Frauen am Arbeitsmarkt

²⁵⁵ So aber die Reformvorschläge zum Einkommensteuerrecht von FDP, CDU/CSU, Bach, DIW-Wochenbericht, 16/2004, S. 185f.

behindern²⁵⁶. Das geringe verfügbare Nettoeinkommen vieler Familien kommt neben dem zusätzlichen finanziellen Aufwand für Kinder vor allem durch die reduzierte Arbeitsmarktteilhabe von Eltern bzw. Müttern zustande. Eine nachhaltige finanzielle Besserstellung von Familien – und von Frauen – ist letztlich nur durch eine Erwerbstätigkeit beider Eltern zu erwarten²⁵⁷.

Zentrale Voraussetzung für die Erwerbstätigkeit von Frauen mit Kindern ist ein ausreichendes Angebot von Kinderbetreuungsangeboten einschließlich einer bedarfsgerechten Ausweitung der Öffnungszeiten. Die eigene Berufstätigkeit der Mütter bei besseren Betreuungsmöglichkeiten der Kinder trägt nicht nur zum Familieneinkommen bei, sondern könnte tradierte geschlechtsspezifische Rollenverteilungen aufheben, die eine gleichberechtigte Teilhabe von Frauen am Arbeitsmarkt behindern. Zu überlegen wäre deshalb, zumindest einen Teil der frei werdenden Mittel für den Ausbau bedarfsgerechter Kinderbetreuungseinrichtungen zu verwenden.

9.2. Übergangsregelungen

Fraglich ist, ob auch die zusätzliche Belastung von Ehen ohne steuerlich zu berücksichtigende Kinder zu kompensieren ist. Grundsätzlich kennt das Steuerrecht keinen Vertrauensschutz für laufende oder zukünftige Veranlagungszeiträume²⁵⁸. Der Entwurf zur Solidarischen Einkommensteuer schlägt die Beibehaltung des Splittings für Eheleute vor, die derzeit über 50 Jahre alt sind. Ehefrauen in diesem Alter hätten wenige Chancen auf dem Arbeitsmarkt. Das dann verbleibende Steuermehraufkommen bei Einführung einer Individualbesteuerung mit übertragbarem Grundfreibetrag beträgt ca. 5,1 Mrd. €²⁵⁹. Die Einführung von Übergangsregelungen wird auch mit einer Kompensation für die Müttergeneration begründet, für die das Ehegattensplitting als Äquivalent der seinerzeit noch unterentwickelten Familienförderung und die fehlenden Rentenansprüche aus Erziehungszeiten anzusehen ist²⁶⁰. Kompensations- oder Übergangsregelungen für ältere Eheleute können in politischen Aushandlungsprozessen Bedeutung gewinnen. Letztlich zeigen die Berechnungen des DIW, dass der durchschnittliche Splittingvorteil bei einem Alter des Haupteinkommensbeziehers von 50 bis 60 Jahren der höchste unter allen Altersgruppen ist²⁶¹. In dieser Altersgruppe dürften auch hohe Einkommen konzentriert sein, was eine Kompensation gerade nicht

²⁵⁶ Engelbrech, WSI-Mitteilungen 3/2002.

²⁵⁷ Vgl. Dingeldey, WSI-Mitteilungen 3/2002, S. 154f.

²⁵⁸ Vgl. Dreier (Schulze-Fielitz): GG II, 1998, Art. 20, Rn. 145, 152ff

²⁵⁹ Reformkonzept Solidarische Einkommensteuer.

²⁶⁰ Keil, S. 327. Das Argument vernachlässigt, dass die Entlastungswirkung gerade nicht den Müttern zukommt.

²⁶¹ Bach, u.a., Materialien, S. 35f.

rechtfertigt. Im Rentenalter profitieren Eheleute aufgrund geringer Steuerzahlungen grundsätzlich wenig vom Splitting²⁶².

²⁶² ebd.

Anhang:

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens (Vereinfachte Darstellung)

- Ermittlung der positiven Einkünfte aus den Einkunftsarten, § 2 Abs. 2 EStG
- Abzug von Werbungskosten, § 8 bis 9a EStG
- Berücksichtigung Sparerfreibetrag, § 20 Abs. 4 EStG
- Verlustausgleich mit negativen Einkünften, § 2 Abs. 3 EStG

= **Summe der Einkünfte, § 2 Abs. 3 EStG**

- Abzug Altersentlastungsbetrag, 24a EStG ²⁶³
- Berücksichtigung Entlastungsfreibetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG
- Berücksichtigung Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft, § 13 Abs. 3 EStG

= **Gesamtbetrag der Einkünfte, § 2 Abs. 3 Satz 1 EStG**

- Verlustrücktrag, § 10d Abs.1 EStG
- Verlustvortrag, § 10d Abs. 2
- Abzug von Sonderausgaben , §§ 10 – 10d
- Abzug von außergewöhnliche Belastungen, § 33 bis 33c EStG

= **Einkommen, § 2 Abs. 4 EStG**

- Berücksichtigung der Freibeträge für Kinder, § 31, 32 Abs. 6 ²⁶⁴

= **zu versteuerndes Einkommen, § 2 Abs. 5 EStG**

Festsetzung der Einkommensteuer nach Einkommensteuertarif, § 32a EStG

²⁶³ Der Altersentlastungsbetrag entfällt mit der Umsetzung des Alterseinkünftegesetzes.

²⁶⁴ Nach Bestimmung der tariflichen Einkommensteuer wird das Kindergeld verrechnet, § 2 Abs. 6 EStG.

Literaturverzeichnis:

- Allmendinger, J.: Gemeinsam leben – getrennt wirtschaften? Grenzen der Individualisierung in Paarbeziehungen, Arbeitspapier 16, SFB 536, Projekt B6 (2002): Arbeits- und Ergebnisbericht an die DFG, http://www.lrz-muenchen.de/~ls_allmen/projekte/sfb/lebwirt.htm#arbpapiere
- Attac/ IG-Metall/Verdi: Reformkonzept Solidarische Einkommensteuer, 2004, <http://www.attac.de/aktuell/steuer.pdf>
- Bach, S. /Buslei H.: Fiskalische Wirkungen einer Reform der Ehegattenbesteuerung, DIW-Wochenbericht, Nr. 22/2003.
- Bach, S./ Buslei, H./Svindland,D./Baumgartner, H./Flach, J./ Teichmann, D.: Untersuchung zu den Wirkungen der gegenwärtigen Ehegattenbesteuerung auf Grundlage der fortgeschriebenen Einzeldaten der Einkommensteuerstatistik. Projektbericht 2 zur Forschungskooperation „Mikrosimulation“ mit dem BMF, Materialien des DIW Berlin, Nr. 27, Januar 2003.
- Bach, S.: Reformkonzepte zur Einkommens- und Ertragsbesteuerung, DIW-Wochenbericht Nr. 16/2004, S. 185 – 204.
- Bareis, P./Allmendinger D./Selg, C.: Neuansätze des Familienlastenausgleichs, in Frauenpolitische Aspekte im Einkommensteuerrecht, Gutachten im Auftrag des Hessischen Ministeriums für Frauen, Arbeit und Sozialordnung, Wiesbaden 1998
- Bareis, P.: Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Missachtung ökonomischer Wirkungen? – Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels, StuW 2000, S. 81ff.
- Basedow, J./Hopt, K./Kötz H./ Dopffel, P.(Hg.): Die Rechtsstellung gleichgeschlechtlicher Lebensgemeinschaften, Tübingen 2000
- Beblo, M. /Wolf, E.: Die Folgekosten von Erwerbsunterbrechungen, in Vierteljahreshefte zur Wirtschaftsforschung, Jg. 71, Heft 1, S. 83ff.
- Beblo, M./ Beninger, D./Laisney, F.: Family Tax Splitting: A Microsimulation of its Potential Labour Supply and Intra-Household Welfare Effects in Germany, Discussion Paper No. 03-32, ZEW, <ftp://ftp.zew.de/pub/zew-docs/dp/dp0332.pdf>
- Birk, D./Wernsmann, R.: Der Schutz von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, JZ 2001, S. 218 ff.
- Birk, D.: Steuerrecht, 7. Aufl., Köln 2004
- BMFSFJ: Gender Mainstreaming. Was ist das? , Berlin 2002
- BMFSFJ: Elternzeitbericht 2004, <http://www.bmfsfj.de/bmfsfj/generator/RedaktionBMFSFJ/Pressestelle/Pdf-Anlagen/bericht-elternzeit-daten-fakten,property=pdf.pdf>
- BMFSFJ/ Bundesverband der deutschen Industrie/ Institut der deutschen Wirtschaft: Bevölkerungsorientierte Familienpolitik – ein Wachstumsfaktor, November 2004
- Bundesregierung: Lebenslagen in Deutschland. Der 2. Armuts- und Reichtumsbericht der Bundesregierung, Februar 2005, <http://www.bmgs.bund.de/download/broschueren/A332.pdf>
- Deusch, A. : Die Besteuerung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft und Ehe im Einkommensteuerrecht. Ein Vergleich unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten, Rheinfelden, Berlin 1993
- Di Fabio, U.: Der Schutz von Ehe und Familie: Verfassungsentscheidung für die vitale Gesellschaft, NJW 2003, S. 993 ff.
- Dingeldey, I.: Das deutsche System der Ehegattenbesteuerung im europäischen Vergleich,

WSI-Mitteilungen 2/2002, S. 154 ff.

Dreier, H.(Hg.): Grundgesetz. Kommentar, Bd. 1, 2. Aufl., Tübingen 2004

Engelbrech, G./Jungkunst, M.: Erwerbsbeteiligung von Frauen. Wie bringt man Beruf und Kinder unter einen Hut?, IAB-Kurzbericht Nr. 7/2001

Engelbrech, G.: Transferzahlungen an Familien - demografische Entwicklung und Chancengleichheit, WSI-Mitteilungen 03/2002

Gaddum, J.W.: Einfach und gerecht! Für ein besseres Einkommensteuerrecht, Bonn 1986

Grönert, J. K: Ist die Abschaffung des Ehegattensplittings verfassungsrechtlich zulässig?, DStZ 1998, S. 895 - 897

Gustafsson, S.: Separate Taxation and Married Womens Labour Supply. A Comparison of West Germany and Sweden, in: Journal of Population Economics, Nr. 5/1992, S. 61 – 85.

Heinke, S.: Gläsernes Ehegattenkonto“ – Stellungnahme für den Rechtsausschuss des Deutschen Bundestages am 22. 10. 2003 zu dem Gesetzesentwurf de Bundesrates zur Änderung der §§ 1360, 1360a BGB, Streit 2003, S. 165 ff

Hinz, T. / Gartner, H.: Lohnunterschiede von Frauen und Männern in Branchen, Berufen und Betrieben, IAB Discussion Paper Nr. 4/2005.

Holst, E.: Einkommensunterschiede zwischen Frauen und Männern, WSI-Mitteilungen 4/2003, S. 343ff.

Homburg, S.: Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting, StuW 2000, S. 261ff.

Jarass H. /Pieroth B.: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland. Kommentar, 5. Aufl. , München 2000

Kanzler, H.-J.: Die Besteuerung von Ehe und Familie, in: DStJG Bd. 24, 2001, S. 417 ff.

Kanzler, H.-J.: Erste Überlegungen zur Einkommensbesteuerung der Lebenspartnerschaft nach dem Entwurf des Lebenspartnerschaftsgesetzes, FR 2000, S. 859 ff.

Kanzler, H.-J.: Grundlagen der Familienbesteuerung, FamRZ 2004, S. 570f.

Keil, S. : Zur rechtlichen Anerkennung gleichgeschlechtlicher Lebensgemeinschaften aus der Perspektive evangelischer Theologie und Kirche in Europa, in: Die Rechtsstellung gleichgeschlechtlicher Lebensgemeinschaften, Basedow, J. u.a. (Hg.), Tübingen 2000, S. 209ff.

Kirchhof, P. (Hg.): EStG Kompaktcommentar. Einkommensteuergesetz, 4. Aufl., Heidelberg 2004

Kirchhof, P. : Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, S. 2792ff.

Kirchhof, P. u.a.: Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, Heidelberg 2001

Kirchhof, P.: Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, S. 73ff.

Klein, F.: Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem, in: Festschrift für Wolfgang Zeidler, Berlin 1987

Landesregierung Schleswig Holstein, Steuerreformkonzept: Anders steuern. Gemeinwesen stärken , Kiel 2004

Lang, J. : Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln 1988

Lenz, C. O. (Hg.): EG-Vertrag. Kommentar, 2. Aufl., Köln 1999.

- Lietmeyer, V.: Ehegattensplitting – Zankapfel der Steuerpolitik, DStZ 1998, S. 849ff.
- Maier, F.: Gibt es eine frauenpolitische Wende durch die Europäische Beschäftigungsstrategie?, in: Bothfeld, S./Gronbach, S./Riedmüller, B. (Hg.): Gender Mainstreaming – eine Innovation in der Gleichstellungspolitik. Zwischenberichte aus der politischen Praxis, Frankfurt am Main/New York 2002, S. 159ff.
- Maurer, C.: Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung von Ehegatten und Familien. Eine Prüfung der Familienförderungsgesetzgebung und ihrer Konsequenzen, Frankfurt/M. 2004
- Moderegger, M.: Der verfassungsrechtliche Familienschutz und das System des Einkommensteuerrechts, Baden-Baden 1991
- Mückenberger, U.: Steuern steuern, Vortrag Gender Lectures, HU-Berlin, <http://www.gender-mainstreaming.net/RedaktionBMFSFJ/RedaktionGM/Pdf-Anlagen/vortrag-mueckenberger-steuern,property=pdf.pdf>
- Niemeier, G., u.a. : Einkommensteuer, 20. Aufl., Achim 2003
- OECD: Taxing Wages 2003-2004, Paris 2005
- Ott, N. : Besser kein Job oder keine Kinder? Zur Rolle der Sozialversicherungssysteme für die Vereinbarkeit von Familie und Beruf, in: Lange, J.(Hg.) Kinder und Karriere. Sozial- und Steuerpolitische Wege zur Vereinbarkeit von Beruf und Familie, Loccumer Protokolle 56/2002, S. 123 ff.
- Pahl, J.: The gendering of spending within households, <http://www.radstats.org.uk/no075/pahl.htm>
- Palandt: Bürgerliches Gesetzbuch, 64. Aufl., München 2004
- Papier, H.-J.: Ehe und Familie in der neueren Rechtsprechung des BVerfG, NJW S. 2129 ff.
- Pechstein, M.: Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, Baden-Baden 1994
- Raasch, S.: Familienschutz und Gleichberechtigung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgericht, in: Emunds, B./Ludwig, H./Zingel, H.(Hg.): Die Zwei-Verdiener-Familie. Von der Familienförderung zur Kinderförderung?, Studien zur christlichen Gesellschaftsethik Bd. 8, Münster 2003, S. 135ff.
- Rubery, J.: Gender Equality and the European Employment Strategy. An Evaluation of the National Action Plans for 2001, Report of the Expert Group on Gender and Employment. Final version. www.umist.ac.uk/mangement/ewerc/egge/egge_publications/publications.html
- Sachs, M.(Hg.): Grundgesetz, 2. Aufl., München 1999
- Sachsofsky, U.: Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, S. 1896 ff.
- Schmidt, L. (Hg.): Einkommensteuergesetz, 23. Aufl., München 2004
- Schratzenstaller, M.: Frauen und Männer im deutschen Steuersystem, in: Wrede, B. (Hg.): Geld und Geschlecht. Tabus, Paradoxien, Ideologien, Opladen 2003, S. 103ff.
- Schwarze, J.: Die Reform der geringfügigen Beschäftigung und das Arbeitsangebot verheirateter Frauen. in: Jahrbuch für Wirtschaftswissenschaften, Nr. 49, 1998, S. 221ff.
- Schweizer, K: Der Gleichberechtigungssatz - neue Form, alter Inhalt? Berlin 1998
- Seer, R.: Das Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting, in: Dreseck, W./Seer, R.(Hg.): Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70.Geburtstag, Köln 2001, S. 357ff.

- Siegel, T.: Splitting: Notwendiger Effekt oder fragwürdiger Vorteil?, BfuP 2001, S. 273ff.
- Söhn, H.: Kappung des Ehegattensplitting? in: Kirchhof, P./Lehner P./Raupach, A./Rodi, M.(Hg.): Staaten und Steuern. Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, S. 639ff.
- Statistisches Bundesamt: Erhebungsmerkmale der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998, http://www.destatis.de/fdz/downloads/est/est_1998a_dsb.pdf
- Statistisches Bundesamt: Wirtschaftsrechnungen. Einkommens- und Verbrauchsstichprobe. Ausgewählte Ergebnisse zu den Einkommen und Ausgaben privater Haushalte, 1. Halbjahr 2003. Themenband, Wiesbaden 2004
- Statistisches Bundesamt/BMFSFJ: Wo bleibt die Zeit? Die Zeitverwendung der Bevölkerung in Deutschland 2001/02, Wiesbaden 2004
- Statistisches Bundesamt: Leben und Arbeiten in Deutschland. Ergebnisse des Mikrozensus 2003, Wiesbaden 2004
- Steiner, V./Wrohlich, K: Household Taxation, Income Splitting and Labour Supply Incentives – A Microsimulation Study for Germany, www.fu-berlin.de/wifo/forschung/splitting.pdf
- Sutherland, H.: Women, Men and The Redistribution of Income, in: Fiscal Studies, Vol. 18, S. 1ff.
- Thiede, S./Fahrländer, S./Seidel, B./ Teichmann, D./ Svindland, D.: Alternativen zur Ehegattensbesteuerung aus verfassungsrechtlicher, steuersystematischer und ökonomischer Sicht, Gutachten im Auftrag der Hans-Böckler-Stiftung, Juli 1999.
- Tipke K./Lang, J.: Zur Reform der Familienbesteuerung. Stellungnahme gegenüber der Kommission „Familienlastenausgleich“ der CDU/CSU-Bundestagsfraktion, in StuW 1984, S. 127ff.
- Tipke, K./ Lang, J. u.a.: Steuerrecht, 17. Aufl., Köln 2002
- Tipke, K.: Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer, Versuch einer steuerjuristischen Würdigung, StuW 2002, S. 148ff.
- Tipke, K.: Die Steuerrechtsordnung, Bd. 1, 2. Auflage, Köln 2000
- Tipke, K.: Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Auflage, Köln 2003
- Tondorf, K. u.a.: Bericht zur Berufs- und Einkommenssituation von Frauen und Männern, im Auftrag des BMFSFJ, Textband, Düsseldorf u.a. Juli 2001
- v. Münch, I.: Antidiskriminierungsgesetz – notwendig oder überflüssig?, NJW 1999, S. 261ff.
- Vogel, K.: Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, S. 201ff.
- Vollmer, F.: Das Ehegattensplitting. Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden 1998
- Vollmer, F.: Familienbesteuerung und Berufstätigkeit im Fokus. Steuerliche Belastung berufstätiger Mütter, in: Lange, J.(Hg.) Kinder und Karriere. Sozial- und Steuerpolitische Wege zur Vereinbarkeit von Beruf und Familie, Loccumer Protokolle 56/2002, S. 147ff.
- Wagenhals, G.: Auswirkungen des Ehegattensplittings in der Bundesrepublik Deutschland, in: Hessisches Ministerium für Frauen, Arbeit und Sozialordnung (Hg.) Frauenpolitische Aspekte im Einkommensteuerrecht, Teil 3, Wiesbaden 1998
- Zeidler, W.: Ehe und Familie, in: Handbuch des Verfassungsrechts, Berlin u.a. 1984