

Neuorientierung der Ehebesteuerung: Ehegattensplitting und Lohnsteuerverfahren

Gutachten, gefördert durch die Hans-Böckler-Stiftung

Ass. jur. Ulrike Spangenberg

Berlin, 10. 05. 2005

Inhaltsverzeichnis

A. Neuorientierung der Ehebesteuerung: Das Ehegattensplitting

1. Einleitung	5
2. Überblick zur Berücksichtigung von Unterhaltspflichten im Einkommensteuergesetz 7	
2.1. Ehegattensplitting	7
2.2. Begrenztes Realsplitting für getrennte/geschiedene Eheleute	7
2.3. Außergewöhnliche Belastungen	8
2.4. Familienleistungsausgleich	8
2.5. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	10
3. Zusammenveranlagung und Splittingtarif	10
3.1. Besteuerung der Ehe: Funktionsweise	10
3.2. Berücksichtigung der Ehe bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	11
3.2.1. Verlustausgleich und Verlustabzug	11
3.2.2. Werbungskosten und Freibeträge	13
3.2.3. Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastungen	14
3.2.4. Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsaufwand	15
3.3. Splittingtarif	16
3.3.1. Funktionsweise des Einkommensteuertarifs	16
3.3.2. Splittingtarif/ Splittingverfahren.....	17
4. Auswirkungen des Ehegattensplittings	20
4.1. Finanzielle Verteilungswirkungen nach Gebiet und Lebenslagen.....	20
4.1.1. Verteilung auf Einverdienst- und Zweiverdienstehen	21
4.1.2. Verteilung auf die neuen und die alten Bundesländer	22
4.1.3. Verteilung auf Familien.....	23
4.2. Geschlechtsspezifische Wirkungen des Ehegattensplittings	25
4.2.1. Negative Anreizwirkungen für die Erwerbstätigkeit verheirateter Frauen	25
4.2.2. Unzureichende eigene Existenzsicherung	26
4.2.3. Ausweg: geringfügige Beschäftigung	27
4.2.4. Fehlender unmittelbarer Zugang zu finanziellen Mitteln	27
4.3. Beschäftigungsanreize durch Abschaffung des Splittings	28
5. Veränderung der tatsächlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen	29
5.1. Tarifänderungen	29
5.2. Veränderung der Erwerbsmuster von Frauen	29
5.3. Zunehmende Bedeutung nichtehelicher Lebensformen.....	30
6. Gleichberechtigung von Frauen und Männern im Steuerrecht	31
6.1. Nationale Verpflichtung.....	31
6.1.1. Verbot der mittelbaren Diskriminierung von Frauen	31
6.1.2. Gleichberechtigung im Steuerrecht	32
6.2. Europarechtliche Verpflichtung.....	33
7. Anforderungen an eine verfassungsgerechte Besteuerung der Ehe	35
7.1. Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit durch Unterhaltspflichten.....	35
7.1.1. Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit	35
7.1.2. Freistellung des sozialrechtlich definierten Existenzminimums	36
7.1.3. Berücksichtigung von Unterhaltspflichten über das Existenzminimum hinaus	37

7.2. Ehegattensplitting: Gebotene verfassungsmäßige Besteuerung?.....	38
7.2.1. Die Rechtsprechung des BVerfG zum Ehegattensplitting	39
7.2.2. Fiktion der Halbteilung des gemeinsamen Einkommens	41
7.2.2.1. Wertungen des ehelichen Güterrechts.....	41
7.2.2.2. Anknüpfung an die intakte Durchschnittsehe	43
7.2.2.3. Unterhaltspflichten der Eheleute	44
7.2.2.4 Analogie zur Personengesellschaft.....	45
7.2.3. Gewährleistung der ehelichen Gestaltungsfreiheit.....	46
7.2.4. Zwischenergebnis zur Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.....	48
7.2.5. Das Ehegattensplitting als Lenkungsnorm	48
7.2.5.1. Anerkennung der Hausfrau und Mutter.....	49
7.2.5.2. Förderung von Ehe und Familie	49
7.3. Ehegattensplitting für Lebenspartnerschaften?.....	51
7.3.1. Entscheidung des BVerfG zur Verfassungsmäßigkeit des LebenspartnerschaftsG	51
7.3.2. Steuerrechtliche Ungleichbehandlung von Ehe und Lebenspartnerschaft	52
7.3.3. Berücksichtigung von Antidiskriminierungsrecht.....	54
7.4. Zusammenfassung: Anforderungen an eine verfassungsgerechte Besteuerung der Ehe	55
8. Alternativen zum Ehegattensplitting.....	56
8.1. Aktuelle Vorschläge zur Besteuerung der Ehe	56
8.1.1. Reine Individualbesteuerung	57
8.1.2. Individualbesteuerung mit zweitem übertragbarem Grundfreibetrag	57
8.1.2.1. Funktionsweise.....	57
8.1.2.2. Finanzielle Auswirkungen.....	58
8.1.3. Eherealsplitting.....	60
8.1.3.1. Funktionsweise.....	60
8.1.3.2. Finanzielle Auswirkungen.....	61
8.2. Exkurs: Aktuelle Vorschläge zur Familienbesteuerung	62
8.2.1. Tarifliches Familiensplitting.....	63
8.2.2. Familienrealsplitting/ Ehe-Familien-Realsplitting	64
8.3. Bevorzugtes Modell	65
9. Abschließende Überlegungen	67
9.1. Förderung von Familien.....	67
9.2. Übergangsregelungen	69
Anhang:	70
Literaturverzeichnis:.....	71

B: Die Neuregelung des Lohnsteuerverfahrens für Eheleute

1. Einleitung	77
2. Funktion und Systematik der Lohnsteuerklassen	78
2.1. Lohnsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer	78
2.2. Die Einteilung in Lohnsteuerklassen	79
2.2.1. Lohnsteuerklassenkombination IV/IV	80
2.2.2. Lohnsteuerklassenkombination III/V	80
3. Geschlechtsspezifische Auswirkungen der Lohnsteuerklassenkombination III/V	82
3.1. Auswirkungen der Steuerklasse V auf Nettolohn und Erwerbstätigkeit	82
3.2. Wirkungen der Lohnsteuerklassenkombination III/V im Sozialrecht	85
3.3. Eingeschränkter Wechsel der Lohnsteuerklassen	87
4. Anforderungen für eine Neuregelung des Lohnsteuerverfahrens	89
4.1. . Angleichung der Lohnsteuer an die Jahreseinkommensteuer	89
4.2. Leistungsgerechte Verteilung der gemeinsamen Lohnsteuer bei beidseitiger Erwerbstätigkeit	90
4.2.1. Gleichstellungsrechtlicher Maßstab	90
4.2.2. Steuerrechts- und güterrechtskonformer Maßstab	91
4.3. Leistungsgerechter Anspruch auf Lohnersatzleistungen	93
4.4. Kongruenz mit den Zielen der Verwaltungsmodernisierung – ElsterLohn	93
4.5. Zusammenfassung der Anforderungen	95
5. Alternative Lohnsteuermodelle	96
5.1. Anteilsverfahren	96
5.1.1. Aufteilung und Berechnung der Lohnsteuer	96
5.1.2. Angleichung von Lohnsteuer und Jahreseinkommensteuer	97
5.2.3. Keine leistungsgerechte Verteilung der Lohnsteuer	98
5.2.4. Datenschutzrechtliche Probleme	99
5.2. Begünstigungsverfahren	100
5.2.1. Verteilung und Berechnung der Lohnsteuer	100
5.2.2. Angleichung der Lohnsteuer und der Jahreseinkommensteuer	101
5.2.3. Leistungsgerechte Verteilung der Lohnsteuer	102
5.2.4. Datenschutz	102
5.2.5. Exkurs: Modell IV +	102
5.3. Zusammenfassende Beurteilung der Lohnsteuermodelle	103
6. Zusammenfassung: Kriterien der Lohnbesteuerung von Eheleuten	105
Literaturverzeichnis	107

A. Neuorientierung der Besteuerung der Ehe: Das Ehegattensplitting

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 zwischen Lebenspartnerschaft und Ehe ablehnte – ist in diesem Zusammenhang auch zu diskutieren, 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 (§§ 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 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 bzw. dem Splittingverfahren. 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 einkommensteuerpflichtig und leben nicht dauernd getrennt¹⁰. Die getrennte Veranlagung

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.

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

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 der Gesamtsumme der Einkünfte nach § 2 Abs. 3 EStG saldiert¹⁴. Diese Saldierung bewirkt einen Verlustausgleich. Entsteht bei dem Verlustausgleich eine negative Gesamtsumme der

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.

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

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 § 10d 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 entstanden sind¹⁹. Die ehebezogene Zurechnung von Verlusten bewirkt eine ungerechtfertigte

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.

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.

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).

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 z.B. für Medikamente, Pflegeaufwendungen oder materielle Schäden, 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 zusammen lebenden nicht verheirateten Eltern nur getrennt in Anspruch genommen werden. Die Entlastung wird folglich entweder durch

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

²⁸ Kirchhof, EStG, § 33, Rn. 4

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

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

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. Splittingtarif /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 der Einkommen 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 in € nach Höhe des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens und Verhältnis der Einkommenshöhe innerhalb der Ehe (Tarif 2005)

ZVE	Splittingvorteil in € nach Verhältnis der Einkommenshöhe 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 Forschungskooperation „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 Einverdienstehen gegenüber ca. 800 € bei Zweiverdienstehen. Im Durchschnitt belief sich der Splittingvorteil in Einverdienstehen auf 2.821 € gegenüber 1.169 € für Zweiverdienstehen⁴⁸. Der Tarif 2005 hat geringfügige Änderungen zur Folge, die sich insgesamt zu Gunsten von Einverdienstehen 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 Einverdienstehen in den alten Bundesländern sehr viel höher. Die Daten des DIW gehen bei insgesamt 5,2 Mio. Einverdienstehen von 40% Einverdienstehen 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 Einverdienstehen 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 Einverdienstehen, wohingegen der Splittingvorteil für Zweiverdienstehen sinkt. In den Einkommensgruppen von 25.000 bis 40.000 € profitieren Zweiverdienstehen 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. Konsequenz 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 Frauen zur Folge⁸². Mit dem Umfang individueller Erwerbstätigkeit verändern sich auch die

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.

⁸² Sutherland, S. 3 m.w.N.

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.

⁸³ Sutherland, S. 3, Bareis/Schmid/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 BGleGG, § 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 (Kannengießler), GG, Art. 3, Rn. 51.

¹⁰⁵ vgl. BVerfGE 85, 191, 206; Dreier (Heun), GG, Art. 3, Rn. 99, Schmidt-Bleibtreu-Klein (Kannengießler), 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 betreffen damit auch 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.

7.1. Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit durch Unterhaltspflichten

7.1.1. Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit

Das grundlegende Verteilungsprinzip im Einkommensteuerrecht ist der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen oder steuerlichen Leistungsfähigkeit. Es wird aus Art.

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.

3 Abs. 1 GG, dem Gleichheitsgrundsatz, abgeleitet. Die Leistungsfähigkeit richtet sich nach der Höhe, in der die Person Steuerleistungen erbringen kann. Dabei zielt die sog. horizontale Steuergerechtigkeit auf eine gleiche Besteuerung gleich leistungsstarker Personen. Die vertikale Steuergerechtigkeit zielt auf die gerechte Besteuerung verschieden leistungsstarker Personen. Das Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit wird wesentlich durch die Auswahl und Gestaltung der Bemessungsgrundlage konkretisiert.

Die steuerliche Leistungsfähigkeit bestimmt sich anhand des erzielten marktwirtschaftlichen Einkommens. Dabei wird jedoch nur der Teil des Einkommens besteuert, der zur freien Verfügung steht. Finanzielle Aufwendungen, die erwerbsbedingt anfallen, werden vom zu versteuernden Einkommen abgezogen¹¹⁸. Für die Bestimmung der subjektiven Leistungsfähigkeit stehen darüber hinaus auch privat veranlasste Aufwendungen nicht ohne weiteres zur Disposition des Gesetzgebers¹¹⁹. Zwangsläufige Aufwendungen, denen sich der Steuerpflichtige aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht entziehen kann, sind deshalb im Einkommensteuerrecht zu berücksichtigen¹²⁰. Für die Bestimmung der subjektiven 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 verschonen¹²¹. Die Höhe des steuerlichen Existenzminimums bestimmt sich nach dem sozialrechtlich definierten Existenzminimum¹²². Inwieweit über die Verschonung des Existenzminimums hinaus auch sonstige unvermeidbare oder zwangsläufige private Aufwendungen steuermindernd zu berücksichtigen sind, ist verfassungsrechtlich bisher nicht abschließend geklärt¹²³.

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

¹¹⁸ sog. objektives Nettoprinzip.

¹¹⁹ u.a. BVerfGE 99, 216, 234; 99, 246, 260; 107, 27, 49.

¹²⁰ 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.

¹²¹ BVerfGE 82, 60, 86f.; 99, 246, 260.

¹²² BVerfGE 99, 246, 259.

¹²³ BVerfGE 107, 27, 48.

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 wegen ihrer gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung nach § 1360 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) zur gegenseitigen Sicherung des Existenzminimums verpflichtet. Aufgrund 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 kann¹²⁴. Die Eheleute können sich diesen Aufwendungen rechtlich nicht entziehen. Insofern handelt es sich um unvermeidbare Ausgaben, die die subjektive 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 übernehmen¹²⁵. 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 zwar dem Grunde nach geboten; der Schutz aus Art. 6 Abs. 1 GG umfasst jedoch nicht notwendig den Unterhalt in voller Höhe¹²⁶. Für die Unterhaltspflichten gegenüber Kindern hat das BVerfG entschieden: „Die individuelle und finanzielle Verantwortung von Eltern gegenüber Kindern lässt die volle

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

¹²⁵ vgl. BVerfGE 82, 60, 86.

¹²⁶ BVerfGE 43, 108, 120; 82, 60, 91; 97, 332, 346.

steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen zu Lasten der Allgemeinheit und der Gesamtheit der Steuerzahler als nicht geboten erscheinen¹²⁷.

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 gegenüber¹²⁸. 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 werden¹²⁹.

Eine Berücksichtigung zivilrechtlicher Unterhaltspflichten in voller Höhe¹³⁰ 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: Gebotene 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. Für die Beurteilung der Leistungsfähigkeit wird nicht an individuelle Einkommen angeknüpft, sondern an ein gemeinsames Einkommen der Eheleute.

¹²⁷ BVerfGE 43, 108, 121; 82, 60, 91.

¹²⁸ Vgl. BVerfGE 105, 1, 12; ausführlich dazu: Vollmer, Ehegattensplitting, S. 81f. .

¹²⁹ vgl. auch 7.2.2.3.

¹³⁰ 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 beurteilte¹³¹, 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“¹³². 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“¹³³.

Das 1958 eingeführte Ehegattensplitting beurteilte das BVerfG 1982 in der Entscheidung zur Ausdehnung des Splittings auf die Besteuerung Alleinerziehender¹³⁴ 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 Erworbenes gemeinschaftlich erwirtschaftet ist. [...] Ferner ist durch die gegenseitige Verpflichtungsbefugnis (§1357 BGB) und die Beschränkungen der Verwaltungsbefugnis (§§ 1365 bis 1367, § 1369) auch während der Ehe

¹³¹ 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.

¹³² BVerfGE 6, 55, 76f.

¹³³ BVerfGE, 6, 55, 81f.

¹³⁴ BVerfGE 61, 319.

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 Besteuerung¹³⁵.

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 ausgeschlossen¹³⁶. Die Befürworter/innen des Splittings sehen sich demgegenüber in ihrer Auffassung bestätigt, das Ehegattensplitting sei als sachgerechte Besteuerung der Ehe geboten¹³⁷.

Bereits in der Entscheidung aus dem Jahr 1957 hielt das BVerfG das Splitting für eine mögliche Option¹³⁸. Entsprechend ist auch dem Hinweis auf die Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers zu entnehmen, dass das Ehegattensplitting nicht die ausschließliche Form der Besteuerung der Ehe ist¹³⁹ 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 Familienförderung getrennt. 1982 führte das BVerfG noch aus: „Der Splittingtarif erleichtert

¹³⁵ BVerfG 61, 319, 346ff.

¹³⁶ u.a. Reformkonzept der Landesregierung Schleswig-Holstein: Anders Steuern – Gemeinwesen stärken, S. 17; Grönert, DStZ 1998, S. 897.

¹³⁷ u.a. Klein, DStZ 1997, S.108; Kirchhof, NJW 2000, S. 2793f.

¹³⁸ BVerfGE 6, 55, 80.

¹³⁹ vgl. Lang, StuW 1983, S. 113, der von einer Abschwächung der verfassungsrechtlichen Absicherung spricht.

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 einschränken¹⁴⁰. In der neuen Entscheidung heißt es nunmehr: „Die Zusammenveranlagung kann von allen Ehegatten in Anspruch genommen werden, unabhängig davon, ob sie unterhaltsberechtigende Kinder haben oder nicht; die Zusammenveranlagung setzt eine Ehe, nicht einen kindbedingten Bedarf voraus.“¹⁴¹ 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“¹⁴². 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 voraus¹⁴³.

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 Güterstand, der gilt, soweit die Eheleute nicht etwas anderes vereinbart haben, ist der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft. Während des Bestehens der Zugewinnsgemeinschaft behält jede/r Ehepartner/in die eigenen Einkünfte und das eigene Vermögen und kann darüber

¹⁴⁰ BVerfGE 61, 319, 350.

¹⁴¹ BVerfGE 99, 216, 240.

¹⁴² Ebd.

mit Einschränkungen verfügen¹⁴⁴. 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 beruht¹⁴⁵.

Anders als in der Literatur dargestellt, besteht während der Ehe weder eine Zugewinnausgleichsverbindlichkeit¹⁴⁶ noch ein schuldrechtlicher Ausgleichsanspruch, der sich auf die Hälfte des erwirtschafteten Zugewinns richtet, und bei Auflösung des Güterstandes realisiert¹⁴⁷. 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 verbleibt¹⁴⁸.

Das Prinzip der Halbteilung, auf dem der Zugewinnausgleich und der nacheheliche Versorgungsausgleich¹⁴⁹ beruhen, rechtfertigt nicht die hälftige Zurechnung des Einkommens für die Zeit der bestehenden Ehe¹⁵⁰. 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 vertraglich ausgeschlossen werden¹⁵¹. Im Falle der Gütertrennung ist das Ehegattensplitting ebenfalls nicht zu rechtfertigen¹⁵². Die Halbteilung entspricht allein der Gütergemeinschaft.

¹⁴³ 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.

¹⁴⁴ Palandt (Brudermüller), Einf. § 1363, Rn. 1. Einschränkungen der freien Verfügbarkeit betreffen z.B. Verfügungen über das gesamte Vermögen, vgl. § 1364 BGB.

¹⁴⁵ 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.

¹⁴⁶ Lang, Bemessungsgrundlage, S. 629; ders. StuW 1983, S. 114.

¹⁴⁷ Seer, S. 364.

¹⁴⁸ 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.

¹⁴⁹ 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.

¹⁵⁰ Vollmer, Ehegattensplitting, S. 91.

¹⁵¹ ebd. S. 93; Maurer, S. 128.

¹⁵² 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.

Im Hinblick auf die Wertungen der zivilrechtlichen Güterstände stellen alternative Vorschläge für eine Neugestaltung der Ehebesteuerung auf die Vermögensverhältnisse in den unterschiedlichen Güterständen ab¹⁵³. Während bei der Gütertrennung eine reine Individualbesteuerung gerechtfertigt sei, müsste bei der Zugewinnngemeinschaft 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 anzunehmen¹⁵⁴.

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 geltend gemacht würde. Der Unterhalt nach § 1360 BGB wurde bisher kaum eingeklagt¹⁵⁵.

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 steht¹⁵⁶. Die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft der Durchschnittsehe werde nicht auf der Grundlage des ehelichen Güterrechts, sondern durch einzelne Rechtsakte und Übereinkünfte vollzogen¹⁵⁷.

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

¹⁵³ u.a. Vogel, StuW 1999, S. 208; Thiede/Fahrländer u.a., S. 130 allerdings ohne eine Zweiteilung des Systems zu befürworten.

¹⁵⁴ Vogel, StuW 1999, S. 213.

¹⁵⁵ Heinke, Streit 2003, S. 167.

¹⁵⁶ vgl. BVerfGE 61, 319, 346; Lang, Bemessungsgrundlage, S. 630. Tipke, StRO Bd. 1, S. 378.

¹⁵⁷ Lang, Bemessungsgrundlage, S. 630.

tatsächlich nahezu unbeschränkt über ihr Einkommen verfügen. Demgegenüber ist der/die Ehepartner/in ohne eigenes Einkommen auf die Zustimmung der verdienenden Person angewiesen¹⁵⁸. Die Unterstellung einer gemeinsamen gleichberechtigten Verwendung des Einkommens vernachlässigt die Entscheidungsmacht, die mit einer eigenen Erwerbstätigkeit und einem unmittelbaren Zugang zu Geld einhergeht¹⁵⁹. 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“¹⁶⁰. 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 Rahmenbedingungen¹⁶¹. Englische Studien haben gezeigt, dass Erwerbsarrangements deutlich mit dem Ausgabeverhalten innerhalb der Ehe verknüpft sind¹⁶².

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 richtet¹⁶³. Neben Aufwendungen für den Haushalt und Naturalleistungen wie das kostenlose Wohnrecht und andere Gebrauchsrechte ist der Zahlungsanspruch auf ein Taschengeld zur Deckung des

¹⁵⁸ Vollmer, Ehegattensplitting, S. 89 m.w.N.

¹⁵⁹ vgl. auch 4.2.4.

¹⁶⁰ BT-Drs. 15/403.

¹⁶¹ 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.

¹⁶² Vgl. 4.2.4; für Deutschland Untersuchungen Allmendinger, Gemeinsam leben-getrennt wirtschaften?

¹⁶³ § 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.

individuellen Bedarfs beschränkt; in der Regel in Höhe von 5 bis 7% des Nettoeinkommens¹⁶⁴.

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 Gütertrennung¹⁶⁵.

Der Vergleich von Trennungsunterhalt, für den grundsätzlich das Prinzip der Halbteilung gilt, und ehelichem Unterhalt vernachlässigt, dass die ehelichen Unterhaltspflichten während des Bestehens der Ehe wechselseitig und folglich nicht in gleicher Weise leistungsfähigkeitsmindernd sind, 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 bei¹⁶⁶. Diese Wechselseitigkeit der Unterhaltsverpflichtungen besteht für die getrennte oder geschiedene Ehe nicht¹⁶⁷.

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 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

¹⁶⁴ 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.

¹⁶⁵ Seer, S. 368; ähnlich Söhn, S. 639ff.

¹⁶⁶ zuletzt BVerfG 108, 351, 365; Papier, NJW 2002, S. 2133 m.w.N.; Palandt (Brudermüller), § 1360a BGB, 63. Aufl. Rn. 1ff.

¹⁶⁷ Mit der unentgeltlichen Haushaltsführung wird ein sogenanntes Schatteneinkommen erwirtschaftet, welches bei der Annahme der Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft vernachlässigt wird.

eigenen Zukunft gelegen ist. Deshalb müssen Ehegatten auch steuerlich als Erwerbsgemeinschaft erfasst werden¹⁶⁸. 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 Leistungsfähigkeit¹⁶⁹. 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 unterliegt¹⁷⁰. 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 entstehen¹⁷¹. 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 orientieren¹⁷². Letztendlich kann auch die Analogie zum Gesellschaftsrecht Eheleute, die im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft oder in Gütertrennung leben, nicht als Erwerbsgemeinschaft qualifizieren¹⁷³.

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 berücksichtigen¹⁷⁴. 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 Arbeitsteilung¹⁷⁵.

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

¹⁶⁸ § 15 Karlsruher Entwurf, S. 47.

¹⁶⁹ Kirchhof, ZRP 2003, S. 75.

¹⁷⁰ Tipke, StRO II, S. 814.

¹⁷¹ vgl. Kanzler, DStG Bd. 24, S. 437.

¹⁷² Siegel, BfuP 2001, S. 275.

¹⁷³ 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.

¹⁷⁴ BVerfGE 82, 60, 86; 107, 27, 53.

¹⁷⁵ Papier, NJW 2002, S. 2129.

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 ist¹⁷⁶.

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 leer¹⁷⁷. Diese Auslegung widerspricht jedoch der Verfassungssystematik, wonach Art. 3 Abs. 2 GG auch für die Auslegung von Art. 6 Abs. 1 GG Gültigkeit hat¹⁷⁸.

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

¹⁷⁶ u.a. Homburg, *StuW* 2000, S. 265; Scherf, *StuW* 2000, S. 272, Lietmeyer, *DStZ* 1998, S. 852.

¹⁷⁷ vgl. Raasch, S. 143.

¹⁷⁸ vgl. schon *BVerfGE* 6, 55, 81f; Dreier (Heun): Art. 3, Rn. 140.

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 erlaubt¹⁷⁹. 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 schaffen¹⁸⁰. 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 verstoßen¹⁸¹.

¹⁷⁹ vgl. BVerfGE 43, 108; 82, 60.

¹⁸⁰ vgl. Tipke/Lang, § 4 Rn. 20f.

¹⁸¹ 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“¹⁸² 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 zielen¹⁸³. 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 Ordnung¹⁸⁴. Art. 6 Abs. 1 GG verbietet zum einen Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen¹⁸⁵. Nach Auffassung des BVerfG und der überwiegenden Literaturmeinung beinhaltet Art. 6 Abs. 1 GG zum anderen auch die Pflicht des Staates die Ehe zu fördern¹⁸⁶. Die Auslegung von Art. 6 Abs. 1 GG als Förderungsgebot ist umstritten¹⁸⁷. Die zunehmende Zahl anderer Lebensgemeinschaften, insbesondere die zunehmende Zahl von Kindern, die außerhalb von

¹⁸² 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“.

¹⁸³ vgl. 6.1

¹⁸⁴ BVerfGE 105, 313, 346, st. Rspr., Papier, NJW 2002, S. 2130.

¹⁸⁵ BVerfGE 99, 216, 232; 76, 1, 72.

¹⁸⁶ Papier, NJW 2002, S. 2130, BVerfGE 6, 55, 76; 105, 213, 348; 108, 351, 362.

¹⁸⁷ 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 erscheinen¹⁸⁸.

Die Diskussion kann hier offen bleiben. Selbst wenn Art. 6 Abs. 1 GG eine Förderungspflicht zugunsten der Ehe enthält, wird damit nicht eine bestimmte finanzielle Förderung, wie sie durch das Ehegattensplitting gewährt wird, vorgeschrieben¹⁸⁹. Konkrete Ansprüche auf bestimmte Lenkungsnormen lassen sich aus dem Fördergebot des Art. 6 Abs. 1 GG nicht herleiten. Die Schutz- und Förderungsaufgabe steht unter dem Vorbehalt des Möglichen und vermittelt regelmäßig keine konkreten Leistungsansprüche¹⁹⁰.

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 abbilden¹⁹¹. 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 Wertigkeit¹⁹², sondern ist Ausdruck einer unterschiedlichen Schutzbedürftigkeit¹⁹³. Unter Berücksichtigung der begrenzten staatlichen Mittel und der Bedürftigkeit sind finanzielle Leistungen dahin zu leiten, wo tatsächliche Belastungen bzw. Bedarfe entstehen¹⁹⁴. Den Anforderungen einer bedarfsorientierten Familienförderung entspricht das Ehegattensplitting nicht, denn Familien werden unabhängig von der Anzahl der

¹⁸⁸ u.a. Deusch, Die Besteuerung der nichtehelichen Lebensgemeinschaft und Ehe im Einkommensteuerrecht; Zeidler, S. 596f; Diskussion, die Auffassung aber ablehnend: Thiede/ Fahrländer u.a., S. 81f. m.w.N.

¹⁸⁹ Sacksofsky, NJW 2000, S. 1898.

¹⁹⁰ 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.

¹⁹¹ Birk, S. 352 (für den kindbedingten Freibetrag).

¹⁹² so aber Berliner Kommentar (Burgi) zum GG, Art. 6 Rn. 56.

¹⁹³ 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 voraussetzt¹⁹⁵.

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 umgehen¹⁹⁶. Mit einer Einführung des Ehegattensplittings für Lebenspartnerschaften würde wohl auch das staatliche Steueraufkommen sinken¹⁹⁷.

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. 2001¹⁹⁸ 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“¹⁹⁹ 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 kein in Art. 6 Abs. 1 GG enthaltenes Gebot herleiten, andere Lebensformen gegenüber der

¹⁹⁴ Maurer, S. 62; Zeidler, S. 596f., Vorwold, FR 1992, S. 790.

¹⁹⁵ BVerfGE 99, 216, 240.

¹⁹⁶ 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.

¹⁹⁷ 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.

¹⁹⁸ BGBl. I/ 266.

¹⁹⁹ BVerfGE 105, 313, 342.

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.²⁰⁰ Insoweit enthält Art. 6 Abs. 1 GG eine Differenzierungsermächtigung, aber kein Differenzierungsgebot²⁰¹.

Die Entscheidung lässt offen, ob die bestehende Abzugsmöglichkeit von Unterhaltspflichten nach § 33a EStG „im Vergleich zur steuerrechtlichen Behandlung von Ehegatten“ ausreichend ist²⁰². 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 vor²⁰³. 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 können²⁰⁴. 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 wäre²⁰⁵. Weitere Verfahren werden wohl folgen, um den Gesetzgeber über das BVerfG zu Nachbesserungen zu zwingen²⁰⁶.

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.

²⁰⁰ 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.

²⁰¹ Pieroth/Kringreen, KritV 86 (2002), S. 241, zustimmend auch Dreier (Heun), GG, Art. 6, Rn. 47ff.

²⁰² vgl. BVerfGE 105, 313, 357.

²⁰³ BT-Drs. 14/3751; Beschlussempfehlung des Rechtsausschusses des Bundestages v. 08. 11. 2000, BT-Drs. 14/4545.

²⁰⁴ 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.

²⁰⁵ 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.

²⁰⁶ 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 Einkommenssteuerbescheide erfasst, verfahren sie jedes Jahr genauso. Dadurch erhöht sich die Zahl der bei den Finanzämtern und Finanzgerichten anhängigen Verfahren immer mehr.

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 unterwirft²⁰⁷. Die Annahme einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft, die über die Regelungen des gesetzlichen Güterstandes der Zugewinnngemeinschaft 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 Zugewinnngemeinschaft als gesetzlicher Güterstand und entsprechend der Zugewinnausgleich, sowie nach § 20 LPartG ein Versorgungsausgleich in Anlehnung an die eheliche Regelung in § 1587a BGB²⁰⁸. 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 Leistungen²⁰⁹. 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

²⁰⁷ FG des Saarlandes, Urteil v. 21. 01.2004 – 1K 466/02, DStZ 2004, S. 267; u.a. BVerfGE 107, 27, 45f.

²⁰⁸ 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.

²⁰⁹ vgl. zu den Funktionen der Ehe: Kirchhof, NJW 2000, S. 2793.

der Ehe als potenzielle Elternschaft bzw. „Noch-nicht-Familie“²¹⁰ 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 Familie²¹¹. 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 adoptieren²¹². „Familie“ entsteht nicht durch die gemeinsame biologische Elternschaft²¹³, sondern besteht dort, wo Kinder sind²¹⁴.

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

²¹⁰ Kirchhof, NJW 2000, S. 2794; Di Fabio, NJW 2003, S. 994.

²¹¹ So aber wohl FG des Saarlandes, DSStZ 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“.

²¹² 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.

²¹³ 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.“

²¹⁴ 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.

annähern²¹⁵. Der Schutz der sexuellen Identität wird europarechtlich durch Art. 13 EGV²¹⁶ betont, der neben anderen Diskriminierungsmerkmalen auch die sexuelle Identität erfasst²¹⁷.

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 gilt²¹⁸.

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 Unterhaltspflichten der Eheleute, steuerlich freizustellen. Die Unterhaltspflichten sind mindestens in Höhe des sozialrechtlich definierten

²¹⁵ vgl. Bruns, DStZ 2004, S. 273.

²¹⁶ 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.

²¹⁷ 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.

²¹⁸ 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. Darüber hinaus ist die Berücksichtigung der wechselseitigen Unterhaltspflichten der Eheleute nicht geboten. 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 bei²¹⁹. 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.

²¹⁹ Bach, DIW-Wochenbericht Nr. 16/2004, S. 185f.

8.1.1. Reine Individualbesteuerung

Die reine Individualbesteuerung²²⁰ 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. € umfassen²²¹.

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 berücksichtigt²²².

8.1.2. Individualbesteuerung mit zweitem übertragbarem Grundfreibetrag²²³

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 erwerbstätigen Ehepartnerin oder einem Ehepartner leistungsfähigkeitsmindernd berücksichtigt²²⁴.

²²⁰ 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.

²²¹ Bach, u.a. Materialien, S. 45.

²²² Vgl. 8.1.2.

²²³ So z.B. Antrag der Fraktion Bündnis 90/Die Grünen, BT-Drs. 13/936; ohne Festlegung auf Individualbesteuerung vgl. auch Landesregierung Schleswig Holstein, Steuerreformkonzept: Anders steuern. Gemeinwesen stärken, Kiel 2004; IG-Metall/ Verdi/Attac, Reformkonzept Solidarische Einkommensteuer.

²²⁴ 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

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 berücksichtigen²²⁵.

8.1.2.2. Finanzielle Auswirkungen

Wie bisher steigt durch den zweiten Grundfreibetrag mit zunehmendem Einkommen die Entlastung gegenüber der Grundtabelle²²⁶. 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.

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.

²²⁵ Thiede/Fahrländer u.a., S. 156

²²⁶ Die Entlastungswirkung des zweiten Grundfreibetrages wird unterschiedlich dargestellt, vgl. ausführlich dazu: Vollmer, Ehegattensplitting, S. 66.

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

Zu versteuerndes Einkommen	Splittungsvorteil	Differenz gegenüber Grundtabelle	Differenz gegenüber Splittungsverfahren
7.664	0	0	0
10.000	398	398	0
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 Splittungsverfahren 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 Freibeträgen steigen und den Wegfall des Splittings abschwächen²²⁷.

Die Auswirkungen für das staatliche Steueraufkommen sind erheblich. Unter dem Steuertarif 2003 entfielen ca. 9,1 Mrd. € (41%) des jährlichen Splittungsvolumens 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 Splittungsvolumen insgesamt etwas niedriger bei 20,7 Mrd. €²²⁸. 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 Splittungsvolumen senken. Dennoch ist ohne

²²⁷ Bach u.a., Materialien, S. 13. Unter dem Tarif 2003 lag diese Grenze bei einem gemeinsamen zu versteuernden Einkommen von ca. 53.000 €.

²²⁸ Bach u.a., Materialien, S. 45.

Berücksichtigung von Ausweichreaktionen ein Steuermehraufkommen von ca. 7,5 bis 8 Mrd. € zu erwarten.

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 vorgeschlagen²²⁹. 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 aus²³⁰. Ebenfalls auf der Basis der Zusammenveranlagung wurde im Rahmen der Koalitionsverhandlungen im Oktober 2002 wurde eine Übertragung von steuerpflichtigen Einkommen bis zu 20.000 € diskutiert²³¹.

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. Beispielfhaft wird hier von einem maximalen Abzugsbetrag von 20.000 € ausgegangen.

²²⁹ 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.

²³⁰ 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.

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 €	

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.²³². 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 ist²³³. Der maximale Entlastungsvorteil durch das Realsplitting beträgt unter dem Tarif 2005 5.420 €.

²³¹ Diese Modelle des Realsplittings orientieren sich an dem bereits existierenden Realsplitting für getrennte oder geschiedene Eheleute nach § 10 Abs. 1 EStG, vgl. 2.2.

²³² vgl. Thiede/Fahrländer u.a., S. 133.

²³³ 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.

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

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 frei²³⁴. 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 an²³⁵ und CDU-Ministerpräsident von Sachsen, Milbradt, erklärte erst kürzlich, er wolle ein Familiensplitting nach dem Beispiel Frankreichs einführen²³⁶. In der juristischen und finanzwissenschaftlichen Literatur findet zunehmend das Familienrealsplitting Akzeptanz; allerdings in unterschiedlicher

²³⁴ Bach/Buslei, S. 350.

²³⁵ Regierungserklärung v. 4.5.1983; Stenographische Berichte des Deutschen Bundestages, 10. Wahlperiode; BT-Drs. 10/2284 v. 21.2. 1985.

²³⁶ Faz v. 14. 1. 2005, ebenso die Forderung Kinderschutzbundes v. 11.2.2005; Positionen des Instituts der deutschen Wirtschaft Köln in: Hülskamp; N./ Seyda, S., Staatliche Familienpolitik in der sozialen Marktwirtschaft, Nr. 11.

Ausgestaltung²³⁷. 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 wird²³⁸. 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 steigender oder mit dem Familieneinkommen sinkender Divisor angenommen²³⁹. 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 eins²⁴⁰, 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 Versorgungsausgleich²⁴¹. 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

²³⁷ 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.

²³⁸ Klein, Festschrift für Zeidler, S. 797, Gaddum, Steuerreform: Einfach und Gerech – für ein besseres Einkommensteuerrecht, 1986.

²³⁹ Wissenschaftlicher Beirat des BMF, Reform der direkten Steuern, S. 37ff.

²⁴⁰ Beblo/Beninger/Laisney, Family Tax Splitting, ZEW Discussion Paper No. 03-32, S. 8.

²⁴¹ Tipke, StuW 1984, S. 127.

diesem Grund der Splittingvorteil begrenzt²⁴². 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 hohen Einkommen²⁴³. Bei höheren Einkommen würde die entlastende Wirkung des Familiensplittings für ein Kind sogar die Entlastungswirkung des heutigen Kinderfreibetrages übersteigen²⁴⁴. 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 auswirken²⁴⁵. Auch das BMFSFJ hat das Familiensplitting unter Verteilungskriterien abgelehnt. Der derzeitige Familienlastenausgleich aus Freibeträgen und Kindergeld entspreche den Einkommensunterschieden von Familien wesentlich besser²⁴⁶. 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 Leistungsfähigkeit²⁴⁷. 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

²⁴² Kanzler, DStG, Bd. 24, S. 459; Lang, StuW 1983, S. 121, ders., StuW 1984, S. 131f.

²⁴³ Vollmer, Ehegattensplitting, S. 227.

²⁴⁴ Stellungnahme des Bundesfamilienministeriums zu der "Mitmach-Aktion" der JAKO-O GmbH "Familien fördern" v. 13.01.2005, <http://www.bmfsfj.de/Politikbereiche/familie.did=23520.html>

²⁴⁵ Beblo/Beninger/Laisney, Family Tax Splitting, ZEW Discussion Paper No. 03-32, S. 12.

²⁴⁶ wie Fn. 243.; demgegenüber positiv zum Familiensplitting: BMFSFJ/BDI/IW, Bevölkerungsorientierte Familienpolitik, S. 15.

²⁴⁷ 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.

Düsseldorfer Tabelle bestimmen²⁴⁸. Zum Teil wird der Unterhaltsabzug auch auf die Höhe des sächlichen Existenzminimums beschränkt²⁴⁹.

Das Familienrealsplitting lässt sich grundsätzlich auf nichteheliche Familien übertragen. Für Verheiratete tritt es neben das Ehegattensplitting²⁵⁰ oder ein Eherealsplitting auf der Grundlage einer Individualbesteuerung²⁵¹. 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 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

²⁴⁸ Lang, Bemessungsgrundlage, S. 652.

²⁴⁹ Verhandlungen des 60. Deutschen Juristentags, Verhandlungen Bd. II, 1, München 1991, O 201; Moderegger, S. 163.

²⁵⁰ 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.

²⁵¹ Tipke/Lang, § 9. Rn. 103f.; Vorwold, FR 1992, S. 795f.

nicht nur personenbezogen dort berücksichtigt werden wo sie entstehen, sondern auch unmittelbar der Person zufließen, der die Aufwendungen entstanden sind²⁵².

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 werden²⁵³.

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.

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 war²⁵⁴, 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

²⁵² Zu überlegen wäre, ob Weiterbildungs- oder Vorsorgeaufwendungen zugunsten der nichterwerbstätigen Person in Einverdienstehen steuerlich berücksichtigt werden sollten.

²⁵³ 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.

²⁵⁴ BT-Drs. 8/2100, S. 60.

Auswirkung auf die Erwerbstätigkeit von Frauen bleibt vermutlich gering²⁵⁵, 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.

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 abzulehnen²⁵⁶. 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.

²⁵⁵ Steiner/Wrohlich, S. 19.

²⁵⁶ So aber die Reformvorschläge zum Einkommensteuerrecht von FDP, CDU/CSU in: Bach, DIW-Wochenbericht, 16/2004, S. 185f.

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 behindern²⁵⁷. 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 erwarten²⁵⁸.

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.

²⁵⁷ Engelbrech, WSI-Mitteilungen 3/2002.

²⁵⁸ vgl. Dingeldey, WSI-Mitteilungen 3/2002, S. 154f.

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 Veranlagungszeiträume²⁵⁹. 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. €²⁶⁰. 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 ist²⁶¹. 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 ist²⁶². In dieser Altersgruppe dürften auch hohe Einkommen konzentriert sein, was eine Kompensation gerade nicht rechtfertigt. Im Rentenalter profitieren Eheleute aufgrund geringer Steuerzahlungen grundsätzlich wenig vom Splitting²⁶³.

²⁵⁹ vgl. Dreier (Schulze-Fielitz): GG II, 1998, Art. 20, Rn. 145, 152ff.

²⁶⁰ Reformkonzept Solidarische Einkommensteuer.

²⁶¹ Keil, S. 327. Das Argument vernachlässigt, dass die Entlastungswirkung gerade nicht den Müttern zukommt.

²⁶² Bach, u.a., Materialien, S. 35f.

²⁶³ 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 ²⁶⁴
- 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 außergewöhnlichen Belastungen, § 33 bis 33c EStG

= **Einkommen, § 2 Abs. 4 EStG**

- Berücksichtigung der Freibeträge für Kinder, § 31, 32 Abs. 6 ²⁶⁵

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

Festsetzung der Einkommensteuer nach Einkommensteuertarif, § 32a EStG

²⁶⁴ Der Altersentlastungsbetrag entfällt mit der Umsetzung des Alterseinkünftegesetzes.

²⁶⁵ 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 Forschungskoooperation „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. 185ff.
- 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. 895ff.

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. 61ff.

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 Kompaktkommentar. 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
- Schratenstaller, 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: Drenseck, 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

B. Die Neuregelung des Lohnsteuerverfahrens für Eheleute

1. Einleitung

Die Lohnsteuerklassenkombination III/V wird in Politik und Wissenschaft fast einhellig kritisiert. Die Besteuerung in Steuerklasse V führt im Vergleich zu den Lohnsteuerklassen III und IV zu unverhältnismäßig hohen Lohnsteuerabzügen und einem entsprechend niedrigeren Nettolohn. Während die Steuerklasse III zu 83% von Männern genutzt wird, die in der Ehe in der Regel über das höhere Einkommen verfügen, sind in Lohnsteuerklasse V zu 91% Frauen eingetragen²⁶⁶. Die Steuerklasse V verstärkt die negativen Anreizwirkungen des Ehegattensplittings für die Aufnahme einer sozialversicherungspflichtigen Erwerbstätigkeit bzw. die Ausweitung des Arbeitsumfanges von verheirateten Frauen. Gleichzeitig sinken mit dem niedrigen Nettolohn die Ansprüche für eine Vielzahl von Lohnersatzleistungen, die sich am Nettolohn orientieren. Die Lohnsteuerklassenkombination III/V bewirkt die mittelbare Diskriminierung verheirateter Frauen und verstößt folglich gegen das Gleichstellungs- und Fördergebot aus Art. 3 Abs. 2 GG, das auf eine tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern und den Beseitigung bestehender Benachteiligungen zielt.

Im Koalitionsvertrag 2002 haben SPD und Bündnis 90/ Die Grünen die Überprüfung der Steuerklasse V mit dem Ziel vereinbart, die geschlechtsspezifische Benachteiligung von Frauen abzubauen²⁶⁷. Damit kommt die Bundesregierung auch den Verpflichtungen aus der Europäischen Beschäftigungsstrategie nach, den Erwerbsanteil von Frauen zu erhöhen und die negativen Anreizwirkungen des Steuersystems auf die Erwerbstätigkeit vor allem von verheirateten Frauen zu prüfen²⁶⁸. Derzeit werden auf Bundesebene in Zusammenarbeit von Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend und Bundesministerium der Finanzen verschiedene Lohnsteuermodelle für Eheleute diskutiert. Ein Gesetzesentwurf soll folgen. Die Zielgruppen eines alternativen Lohnsteuermodells sind beiderseits erwerbstätige Eheleute, die bisher in den Lohnsteuerklassen III/V und IV/IV eingetragen waren und verheiratete Ehefrauen, die bislang nicht sozialversicherungspflichtig erwerbstätig waren oder nach der Elternzeit die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit erwägen²⁶⁹.

²⁶⁶ Daten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998 in: BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik, Lohnsteuerfälle nach Geschlecht, S. 11.

²⁶⁷ Koalitionsvertrag, S. 62.

²⁶⁸ Vgl. u.a. Beschäftigungspolitische Leitlinien der letzten Jahre. Die Bundesrepublik wurde auch vom Europarat mehrfach angemahnt, die negativen Anreizwirkungen des Steuer- und Sozialsystems zu prüfen. Zu dieser Prüfung gehört neben der Lohnbesteuerung auch das Ehegattensplitting.

²⁶⁹ Nach Daten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1995 wurde die Lohnsteuerklassenkombination III/V von 80% aller Eheleute genutzt, davon waren 4,2 Mio. Eheleuten beiderseits erwerbstätig und 7 Mio. Eheleute alleinverdienend. 20% aller Eheleute nutzten die Lohnsteuerklassenkombination IV/IV, vgl. Unterlagen BMFSFJ: Alternativen zur Lohnsteuerklassenkombination III/V.

Für Alleinverdiener/innen ändert sich finanziell nichts.

Politische Mehrheiten für eine gleichstellungsorientierte Neugestaltung der Lohnbesteuerung von Eheleuten lassen sich jedoch nur gewinnen, wenn neben gleichstellungsrechtlichen Aspekten auch fiskalische Interessen und die Ziele der Verwaltungsmodernisierung in die Neuorientierung einbezogen werden.

Im Folgenden werden zunächst grundlegend Funktion und Systematik der Lohnsteuerklassen und die (geschlechtsspezifischen) Wirkungen der Lohnsteuerklassenkombination III/V erläutert. Darauf aufbauend werden unter Berücksichtigung der Anforderungen des Steuer- und Gleichstellungsrechts, des staatlichen Finanzaufkommens und der Verwaltungsmodernisierung unterschiedliche Lohnsteuermodelle diskutiert. Abschließend werden die Kriterien für ein gleichstellungsorientiertes Lohnsteuermodell zusammengefasst.

2. Funktion und Systematik der Lohnsteuerklassen

2. 1. Lohnsteuer als Erhebungsform der Einkommensteuer

Bei abhängig Beschäftigten wird die Einkommensteuer durch den Arbeitgeber einbehalten und von diesem an das Finanzamt abgeführt. Diese sogenannte Lohnsteuer ist also keine eigenständige Steuer, sondern eine Erhebungsform der Einkommensteuer für Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Sie ist eine Steuervorauszahlung auf die Jahressteuer und wird über den Arbeitgeber abgewickelt. Bei der Berechnung der Lohnsteuer durch den Arbeitgeber werden Werbungskosten, Freibeträge und andere steuerrelevante Abzüge, wie Sonderausgaben oder die Vorsorgepauschale bereits berücksichtigt. Nach Abschluss des Steuerjahres wird die bereits gezahlte Lohnsteuer auf die Jahressteuer angerechnet. Da die Lohnsteuer bereits dort einbehalten wird, wo sie entsteht, heißt sie auch Quellensteuer und das Lohnsteuerverfahren entsprechend Quellenabzugsverfahren. Die Praxis des Quellenabzugsverfahrens zielt auf einen möglichst stetigen staatlichen Einnahmenezufluss der Einkommensteuer bereits während des Steuerjahres. Die Lohnsteuer soll daher so weit wie möglich der jährlichen Einkommensteuerschuld entsprechen.

Der Lohnsteuer unterliegen alle abhängig beschäftigten Personen, die in öffentlichen oder privaten Diensten beschäftigt sind. Dazu gehören auch Beamte/innen. Das Quellenabzugsverfahren gilt auch für ehemalige Arbeitnehmer/innen, die Alters- oder Invaliditätsbezüge aus ihrem früheren Dienstverhältnis erhalten, sowie Hinterbliebene, denen Versorgungsbezüge aus dem Dienstverhältnis der verstorbenen Person zustehen.

Geringfügig Beschäftigte²⁷⁰ sind nicht in das System der Lohnsteuerklassen einbezogen, wenn sie einer pauschalisierten Lohnsteuer nach §§ 40a Abs. 2 und Abs 2a EStG unterliegen²⁷¹. Ansonsten ist die Lohnsteuer nach Maßgabe der entsprechenden Lohnsteuerklasse zu erheben.

2.2. Die Einteilung in Lohnsteuerklassen

Die Einteilung in Lohnsteuerklassen dient einer typisierten Annäherung der Lohnsteuer für den Arbeitsentgeltszeitraum an die Jahreseinkommensteuer aus nichtselbstständiger Tätigkeit entsprechend der persönlichen steuerrelevanten Verhältnisse einer Person. Die Lohnsteuerklassenkombinationen für Eheleute berücksichtigen die Zusammenveranlagung, insbesondere die Wirkungen des Splittingverfahrens. Zum einem soll der Splittingvorteil den Eheleuten bereits während des Jahres zufließen. Zum anderen soll die gemeinsame Jahreseinkommensteuer den Lohnsteuerzahlungen beider Ehepartner/innen auch bei unterschiedlichen Arbeitgebern entsprechen.

Um der Jahreseinkommensteuer trotz unterschiedlicher Einkommensdifferenzen innerhalb der Ehe möglichst nahe zu kommen, stehen verheirateten Arbeitnehmer/innen, die auch die Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung erfüllen, die Lohnsteuerklassenkombinationen III/V und IV/IV zur Wahl. Je nach Einkommensdifferenz ergibt sich eine „günstigste“ Lohnsteuerklassenkombination mit einer geringsten gemeinsamen Lohnsteuer (vgl. Tab. 1).

Tab. 1: Lohnsteuer nach Lohnsteuerklassenkombination III/V und IV/IV bei Änderung des Zweiteinkommens in € (Tarif 2005)

Lohnsteuerklasse	III	V	Summe III/V	IV	IV	Summe IV/IV
Bruttolohn	3.000	500	3.500	3.000	500	3.500
Lohnsteuer	270,16	64	334,16	562,00	-	562,00
Bruttolohn	3.000	1.800	4.800	3.000	1.800	4.800
Lohnsteuer	270,16	475,66	745,82	561,00	206,91	767,91
Bruttolohn	3.000	2.500	5.500	3.000	2.500	4.800
Lohnsteuer	270,16	758,50	1.028,66	561,00	405,00	966,00

Quelle: BMF, Merkblatt zur Lohnsteuerklassenwahl 2005, eigene Berechnungen

²⁷⁰ Nach § 8 Abs. 1 Nr. 1, 8a SGB IV; Versicherungsbeiträge nach § 168 Abs. 1 Nr. 1b und 1c, § 172 Abs. 3 oder 3a SGB XI. Die maßgebende Verdienstgrenze ist von § 325 € auf 400 € gestiegen, die bisherige Zeitgrenze von 15 Wochenarbeitsstunden entfällt.

²⁷¹ Neuregelungen zum 01.04. 2003, Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23. 12. 2002, BGBl. I 2002, S. 4621 (Hartz II).

2.2.1. Lohnsteuerklassenkombination IV/IV

Die Steuerklassenkombination IV/IV geht davon aus, dass die Ehepartner/innen gleich viel verdienen. Beide Ehepartner/innen werden daher wie alleinstehende Personen in Lohnsteuerklasse I unter Abzug der ihnen individuell zustehenden Steuerabzugsbeträge nach der Grundtabelle besteuert.

Ein Splittingvorteil ist nicht auf die Eheleute zu verteilen, da dieser bei gleich hohen Einkommen null ist. In der Lohnsteuerklassenkombination IV/IV kommt es am Ende des Jahres häufig zu Steuerrückzahlungen, die vor allem aufgrund von Einkommensunterschieden entstehen. Den Eheleuten ist dann mit dem Einkommensteuerbescheid nach Abschluss des Steuerjahres der entsprechende Splittingvorteil auszuzahlen.

2.2.2. Lohnsteuerklassenkombination III/V

Die Steuerklassenkombination III/V gilt für verheiratete Arbeitnehmer/innen, deren Ehepartner/in keinen Arbeitslohn bezieht oder in Lohnsteuerklasse V eingetragen ist. Bei dieser Steuerklassenkombination wird angenommen, dass die Eheleute unterschiedlich hohe Einkommen erzielen.

Die Steuerklassenkombination III/V ist so gestaltet, dass die Summe der für die Lohnsteuer zu berücksichtigenden Steuerabzugsbeträge für beide Eheleute der gemeinsamen Jahressteuer entspricht, wenn die in Lohnsteuerklasse III eingetragene Person 60% und die in Lohnsteuerklasse V eingetragene Person 40% des gemeinsamen Einkommens erzielt²⁷². Die Lohnsteuer in Steuerklasse III wird nach Abzug der gemeinsamen Steuerabzugsbeträge nach dem Splittingtarif berechnet. Damit fließen dem/der Ehepartner/in mit dem höheren Einkommen – in der Regel der Ehemann - die steuerlichen Entlastungen aus den gemeinsamen Steuerabzugsbeträgen und die Vorteile aus dem Ehegattensplitting zu. Das Einkommen in Lohnsteuerklasse V gilt, ebenso wie in Lohnsteuerklasse VI, als zweites Einkommen. Die Steuer in Lohnsteuerklasse V wird nach dem Grundtarif besteuert, allerdings unter Berücksichtigung eines ersten Einkommens in Höhe von 60% des „zweiten“ Einkommens. Der Eingangs(grenz)steuersatz in Lohnsteuerklasse V beginnt daher über dem Grenzsteuersatz, mit dem das in Lohnsteuerklasse III eingetragene erste Einkommen endet. Der Steuerabzug in Lohnsteuerklasse V ist daher erheblich höher, als der Steuerabzug in den Steuerklassen III und IV. Der für das Existenzminimum stehende Grundfreibetrag, die Pauschalen für Sonderausgaben und Vorsorge sind in doppelter Höhe bereits in Lohnsteuerklasse III verbraucht. Sie werden in Lohnsteuerklasse V folglich nicht mehr

berücksichtigt, mit der Folge, dass auch das Einkommen unterhalb des Existenzminimums besteuert wird. Mit dieser Konstruktion ist gewährleistet, dass auch einer/einem alleinverdienenden Partner/in die Entlastungen der doppelt zu berücksichtigenden Steuerabzüge und der Splittingvorteil der Eheleute bereits bei der Lohnbesteuerung zufließen. In der Lohnsteuerklassenkombination III/V kommt es häufig zu Steuernachzahlungen. Diese entstehen, wenn die Einkommensunterschiede nicht einem Verhältnis von 60: 40 entsprechen. Darüber hinaus gilt auch in Lohnsteuerklasse V ein Höchststeuersatz, der die tatsächlich entstehende Steuerschuld kappt und zu einem Lohnsteuerabzug führt, der zusammen mit dem Abzug in Lohnsteuerklasse III nicht der Jahreseinkommensteuer entspricht. Eheleute in der Lohnsteuerklassenkombination III/V sind aus diesem Grund verpflichtet, am Ende des Jahres eine Einkommensteuererklärung abzugeben.

Tab. 2: Aufbau der Lohnsteuerklassen

Steuerklasse	Inhaber/in	Abzüge von der Bemessungsgrundlage	Tarif
I	Alleinstehende (Ledige, Geschiedene, dauernd getrennt lebende Eheleute und Verwitwete ab dem 2. Todesjahr).	Pauschale für <ul style="list-style-type: none"> • Werbungskosten • Sonderausgaben • Vorsorgeaufwendungen 	Grundtabelle §§ 39b Abs. 2 Satz 7, 32 a Abs. 1 EStG
II	Alleinerziehende ²⁷³ mit Kind	<ul style="list-style-type: none"> • Steuerklasse I + • Entlastungsbetrag i.H.v. 1.308 €²⁷⁴ • kindbedingte Freibeträge²⁷⁵ 	Grundtabelle §§ 39b Abs. 2 Satz 7, 32 a Abs. 1 EStG
III	Verheiratete (Einverdienst-Ehe; Zweiverdienst-Ehe mit Steuerklassenkombination III/V)	Pauschale für <ul style="list-style-type: none"> • Werbungskosten • Doppelter Betrag für Sonderausgaben • Erhöhte Pauschale für Vorsorgeaufwendungen • kindbedingte Freibeträge 	Splittingtabelle (Doppelter Grundfreibetrag) §§ 39b Abs. 2 Satz 7, 32 a Abs. 5 EStG
IV	Verheiratete (Zweiverdienst-Ehe mit Steuerklassenkombination IV/IV)	Entspricht Steuerklasse I	Grundtabelle

²⁷² Nach Bareis entspricht diese Annahme in etwa der statistischen durchschnittlichen Verteilung von Einkommen innerhalb der Ehe (Datengrundlage 1995), vgl. Bareis/Schmid/Selg, S. 27.

²⁷³ Als Alleinerziehende gelten Steuerpflichtige, die nicht die Voraussetzung für die Anwendung des Splittingtarifs erfüllen und nicht in Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person leben (§ 24a Abs. 2 EStG).

²⁷⁴ Der Haushaltsfreibetrag nach § 32 Abs. 7 EStG ist mit Wirkung zum 01.01.04 gestrichen.

²⁷⁵ Die Kinderfreibeträge finden bei der Berechnung der Lohnsteuer nur im Rahmen der Bestimmung der Höhe des Solidaritätszuschlages und der Kirchensteuer Berücksichtigung. Soweit die Entlastungen aus den Freibeträgen über das Kindergeld hinausgehen, werden sie bei der Ermittlung der Jahreseinkommensteuer mit dem Kindergeld verrechnet.

V	Verheirate (Zweitverdiener/in mit Steuerklassenkombination III/V)	Pauschale für • Werbungskosten	Grundtabelle, bei Unterstellung eines ersten Einkommens in Höhe von 2/3 ohne Berücksichtigung Grundfreibetrag § 39b Abs. 2 S. 8 EStG
VI	Arbeitnehmer/in mit zweiter Lohnsteuerkarte		Grundtabelle, dass erstes Einkommen berücksichtigt, übertragbarer Grundfreibetrag § 39b Abs. 2 S. 8 EStG

Die kindbedingten Freibeträge werden bei der Lohnsteuerklassenkombination III/V in die Lohnsteuerklasse III eingetragen. Die Freibeträge fließen zwar nicht in die Berechnung der Lohnsteuer ein, sondern werden erst am Ende des Jahres von der Steuerschuld abgezogen, wenn sie das über das Jahr ausgezahlte Kindergeld übersteigen. Allerdings werden die Kinderfreibeträge bei der Bemessung der Kirchensteuer und des Solidaritätszuschlages abgezogen und senken damit diese Zuschläge in Lohnsteuerklasse III, nicht jedoch in Lohnsteuerklasse V.

3. Geschlechtsspezifische Auswirkungen der Lohnsteuerklassenkombination III/V

Die Wirkungen der Lohnsteuerklasse V treffen vor allem Frauen, die aufgrund ihres gegenüber dem Ehepartner geringeren Einkommens als „Zweitverdienerinnen“ Lohnsteuerklasse V „wählen“. Nach Daten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998 betrug der Anteil von Frauen in Lohnsteuerklasse V 91%, in Lohnsteuerklasse III 17%. Die Lohnsteuerklasse IV wird zu je 50% von Frauen und Männern genutzt. Insgesamt werden damit ca. 42% aller lohnsteuerpflichtigen zusammenveranlagten Frauen nach Lohnsteuerklasse V besteuert²⁷⁶.

3.1. Auswirkungen der Steuerklasse V auf Nettolohn und Erwerbstätigkeit

Aufgrund des hohen Grenzsteuersatzes und der fehlenden Berücksichtigung von Steuerabzugsbeträgen ist der monatliche Lohnsteuerabzug in Lohnsteuerklasse V unverhältnismäßig höher als der Abzug in Lohnsteuerklasse III und IV (vgl. Tab. 3).

²⁷⁶ Daten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 1998 in: BMF, Datensammlung zur Steuerpolitik, Lohnsteuerfälle nach Geschlecht, S. 11; eigene Berechnungen.

Tab. 3: Monatliche Lohnsteuer in den Lohnsteuerklassen III, I/IV, V in € (Tarif 2005, ohne Kinder)²⁷⁷

Bruttolohn/Monat	Lohnsteuerklasse III	Lohnsteuerklasse I oder IV	Lohnsteuerklasse V
500	-	-	64
1000	-	13	218
2000	39	262	553
3000	271	562	970
4000	545	915	1.392
5000	834	1.315	1.810

Verheiratete Frauen zahlen in der Regel einen Teil der Lohnsteuer ihrer Ehemänner mit. Entsprechend fließen ihnen als Nettolohn weniger finanzielle Mittel direkt zu, über die sie unmittelbar verfügen können. Die Besteuerung hat zur Folge, dass der Person mit dem niedrigeren Einkommen in Lohnsteuerklasse V noch nicht einmal das steuerlich freizustellende Existenzminimum verbleibt, da der Grundfreibetrag bereits in Lohnsteuerklasse III berücksichtigt wird. Der Nettolohn sinkt bei Aufnahme einer Erwerbstätigkeit, die über die Geringfügigkeitsgrenze hinausgeht zudem durch die Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von ca. 20 % des Bruttolohns. Bei einem monatlichen Einkommen von 2.500 Euro im Monat betragen die gesetzlichen Abzüge in Lohnsteuerklasse V knapp 50% des Bruttolohns. In Lohnsteuerklasse IV sind es ca. 36% (vgl. Tab. 2).

Die hohen Abzüge wirken sich negativ auf die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit bzw. die Ausweitung des Arbeitsumfanges vor allem von Frauen aus. Bei der Entscheidung über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit oder die Ausweitung des Arbeitsumfanges stehen sich der erzielbare Nettolohn und die Kosten für andere Formen der Zeitverwendung, insbesondere die Kosten der Kinderbetreuung oder Haushaltsarbeit in der Form einer Opportunitätskostenberechnung gegenüber. Je niedriger der Nettolohn ist, desto leichter fällt die Entscheidung zugunsten von anderen Tätigkeiten auf eine Erwerbstätigkeit zu verzichten²⁷⁸. Um die hohen Abzüge zu vermeiden verbleiben verheiratete Frauen in geringfügigen Beschäftigungsverhältnissen, die unter Verzicht auf die Vorlage einer Lohnsteuerkarte einer pauschalen Lohnsteuer unterliegen. Nach der Erhebung des Mikrozensus waren im Mai 2003 $\frac{3}{4}$ aller ausschließlich geringfügig Beschäftigten Frauen,

²⁷⁷ Eigene Berechnungen nach <http://home.t-online.de/home/parmentier.ffm/steuer.htm?steuganz.htm>.

²⁷⁸ vgl. Bareis/Schmid/Selg, S. 24.

davon wiederum $\frac{3}{4}$ verheiratet²⁷⁹. Die Entscheidung für das modernisierte Ernährermodell in der Version "Vollzeitjob des Mannes plus geringfügige Beschäftigung der Frau" ermöglicht kurzfristig eine relativ starke Steigerung des verfügbaren Haushaltseinkommens - im Vergleich zur Nicht-Erwerbstätigkeit der Ehefrau, aber auch im Vergleich zu deren sozialversicherungspflichtiger Beschäftigung. Mit den Einkünften in Höhe von bis zu 400 € erwirbt die Ehefrau jedoch weder ein eigenes Einkommen oberhalb des Existenzminimums noch eine vollständige individuelle Absicherung sozialer Risiken wie Arbeitslosigkeit, Krankheit und Alter²⁸⁰. Gleichzeitig gehen den Sozialversicherungen durch die geringfügigen Beschäftigungsverhältnisse Beitragseinnahmen "verloren"²⁸¹.

Der negative Anreizeffekt der Abzüge auf eine sozialversicherungspflichtige Erwerbstätigkeit von Frauen wird im Falle von Kinderbetreuung noch gesteigert. Die Kosten für eine Kinderbetreuung werden aufgrund einer geschlechtsspezifisch unterstellten Zuständigkeit von Frauen für die Betreuung der Kinder, auch innerhalb der Ehe als Abzug des Einkommens der Frau veranschlagt. Damit wird das tatsächlich verfügbare Einkommen, das durch die Aufnahme einer sozialversicherungspflichtigen Tätigkeit erzielt werden kann, für Frauen weiter gesenkt.

Die Zuordnung der kindbedingten Freibeträge zu Lohnsteuerklasse III hat zur Folge, dass die Abzüge für den Solidaritätsbeitrag und die Kirchensteuer niedriger sind, als in Lohnsteuerklasse V. Damit fließt die Entlastung aus der Berücksichtigung der kindbedingten Freibeträge der Person zu, die aufgrund ihrer höher bewerteten Erwerbstätigkeit in der Regel gerade nicht für die Kinderbetreuung zuständig ist.

Ein interner Ausgleich der unterschiedlichen Steuerbelastung zwischen den Ehepartner/innen kann nur bedingt geltend gemacht werden. Im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft und bei Gütertrennung steht das individuelle Einkommen der Person zu, die es erzielt hat. Über die Regeln der Gesamtschuld wird nach § 426 BGB bei einer steuerlichen Zusammenveranlagung zwar ein interner Ausgleichsanspruch angenommen; der Aufteilungsmaßstab für die Aufteilung der gemeinsamen Lohnsteuerbelastung ist jedoch

²⁷⁹ Statistisches Bundesamt, Mikrozensus 2003, S. 44.

²⁸⁰ Mit der Reform der geringfügigen Beschäftigung zahlt der Arbeitgeber zwar pauschale Abgaben zur gesetzlichen Kranken- und Rentenversicherung. Damit erwerben die Beschäftigten jedoch keine vollen Ansprüche bei der Rentenberechnung. Diese können aber durch einen eigenen Aufstockungsbeitrag in Höhe von 7,5% erworben werden.

²⁸¹ vgl. zu geringfügiger Beschäftigung Dingeldey, S. 42f; Heineck/Schwarze, MitIAB2001-3, S. 200ff. Die begrenzte Steuerfreiheit der geringfügigen Beschäftigung ist auch im Zusammenspiel mit dem Ehegattensplitting

rechtlich nicht normiert und wird in Literatur und Rechtsprechung unterschiedlich ausgelegt²⁸². Bereits die konkrete Berechnung eines eheinternen Ausgleichsanspruchs dürfte den Eheleuten schwerfallen, insbesondere dann, wenn die der Lohnsteuerklasse V folgende Minderung der Lohnersatzleistungen als Teil des finanziellen Nachteils berücksichtigt wird. Während der bestehenden Ehe werden Ausgleichszahlungen – wenn ein entsprechender Anspruch überhaupt bekannt ist – auch nicht oder nur wenig eingeklagt, wie die fehlende Rechtsprechung zum Unterhalt während der bestehenden Ehe zeigt²⁸³.

3.2. Wirkungen der Lohnsteuerklassenkombination III/V im Sozialrecht

Die Wahl der Lohnsteuerklassen hat Auswirkungen auf die Höhe einer Vielzahl von Lohnersatzleistungen, wenn diese wie z.B. das Arbeitslosengeld oder das Mutterschaftsgeld von der Höhe des Nettolohns abhängig sind (Tab. 4). Dabei werden die der Lohnsteuerklasse V folgenden benachteiligenden Wirkungen für Frauen, wie beim Aufstockungsbetrag für Altersteilzeit, der sich für Altersteilzeit vor dem 01. 07. 2004 an einem Mindestnettobetrag orientiert, auch durch staatliche Fördermaßnahmen unterstützt.

Tab. 4: Auswahl nettolohnabhängiger Leistungen

Leistung	Rechtsgrundlage	Bemessungsgrundlage
Arbeitslosengeld	§§ 129, 136, 137 SGB III	67% (mit Kind) oder 60% des pauschalisierten Nettoarbeitsentgelts, das sich aus (Brutto)Arbeitsentgelt u.a. abzüglich der Lohnsteuer, nach der für die arbeitslose Person maßgeblichen Leistungsgruppe ergibt
Kurzarbeitergeld	§§ 178, 179 SGB III	67% oder 60% der Nettoentgeltdifferenz (Differenz zwischen Entgelt ohne Arbeitsausfall und tatsächlichem Entgelt)
Unterhaltsgeld (Förderung von Weiterbildung)	§ 157 SGB III i.V. m. §§ 136, 137 SGB III	67% oder 60% des pauschalisierten Nettoarbeitsentgelts, das sich aus Arbeitsentgelt u.a. abzüglich der Lohnsteuer, nach der für die arbeitslose Person maßgeblichen Leistungsgruppe ergibt
Insolvenzgeld	§ 185 SGB III	Höhe des Nettoarbeitsentgeltes
Altersteilzeit	Tarifverträge Altersteilzeit	Ca. 80 % des Nettoarbeitsentgeltes
Mindestnettobetrag Altersteilzeit – Erstattung des	§ 3, 4 ATG (a.F. bis vor 30.06.2004)	70% des Nettoarbeitsentgeltes (Mindestnettobetrag); Voraussetzung für die Erstattung des Aufstockungsbetrages durch die Bundesagentur für Arbeit

problematisch, da Eheleute sowohl die begrenzte Steuerfreiheit der geringfügigen Beschäftigung als auch die steuerliche Freistellung des zweiten Existenzminimums in Anspruch nehmen und so doppelt profitieren.

²⁸² Vgl. Ermann, BGB, § 1353, Rn. 13 ff m.w.N., zum Verteilungsmaßstab der gemeinsamen Lohnsteuer auch unten 4.2.

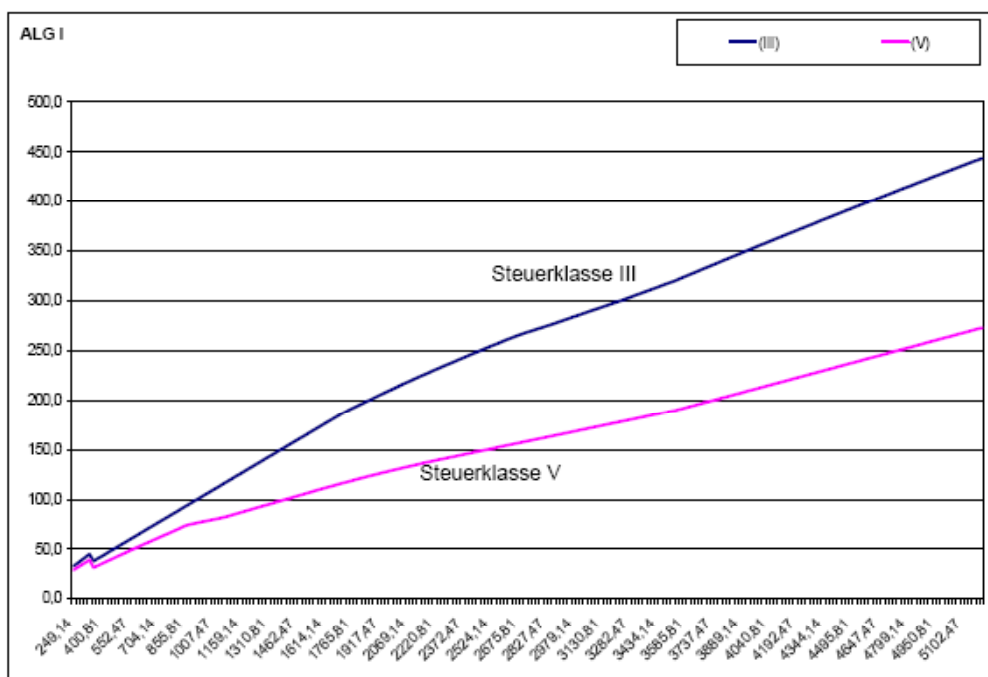
²⁸³ vgl. Heinke, Streit 2003, S. 167

Aufstockungsbetrags für Altersteilzeit vor 1.7.2004		Für Altersteilzeit ab dem 1.7.2004 entfällt das Korrektiv des Mindestnettoetrages.
Krankengeld	§ 47 SGB V	70% des Arbeitsentgeltes bis max. 90% des Nettoarbeitsentgeltes
Mutterschaftsgeld	§§ 13,14 MSchutzG i.V.m. § 200 ReichsversO, § 19 Gesetz über die Krankenvers. der Landwirte	13 € von der gesetzlichen Krankenkasse plus Differenz zu Arbeitsentgelt abzüglich gesetzlicher Beiträge, u.a. Lohnsteuer vom Arbeitgeber

Bsp. Arbeitslosengeld

Abb. 1 zeigt beispielhaft die Abhängigkeit der Höhe des Arbeitslosengelds in Abhängigkeit von der Lohnsteuerklasse

Abb. 1: Wöchentliches Arbeitslosengeld in Abhängigkeit vom Bruttoeinkommen und



Lohnsteuerklasse

Quelle: Bundesagentur für Arbeit²⁸⁴

Verheiratete Frauen, die überdurchschnittlich häufig nach Steuerklasse V versteuert werden, haben deutlich niedrigere Arbeitslosengeldbezüge als verheiratete Männer. Der Unterschied ist durch den hohen Teilzeitanteil und die niedrigeren Einkommen von Frauen gegenüber

²⁸⁴ Kopie: Färber, Machbarkeitsstudie S. 14.

Männern bedingt, wird aber durch die Wirkungen der Lohnsteuerklassen III und V verstärkt. Nach Daten der Bundesagentur für Arbeit liegen die durchschnittlichen Zahlbeträge von Leistungen im Jahr 2002 für Frauen insgesamt niedriger. Die Differenzen der Durchschnittsbeträge sind bei einem Vergleich von verheirateten und nichtverheirateten Frauen und Männern besonders hoch. Nicht verheiratete Männer beziehen mit 692 € ein deutlich niedrigeres Arbeitslosengeld als verheiratete Männer mit 986 €. Verheiratete Frauen beziehen demgegenüber mit 589 € ein geringeres Arbeitslosengeld als nicht verheiratete Frauen mit 615 €. Die Differenzen sind in den alten Bundesländern – in denen Frauen weniger vollzeiterwerbstätig und wohl auch weniger in Lohnsteuerklasse IV vertreten sind – noch ausgeprägter²⁸⁵.

Die Konstruktion der Lohnsteuerklassenkombination III/V bewirkt zudem, dass die Lohnersatzleistungen im Vergleich zur Lohnsteuerklassenkombination IV/IV insgesamt höher ausfallen. Die fehlende Übereinstimmung der Summe der monatlichen Lohnsteuer und der Jahreseinkommensteuer, die am Ende des Jahres zu Steuernachzahlungen in III/V und Steuerrückzahlungen in IV/IV oder führt, hat zur Folge, dass der für die Lohnersatzleistungen zu Grunde gelegte Nettolohn in Lohnsteuerklassenkombination III/V zu hoch und in Lohnsteuerklassenkombination IV/IV zu niedrig ist.

3.3. Eingeschränkter Wechsel der Lohnsteuerklassen

Nach dem Merkblatt des Bundesfinanzministeriums für die Steuerklassenwahl bei Arbeitnehmer/innen steht den Eheleuten die Wahl der Lohnsteuerklassen III, IV und V frei. Ein Wechsel ist einmal im Jahr möglich, es sei denn ein/e Ehepartner/in scheidet aus einem Dienstverhältnis aus oder stirbt. Das Bundesfinanzministerium weist auch darauf hin, dass sich die Steuerklasse auf die Zahlung bestimmter Lohnersatzleistungen auswirkt. Lohnersatzleistungen, die in absehbarer Zeit anstehen, sollten daher bei einer Neuwahl der Lohnsteuerklasse berücksichtigt werden²⁸⁶.

Vor allem der Wechsel der Lohnsteuerklassen ist jedoch nicht (gänzlich) frei, sondern steht unter dem Vorbehalt des gemeinsamen günstigsten Steuerabzuges. Nach der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (BAG) und des Bundessozialgerichts (BSG) ist ein Wechsel der Lohnsteuerklassen rechtsmissbräuchlich, wenn die Wahl der Steuerklassen darauf zielt,

²⁸⁵ Bundesagentur für Arbeit, Arbeitsmarkt 2002, www.sozialpolitik-aktuell.de/docs/4/tab/TabelleIV.31.pdf

²⁸⁶ www.bundesfinanzministerium.de; Kleiner Ratgeber für Lohnsteuerzahler, 2005. S. 7ff.

bestimmte Leistungen, wie z.B. den Anspruch auf Mutterschutzgeld²⁸⁷, auf Überbrückungsgeld²⁸⁸ oder den Anspruch auf Arbeitslosengeld²⁸⁹ zu erhöhen. Weder der Arbeitgeber noch die Bundesagentur für Arbeit sind in der Folge verpflichtet, jede steuerrechtlich zulässige Lohnsteuerklassenwahl auch arbeitsrechtlich bzw. leistungsrechtlich zu berücksichtigen.

Die Wahl der Lohnsteuerklassen kann insbesondere dann rechtsmissbräuchlich sein, wenn sie nicht den Einkommensverhältnissen der Eheleute bzw. dem gemeinsamen günstigsten Lohnsteuerabzug entspricht.

Für die Beurteilung der Verhältnisse der monatlichen Arbeitsentgelte werden die Einkommen bzw. die Steuerbelastung zu Grunde gelegt, wie sie ohne den Ausfall des Arbeitsentgelts bestehen würde. Die Einschränkung ist für das Arbeitslosengeld in § 137 SGB III geregelt und bezweckt, keinen Steuerklassenwechsel zuzulassen, der allein wegen des Lohnausfalls vorgenommen wird²⁹⁰. Selbst bei Arbeitslosigkeit des Partners/der Partnerin mit dem höheren Einkommen kann die andere Person nicht ohne Minderung der Lohnersatzleistung in die steuerlich günstigere Lohnsteuerklasse wechseln. Die Einschränkung gilt trotz des steuerlichen Progressionsvorbehalts für Lohnersatzleistungen²⁹¹. Ein Wechsel der Lohnsteuerklasse von III auf V während des Bezuges von Arbeitslosengeld hat zur Folge, dass das Arbeitslosengeld entsprechend der geringeren Lohnsteuerklasse ausgezahlt wird, obwohl ein Mißbrauch der Lohnsteuerklassenwahl nicht mehr möglich ist, denn die Höhe des Anspruches richtet sich nach dem zuletzt gezahlten Nettolohn²⁹².

Zuschüsse des Arbeitgebers bemessen sich ebenfalls nach der steuerrechtlich „vernünftigen“ Wahl, wenn die Änderung oder Erstwahl der Lohnsteuerklassen nur deshalb erfolgt ist, um den Nettoverdienst im Bezugszeitraum im Hinblick auf die Zuschusspflicht des Arbeitgebers zu erhöhen²⁹³.

Das BSG hat 1992 entschieden, dass auch das Erziehungsgeld eine lohnsteuerfreie Entgeltersatzleistung ist, die beim Wechsel der Lohnsteuerklassen zu berücksichtigen sei. Das

²⁸⁷ BAG 6. Senat, Urteil vom 18.09.1991 - 5 AZR 581/90; BAG, Urteil vom 22. 10. 1986, BAG 53, 217 = AP Nr. 5 zu § 14 MuSchG1968 = SAE 1988, 66. Nach dem zuerst angeführten Urteil des BAG kann auch die Erstwahl der Lohnsteuerklasse rechtsmissbräuchlich sein, da für die erste Wahl und einen späteren Wechsel nichts anderes gelten kann.

²⁸⁸ BAG, Urteil v. 09. 09.2003 – 9 AZR 554/02; BAG, Urteil v. 09. 09.2003 – 605/02.

²⁸⁹ BSG, Urteil v. 11.2.1988 – 7 Rar 4/87; BSG, Urteil v. 29. 08. 2002 – B 11 Al 87/01 R; BSG Urteil v. 01. 04. 2004 – B 7 Al 36/03 R.

²⁹⁰ Hauck/Noftz, SGB III, § 137, Rn. 41, 48; vgl. auch BT-Drs.13/74127, S. 53.

²⁹¹ Einkünfte, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, werden nicht besteuert, sind aber in die Höhe der Gesamteinkünfte einzubeziehen und erhöhen so trotzdem die Gesamtsteuerschuld.

²⁹² vgl. u.a. BSG, Urteil v. 29. 08. 2003 - B 11 AL 87/01 R, allerdings mit verfassungsrechtlicher Kritik an der fehlenden Eindeutigkeit zwischen steuerrechtlich freier und sozialrechtlich rechtsmissbräuchlicher Wahl der Lohnsteuerklassen.

²⁹³ BAG, Urteil vom 09.09.2003 - 9 AZR 605/02 m.w.N.

gelte jedenfalls dann, wenn die erziehungsgeldberechtigte Person, Arbeitslohn bezogen habe, der in der Erziehungszeit ausfalle²⁹⁴. Für die Beurteilung der Zweckmäßigkeit des Lohnsteuerklassenwechsel sind daher die Einkommensverhältnisse und die Steuerbelastung vor Ausfall des Arbeitsentgelts zu Grunde zu legen. Für Eheleute ist es steuerlich ungünstig, wenn der/die Ehepartner/in, mit der Lohnsteuerklasse III, Elternzeit in Anspruch nimmt. Damit werden vor allem für verheiratete Männer, die regelmäßig über das höhere Einkommen innerhalb der Ehe verfügen, negative Anreize für die Inanspruchnahme der Elternzeit gesetzt²⁹⁵.

Die von der Rechtsprechung zu Grunde gelegte steuerrechtlich vernünftige Lohnsteuerklassenwahl zielt auf die Maximierung des gemeinsamen Familieneinkommens, nicht auf eine Erhöhung des individuellen (Netto-)Einkommens der Ehepartner/innen oder den individuellen Anspruch auf Lohnersatzleistungen zwecks längerfristiger ökonomischer Sicherheit. Für die meisten Eheleute dürfte darüber hinaus die Vielzahl der nettolohnabhängigen Auswirkungen bei der Wahl der Lohnsteuerklassen nicht absehbar sein. Mit der Orientierung am günstigsten gemeinsamen Einkommen bleiben die nachteiligen Wirkungen in Lohnsteuerklasse V vor allem für Frauen außer Betracht.

4. Anforderungen für eine Neuregelung des Lohnsteuerverfahrens

4.1. Angleichung der Lohnsteuer an die Jahreseinkommensteuer

Nach § 38a Abs. 2 EStG ist die (Jahres-)Lohnsteuer so zu bemessen, dass sie der (Jahres-)Einkommensteuer entspricht, wenn der/die Arbeitnehmer/in ausschließlich Einkünfte aus nichtselbstständiger Beschäftigung bezieht. Auch im Interesse eines liquiden Staatshaushaltes sollte die im Laufe des Jahres gezahlte Lohnsteuer der am Ende des Jahres geschuldeten Einkommensteuer aus nichtselbstständiger Beschäftigung entsprechen. Zusammenveranlagten Eheleuten ist auch der Splittingvorteil²⁹⁶ bereits während des Jahres zu gewähren und daher in das Lohnsteuerverfahren einzuarbeiten. Die Lohnsteuerklassenkombination III/V entspricht diesen Anforderungen nicht. Durch die Limitierung der Grenzsteuersätze in Lohnsteuerklasse V kommt es am Ende des Jahres häufig zu Steuernachzahlungen. Die Unterzahlungen

²⁹⁴ BSG, Urteil v. 29. 04. 1992 - 7 Ar 12/91. Kritisch dazu: Hauck/Noftz, SGB III, § 137, Rn. 48.

²⁹⁵ vgl. auch www.genderkompetenz.info; Die Rechtsprechung des BSG wird allerdings kritisiert, denn das Erziehungsgeld werde gerade unabhängig von einer vorherigen Beschäftigung gewährt und sei insoweit keine nettolohnabhängige Entgeltersatzleistung, vgl. Hauck/Noftz, SGB III, § 137, Rn. 52 m.w.N. Auf Anfrage bei einem Finanzamt und Bezirksamt in Berlin wurde der Lohnsteuerklassenwechsel von V auf III für unproblematisch gehalten.

²⁹⁶ Zu berücksichtigen ist nur der Splittingvorteil der sich aus den Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit ergibt.

belaufen sich geschätzt auf 1,9 Mrd. €. p.a.. Demgegenüber kommt es in der Lohnsteuerklassenkombination IV/IV zu Überzahlungen mit einem geschätzten Volumen von 500 Mio. €²⁹⁷. Anzustreben ist eine möglichst exakte Äquivalenz der Lohnsteuer und der endgültigen Jahreseinkommensteuer, unter Berücksichtigung des Splittingverfahrens.

Die mit dem Alterseinkünftegesetz²⁹⁸ zum 01. 01. 2005 neu geregelte Besteuerung von Alterseinkünften wirft dabei besondere Probleme auf. Neben der schrittweisen Erhöhung von Altersbezügen ab 2005, erhöht sich jährlich der Sonderausgabenabzug für Vorsorgeaufwendungen um 2% bis zum Jahr 2025. Die Vorsorgeaufwendungen werden bereits im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens u.a. als Vorsorgepauschale berücksichtigt. Das Lohnsteuerverfahren muss daher jährlich angepasst werden.

4.2. Leistungsgerechte Verteilung der gemeinsamen Lohnsteuer bei beidseitiger Erwerbstätigkeit

4.2.1. Gleichstellungsrechtlicher Maßstab

Art. 3 Abs. 2 bzw. Abs. 3 GG beinhalten ein Verbot unmittelbarer und mittelbarer Diskriminierung²⁹⁹. Nach Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG ist der Staat verpflichtet, die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern zu fördern und auf die Beseitigung bestehender Nachteile hinzuwirken. Verheiratete Frauen dürfen daher trotz regelmäßig geringerer Einkommen gegenüber ihren Ehemännern im Hinblick auf nach der Lohnbesteuerung verbleibenden Nettolohn nicht schlechter gestellt werden. Das Lohnsteuerverfahren ist so auszugestalten, dass die individuelle Steuerlast der Höhe der Einkommen entspricht und durch das Lohnsteuerverfahren – unabhängig von den Wirkungen des Ehegattensplittings³⁰⁰ - keine negativen Anreize für die Aufnahme bzw. Ausweitung einer sozialversicherungspflichtigen Erwerbstätigkeit gesetzt werden. Der Nettolohn - und die steuerlichen Vorteile aus dem Splitting - sollten Frauen und Männern in einer ihrer (Erwerbs-)Tätigkeit entsprechenden Weise direkt zufließen. Der/die Ehepartner/in mit dem geringeren Einkommen ist konsequent mindestens so zu besteuern, wie es einer individuellen Besteuerung in Lohnsteuerklasse IV entspricht. Das heißt, die Verteilung der gemeinsamen Lohnsteuer muss sich am Verhältnis der individuellen Steuerbelastung nach der Grundtabelle orientieren. Danach sind sowohl die Steuerabzugsbeträge für Werbungskosten,

²⁹⁷ Färber, Machbarkeitsstudie, S. 53.

²⁹⁸ Alterseinkünftegesetz v. 5. Juli 2004, BGBl. I, S. 1427.

²⁹⁹ u.a. BVerfGE 85, 191, 207; 92, 91, 109.

³⁰⁰ Ohne Berücksichtigung der Schlechterstellung des geringeren Einkommens im Lohnsteuerverfahren beschränken sich die benachteiligenden Wirkungen des Ehegattensplittings auf den über das Jahr gewährten Vorteil, der mit der Differenz und der Einkommen steigt und die negativ auf die Erwerbsentscheidung insbesondere von Frauen wirkt.

Sonderausgaben und Vorsorgeaufwendungen, als auch der Grundfreibetrag individuell zu gewähren. Nach diesem Maßstab ist auch der Splittingvorteil auf die Eheleute zu verteilen³⁰¹.

Die Verteilung der Lohnsteuer nach dem Verhältnis der Bruttoeinkünfte berücksichtigt insbesondere nicht die Wirkungen der Progression, wonach der Grenzsteuersatz und folglich die (Lohn-)Steuerlast mit der Höhe des Einkommens steigt.

4.2.2. Steuerrechts- und güterrechtskonformer Maßstab

Ein Maßstab für die Verteilung der Lohnsteuerbelastung zwischen zusammenveranlagten Ehepartner/innen ist im Steuerrecht nicht geregelt. Ein interner Ausgleichsanspruch für gemeinsame Steuerschuld oder Steuererstattung wird zivilrechtlich über die Aufteilung einer Gesamtschuld aus § 426 Abs. 1 BGB hergeleitet³⁰², da die Eheleute nach § 44 AO Gesamtschuldner/innen sind³⁰³. § 426 Abs. 1 BGB geht von einer internen Verpflichtung zu gleichen Teilen aus, „soweit nichts anderes bestimmt ist“. Eine solche Bestimmung kann sich aus dem Gesetz, einer Vereinbarung, dem Sinn und Zweck des Rechtsverhältnisse oder der Natur der Sache ergeben³⁰⁴. Der Aufteilungsmaßstab muss daher den güterrechtlichen und den steuerrechtlichen Verhältnissen der Eheleute Rechnung trägt³⁰⁵.

Steuerrechtskonformer Maßstab

Als steuerrechtskonformer Maßstab kommen die Normen für die Aufteilung einer Steuererstattung und einer Steuerschuld in Betracht. Für den Ersatzanspruch der Eheleute auf überzahlte Lohnsteuer nach § 37 Abs. 2 AO ist der Ausgleichsmaßstab umstritten. Mehrheitlich wird mit materiell-rechtlicher Wirkung auch für den Innenausgleich auf den jeweiligen Anteil an der bereits gezahlten Lohnsteuer abgestellt³⁰⁶. Den Finanzbehörden sei

³⁰¹ Unter Berücksichtigung des Fördergebots aus Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG könnte dem/der geringer verdienenden Partner/in ein höherer Anteil des Splittingvorteils zukommen. Damit würde die fehlende Bezahlung unentgeltlicher Hausarbeit ausgeglichen werden, die wohl häufig von der Person mit dem geringeren Einkommen geleistet wird.

³⁰² Palandt, BGB, § 1353, Rn. 12; Ermann, BGB, § 1353, Rn. 13ff. m.w.N. BGH NJW 2002, S. 1570, m.w.N.; Sonnenschein, NJW 1980, S. 258f. Die Diskussion in Literatur im Rechtsprechung beschäftigt sich vor allem mit Fällen in denen die zunächst zusammenveranlagten Eheleute inzwischen getrennt oder geschieden sind. Dabei geht es entweder um eine Steuererstattung oder um eine Steuerschuld gegenüber dem Finanzamt.

³⁰³ Jed/r Ehepartner/in schuldet danach bei Zusammenveranlagung die gemeinsame Steuerschuld in voller Höhe. Das Finanzamt kann von jedem Teil die ganze Schuld einfordern

³⁰⁴ St. Rechtsprechung u.a. BGH NJW 2002, S. 1570m.w.N.

³⁰⁵ vgl. Sonnenschein, NJW 1980, S. 261, LG Düsseldorf, NJW-RR 1986, S. 1333.

³⁰⁶ FG Berlin EFG 1987, S. 53; FG Köln EFG 1993, S. 422; Tipke/Kruse, AO, § 36; Verwaltungsanweisungen OFD Chemnitz v. 12. 6. 1997, S. 1167; a.A. Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 270, Rn. 8; FG Hessen EFG 1977, S. 544; Paus, FR 1998, S. 146, letzterer nur dann, wenn Interessengegensätze für das Finanzamt erkennbar sind. Das Finanzgericht Berlin begründet die Aufteilung u.a. damit, dass das Finanzamt nicht in die möglicherweise bewusste Wahl der Eheleute bei der Verteilung der Lohnsteuerklassen eingreifen dürfe, ebd. S. 54.

nicht zumutbar, im Einzelfall die zivilrechtlichen Beziehungen zwischen den Beteiligten daraufhin zu prüfen, wer von ihnen – im Innenverhältnis – auf die zur erstattenden Beträge materiell-rechtlich Anspruch hat³⁰⁷. Der angeführte Verwaltungsaufwand des Finanzamtes, der gegen eine Aufteilung des Erstattungsanspruchs angeführt wird, spricht jedoch nicht gegen einen anderen materiell-rechtlichen Ausgleich im Innenverhältnis. Die Regelung zielt wohl eher auf eine problemlose Schuldbefreiung des Finanzamts, unabhängig davon, wem die Erstattung ausgezahlt wurde. Die Aufteilung des Ersatzanspruchs nach dem Verhältnis der gezahlten Lohnsteuer berücksichtigt nicht, dass die Höhe der Lohnsteuer von der Wahl der Steuerklassen abhängig ist und die daraus folgende Benachteiligung der unterschiedlichen Steuerbelastung noch verstärkt³⁰⁸.

Der Aufteilungsmaßstab für eine Einkommensteuerschuld gegenüber dem Finanzamt nach § 270 AO ist das Verhältnis der Beträge, die sich bei getrennter Veranlagung der Gesamtschuldner des § 26a EStG ergeben würden. Die §§ 268 ff AO sollen den Ehepartner/innen für den Fall einer Vollstreckung ermöglichen, die Steuerschuld, die grundsätzlich jede/r Ehepartner/in in voller Höhe schuldet, auf ihren individuellen Lohnsteueranteil zu beschränken. Nach § 270 AO wird deshalb für jede/n Ehepartner/in ein fiktiv zu versteuerndes individuelles Einkommen ermittelt. Die sich entsprechend einer fiktiven getrennten Veranlagung aus der Einkommensteuer-Grundtabelle ergebenden Beträge bilden die Grundlage der Verteilung der Steuerschuld³⁰⁹. Dieser Aufteilungsmaßstab wurde vom Gesetzgeber bewusst gewählt, da sonst der/die Schuldner/in mit dem niedrigeren Einkommen benachteiligt würde³¹⁰.

Güterrechtskonformer Maßstab

Die Aufteilung entsprechend der Steuer aus einer fiktiven getrennten Veranlagung entspricht auch den güterrechtlichen Verhältnissen, wenn die Eheleute im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft oder in Gütertrennung leben³¹¹. In diesen Güterständen sind die Eheleute hinsichtlich ihres Vermögens und ihrer Schulden selbstständig. Deshalb hat im

³⁰⁷ BFH v. 26. 10. 1995, VII S 15/96 unter Hinweis auf BFH v. 1.3.1990, VIII R 103/88, BStBl. II 1990, S. 520. In der Entscheidung ging es um die Pfändung und Überweisung des Anteil eines Ehepartners an der Steuererstattung durch eine dritte Person.

³⁰⁸ Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 270, Rn. 8; ähnliche Begründung bei Sonnenschein, NJW 1980, S. 261, der auf die Zuordnung der Steuerabzüge abstellt.

³⁰⁹ Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO, § 270, Rn. 3f; Tipke/Kruse, AO, § 270, Rn. 2; BFH-NV 1991, S. 214; BFH-NV 2004, S. 1624 (Beschluss v. 09.08.2004, VI B 216/89),

³¹⁰ BFH-NV 1991, S. 214.

³¹¹ Sonnenschein, NJW 1980, S. 261.

Verhältnis der Eheleute zueinander grundsätzlich jeder von ihnen für die Steuer, die auf seine Einkünfte entfällt, selbst aufzukommen³¹².

Eine Aufteilung, die sich ausschließlich an der Höhe der individuellen Einkünfte orientiert, unabhängig von der darauf entfallenden Steuerbelastung³¹³, berücksichtigt nicht, dass die Einkommensteuerschuld von weiteren Besteuerungsmerkmalen wie Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen oder Altersentlastungsbeträgen beeinflusst wird, die nur von einem Ehepartner oder einer Ehepartnerin erfüllt werden, und folglich auch nur für diese Person zu einer steuerlichen Entlastung führen sollen. Darüber hinaus wird der Ausgleich nach den Verhältnissen der Einkünfte nicht der Progression des Einkommensteuertarifs gerecht, die zu erheblichen Unterschieden in der Steuerbelastung je nach Höhe der Einkünfte führt³¹⁴.

4.3. Leistungsgerechter Anspruch auf Lohnersatzleistungen

Der Anspruch auf Lohnersatzleistungen sollte sich ebenfalls an einer leistungsgerechten Verteilung der Lohnsteuer orientieren. Die Verteilung der Lohnsteuer auf die Eheleute entsprechend der Steuerbelastung ihrer individuell zu versteuernden Einkünfte hat auch zur Folge, dass der Anspruch auf Lohnersatzleistungen an einer leistungsgerechten Höhe des Nettolohns gemessen wird.

4.4. Kongruenz mit den Zielen der Verwaltungsmodernisierung – ElsterLohn

Die Neuordnung der Lohnbesteuerung soll nach den Anforderungen der Bundesregierung auch den Zielen der Verwaltungsmodernisierung, konkret der Steuervereinfachung und dem Bürokratieabbau, entsprechen. Für die Lohnsteuer ist dabei vor allem die Einführung des elektronischen Lohnsteuerverfahrens ElsterLohn relevant.

Mit dem Software-Programm ELSTER soll die Jahressteuererklärung, aber auch das Lohnsteuerverfahren (ElsterLohn) vereinfacht werden. Die Daten für die Lohnsteuererklärung, die bisher mittels der Lohnsteuerkarte zwischen Gemeinde, Arbeitgeber, Arbeitnehmer/in und Finanzamt übermittelt wurden, sollen elektronisch

³¹² So auch BGH NJW 1979, S. 546, 548; BGH NJW 2002, S. 1570 m.w.N., die Entscheidung stellt allerdings im Ergebnis auf eine interne Vereinbarung der Eheleute ab.

³¹³ LG Köln, NJW-RR 1991, S. 1027; OLG Düsseldorf, AnwBl 1988, S. 184. Die Entscheidungen beziehen sich auf Einverdienstehen, in denen die Ehefrau keine steuerrelevanten Einkünfte hatte und bereits deshalb ein Anspruch verneint wurde. BGH NJW 1979, 546, 588 hielt beide Maßstäbe für die Aufteilung einer Steuerschuld für steuerrechtskonform; wies allerdings auf die fehlende Berücksichtigung der steuerlichen Lasten hin.

³¹⁴ vgl. LG Düsseldorf, NJW-RR 1986, S. 1333, 1334; Liebelt, NJW 1993, S. 1743.

zwischen Finanzamt, Arbeitgeber und Arbeitnehmer/in ausgetauscht werden. Jede steuerpflichtige Person wird zukünftig mit einer sog. eTIN- Nummer registriert.

Nach dem elektronischen Lohnsteuerverfahren soll das Finanzamt an den/die Arbeitnehmer/in neben dem Steuerbescheid eine Steuerabzugsbescheinigung übermitteln, auf der die lohnsteuerrelevanten Informationen auf der Basis der Verhältnisse vom Vorjahr vermerkt sind. Der/die Arbeitnehmer/in hat die Daten der Steuerabzugsbescheinigung dem Arbeitgeber zugänglich zu machen, welcher die Lohnsteuer berechnet, beim Finanzamt anmeldet und die monatlich einbehaltenen Beträge an das Finanzamt abführt. Am Ende des Jahres oder bei Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses erstellt der Arbeitgeber eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung, die dem Finanzamt übermittelt wird. Der/die Arbeitnehmer/in erhält einen Ausdruck der Lohnsteuerbescheinigung. Auch die Einkommensteuererklärung am Jahresende wird digitalisiert. Jede steuerpflichtige Person trägt unter ihrer persönlichen eTIN-Nummer die Daten der Lohnsteuerbescheinigung bzw. Daten zu Einkünften aus anderen Tätigkeiten in die elektronische Einkommensteuererklärung ein, die dann vom Finanzamt weiterbearbeitet werden³¹⁵.

Das elektronische Lohnsteuerverfahren ist bisher nur teilweise umgesetzt. Die gesetzliche Grundlage ist das Zweite Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003) vom 15. Dezember 2003³¹⁶. Danach sind Arbeitgeber mit maschineller Lohnabrechnung erstmals im Jahr 2005 verpflichtet, die Lohnsteuerbescheinigung auf elektronischem Wege an die Finanzverwaltung zu übermitteln (elektronische Lohnsteuerbescheinigung; § 41b EStG). Für die elektronische Übermittlung hat der Arbeitgeber aus dem Namen, Vornamen und Geburtsdatum des Arbeitnehmers/der Arbeitnehmerin ein Ordnungsmerkmal nach amtlich festgelegter Regel für den/die Arbeitnehmer/in zu bilden und zu verwenden. Für den Arbeitgeber entfällt durch die elektronische Lohnsteuerbescheinigung die Bescheinigung der Daten durch Beschriften / Bekleben der Lohnsteuerkarte. Die bescheinigten Beträge werden den Arbeitnehmer/innen lediglich formlos mitgeteilt³¹⁷.

Für nach dem 31. Dezember 2004 endende Anmeldezeiträume hat der Arbeitgeber zudem die Lohnsteuer-Anmeldungen elektronisch zu übermitteln (§ 41a Abs. 1, § 52 Abs. 52b EStG i.d.F. StÄndG 2003).

³¹⁵ vgl. im Einzelnen Zinner, Modernisierung des Lohnsteuer- und Einkommensteuerverfahrens, S. 33 – 39.

³¹⁶ BGBl. I, S. 2645.

³¹⁷ Weitere Informationen unter www.elsterlohn.de.

Eine vollständige elektronische Einführung von ElsterLohn erlaubt eine zeitnähere Bearbeitung von steuerrelevanten Informationen aus dem Vorjahr, aber auch bei Änderungen während des Jahres. Mit einem Online-Verfahren könnten bereits bei den monatlichen Steuerberechnungen und –anmeldungen Informationen für zusammenveranlagte Eheleute zusammengeführt werden, um eine genaue Besteuerung auch bei einer gemeinsamen Veranlagung zu gewährleisten. Zumindest theoretisch erlaubt die elektronische Berechnung jede beliebige Aufteilung der Lohnsteuerschuld zwischen den Eheleuten und die Berechnung des entsprechenden Splittingvorteils, auch bereits während des Quellenabzugsverfahrens³¹⁸.

4.5. Zusammenfassung der Anforderungen

- Die alternative Gestaltung der Lohnbesteuerung von Eheleuten setzt voraus, dass die während des Jahres durch den Arbeitgeber einbehaltene und an das Finanzamt abgeführte Lohnsteuer der Jahreseinkommensteuer entspricht. Für Eheleute ist wegen der Zusammenveranlagung die gemeinsame Lohnsteuer der Eheleute unter Berücksichtigung des Splittingvorteils an die Jahressteuer anzugleichen.
- Die gemeinsame Lohnsteuer und der Splittingvorteil sind innerhalb der Ehe leistungsgerecht im Verhältnis der Lohnsteuerbeträge aufzuteilen, die sich nach einer fiktiven individuellen Besteuerung der jeweiligen Bruttoeinkommen ergeben. Der Maßstab entspricht dem gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft und findet sich steuerrechtlich bei der Aufteilung einer Steuerschuld wieder. Diese Verteilung entspricht auch gleichstellungsrechtlichen Anforderungen.
- Aus der leistungsgerechten Verteilung der Lohnsteuer ergeben sich leistungsgerechte Ansprüche auf Lohnersatzleistungen.
- Das elektronische Lohnsteuerverfahren ermöglicht zumindest theoretisch eine beliebige Aufteilung der Lohnsteuerschuld zwischen den Eheleuten und erleichtert eine zeitnahe Zusammenführung von Lohnsteueranmeldungen und Abweichungen der individuellen Einkommenshöhen.

³¹⁸ Färber, Machbarkeitsstudie, S. 25.

5. Alternative Lohnsteuermodelle

Auf Bundesebene werden verschiedene Lohnsteuermodelle für Eheleute diskutiert.³¹⁹ Das Ehegattensplitting bleibt nach allen Modellen erhalten. Der Umbau findet allein auf der Ebene der Lohnsteuer statt.

5.1. Anteilsverfahren³²⁰

5.1.1. Aufteilung und Berechnung der Lohnsteuer

Das Anteilsverfahren orientiert sich am Verhältnis der individuellen Bruttolöhne der Eheleute. Verdient der/die besser verdienende Ehepartner/in 70% des gemeinsamen Einkommens und der/die schlechter verdienende Ehepartner/in 30%, dann wird die Lohnsteuer im Verhältnis 70 zu 30 auf die Eheleute verteilt. Der individuelle Anteil des Ehepartners bzw. der Ehepartnerin am gemeinsamen Bruttoeinkommen wird durch das Finanzamt auf der elektronischen Steuerkarte eingetragen³²¹. Die Berechnung der individuellen Lohnsteuer obliegt weiterhin dem Arbeitgeber. Zur Berechnung der jeweiligen Lohnsteuer der Arbeitnehmer/in wird das gemeinsame Bruttoeinkommen der Eheleute über den individuellen Anteil errechnet und anhand einer Splittingtabelle die gemeinsame Lohnsteuer ermittelt. Die Splittingtabelle entspricht der Tabelle für die Lohnsteuerklasse III, enthält aber einen zweiten Werbungskostenpauschbetrag, der bisher in der Tabelle für Lohnsteuerklasse V berücksichtigt wurde. Die individuelle Lohnsteuer wird dann über den auf der Steuerkarte eingetragenen individuellen Anteil am gemeinsamen Bruttoeinkommen berechnet, im Beispielsfall 70% bzw. 30% der gemeinsamen Lohnsteuerschuld (vgl. Tab. 5, unten S. 31).

In Einverdienstehen beträgt der individuelle Anteil am gemeinsamen Bruttoeinkommen 100%. Die Lohnsteuer wird anhand einer gesonderten Splittingtabelle, die wie bisher nur einen Werbungskostenpauschbetrag berücksichtigt, ermittelt. Für Alleinverdiener/innen ändert sich mit dem Anteilsverfahren also nichts.

³¹⁹ Das BMFSFJ hat ein Gutachten zur Prüfung verschiedener Lohnsteuermodelle in Auftrag gegeben, auf das im Folgenden Bezug genommen wird, vgl. Prof. Dr. Gisela Färber: Verwaltungswissenschaftliche Machbarkeitsstudie zur Reform des Quellenabzugsverfahrens beim Splittingtarif der Einkommensteuer, Januar 2005.

³²⁰ vgl. Färber, Machbarkeitsstudie, S. 26f und 30ff. Das Anteilsverfahren ist in weiten Teilen zwischen BMFSFJ und BMF abgestimmt.

³²¹ Die Anteile könnten auch durch die Eheleute selbst bestimmt werden, sog. Prozentsatzverfahren. Die Ermittlung der Prozentsätze ist aber für die Mehrzahl der Steuerpflichtigen nicht transparent. Zudem ist das Prozentsatzverfahren stark manipulationsanfällig, vgl. Färber, Machbarkeitsstudie S. 35ff.

Berechnung der Lohnsteuer nach dem Anteilsverfahren

1. Berechnung des individuellen Anteils am gemeinsamen Bruttoeinkommen	Individuelles Bruttoeinkommen dividiert durch gemeinsames Bruttoeinkommen	Eintrag auf der Steuerkarte durch das Finanzamt
2. Berechnung des gemeinsamen Bruttoeinkommens des Ehepaares	Individuelles Bruttoeinkommen dividiert durch individuellen Anteil	Berechnung durch den Arbeitgeber
3. Ermittlung der gemeinsamen Lohnsteuer	Ermittlung der gemeinsamen Lohnsteuer anhand Splittingtabelle	Ermittlung durch den Arbeitgeber
4. Berechnung der individuellen Lohnsteuer	Gemeinsame Lohnsteuer multipliziert mit individuellem Anteil am gemeinsamen Bruttoeinkommen	Berechnung durch den Arbeitgeber

5.1.2. Angleichung von Lohnsteuer und Jahreseinkommensteuer

Die im Laufe des Jahres abgeführten Steuern entsprechen der gemeinsamen Jahreseinkommensteuer der Eheleute. Während es bisher in der Lohnsteuerklassenkombination III/V regelmäßig zu Steuernachzahlungen, in VI/VI zu Steuerrückzahlungen kam, fällt eine Steuerrückzahlung oder – nachzahlung nur noch dann an, wenn sich die in der Steuerkarte eingetragenen Anteile verändern. Damit können zumindest in einfachen Steuerfällen die Einkommensteuererklärungen - den Zielen der Verwaltungsmodernisierung entsprechend - vereinfacht werden. Den Steuerzahler/innen wird bereits im Laufe des Jahres die tatsächlich anfallende Einkommensteuer abgezogen. Damit erhöht sich zwar die steuerliche Belastung während des Jahres, unvorhergesehene Steuerbelastungen am Jahresende entfallen jedoch und gewährleisten so insbesondere bei geringen Einkommen mehr Planungssicherheit³²².

Bei Einkommensveränderungen durch Lohnerhöhungen oder Ausweitung des Arbeitsumfangs können die Lohnsteuerschuld und die Jahreseinkommensteuer aufgrund der Veränderung der Anteile der Eheleute voneinander abweichen. Beim Anteilsverfahren entstehen vor allem Steuernachzahlungen, die jedoch sehr gering sind³²³.

³²² vgl. Färber, Machbarkeitsstudie, S. 35.

5.2.3. Keine leistungsgerechte Verteilung der Lohnsteuer

Im Vergleich zur Lohnsteuerklasse V fällt der Grenzsteuersatz des geringeren Einkommens bedeutend niedriger aus. Damit steigt der Nettolohn und die nettolohnabhängigen Lohnersatzleistungen. Die negativen Anreizwirkungen der hohen Grenzsteuerbelastung bei der Aufnahme einer sozialversicherungspflichtigen Erwerbstätigkeit werden abgeschwächt. Die steuerlichen Entlastungen aus den Steuerabzügen und der Grundfreibetrag werden nach dem Anteil am gemeinsamen Bruttoeinkommen auf die Ehepartner/innen verteilt. Die einseitige Berücksichtigung der kindbedingten Freibeträge in Lohnsteuerklasse III bei der Berechnung von Solidaritätszuschlag und der Kirchensteuer entfällt mit dem Anteilsverfahren zugunsten einer anteiligen Entlastung³²⁴.

Die Aufteilung im Verhältnis der Bruttoeinkommen hat jedoch zu Folge, dass ein Teil der Progressionsbelastung des höheren Einkommens auf das niedrigere Einkommen verlagert wird. Weder die Entlastung aus den Steuerabzugsbeträgen noch der Grundfreibetrag orientieren sich an dem Grenzsteuersatz, welcher der Höhe des individuellen Bruttoeinkommens entspricht³²⁵. Der Grenzsteuersatz ist immer noch höher, der Nettolohn niedriger als in Lohnsteuerklasse IV. Die Entlastung aus den kindbedingten Freibeträgen würden überwiegend der (regelmäßig weniger betreuend tätigen) Person mit dem höheren Einkommen zufließen. Auch das Existenzminimum wird für den/die Ehepartner/in mit dem geringeren Einkommen nicht vollständig steuerlich freigestellt. Der Lohnsteuerabzug setzt nach wie vor bei einem Bruttoeinkommen ein, welches bei ledigen Steuerzahler/innen unterhalb des Grundfreibetrages liegt. Die Verteilung der gemeinsamen Lohnsteuer zu Lasten des geringeren Einkommens ist im Verhältnis zur Steuerschuld vor allem bei niedrigen Einkommen erheblich, da der Grundfreibetrag nur anteilig berücksichtigt ist³²⁶. Nach einer individuellen Besteuerung bleibt das jährliche Einkommen wegen des Grundfreibetrags in Höhe von 7.664 € und weiterer Steuerabzüge bis zu einem Betrag von ca. 10.000 € lohnsteuerfrei.

³²³ vgl. Berechnungen der Abweichungen in Abhängigkeit von der Einkommensveränderung der besser oder schlechter verdienenden Person, S. 44f. Abb. 18 bis 20.

³²⁴ Innerhalb des BMFSFJ ist im Gespräch, die das Kindergeld übersteigende steuerliche Entlastung durch die kindbedingten Freibeträge bereits im Lohnsteuerverfahren zu berücksichtigen. Diese Entlastung würde den Eheleuten ebenfalls anteilig zufließen.

³²⁵ Die Wirkung ist insbesondere für den Werbungskostenpauschbetrag problematisch. Dieser wird gewährt, um die Besteuerung nach der objektiven Leistungsfähigkeit zu gewährleisten. Auch bei der Zusammenveranlagung ist der Werbungskostenpauschbetrag individuell zuzurechnen. Mit dem Anteilsverfahren wird der Werbungskostenpauschbetrag aber nur anteilig gewährt.

³²⁶ vgl. Färber, Machbarkeitsstudie zu den Ergebnissen des Anteilsverfahrens für den Tarif 2004: Abb. 11, S. 32 und Tab. A1, S. 64.

Das Anteilsverfahren ist damit gegenüber der Lohnsteuerklassenkombination III/V gleichstellungsrechtlich ein Fortschritt, denn mit den gesenkten Lohnsteuerabzügen steigt der erzielbare Nettolohn. Im Zusammenspiel mit der Gleitzone der geringfügigen Beschäftigung zwischen 400 € und 800 €, in der die Sozialversicherungsbeiträge langsam ansteigen, ist der Übergang in eine sozialversicherungspflichtige Tätigkeit mit vollen Lohnsteuer- und Sozialversicherungsabzügen weniger abschreckend. Das Anteilsverfahren entspricht jedoch nicht einer leistungsgerechten Verteilung der Lohnsteuer, sondern bleibt hinter dem gleichstellungsrechtlichen, güterrechts- und steuerrechtskonformen Maßstab zurück. Es verbleibt – ein durchaus reglungsfähiger - Anspruch auf einen eheinternen Ausgleich der Lohnsteuerbelastung, der (bisher) nicht eindeutig normiert und eheintern nur schwer durchsetzbar ist. Das Prinzip der höheren Belastung des geringeren Einkommens der Lohnsteuerklassenkombination III/V und damit die mittelbare Diskriminierung von Frauen bleibt bestehen. Mit der höheren Belastung des geringeren Einkommens, bleiben auch die Ansprüche auf Lohnersatzleistungen niedriger. Aufgrund der festgelegten Anteile können die Eheleute auch nicht mehr wie bisher mit der Wahl der Lohnsteuerklassen auf die Höhe der Lohnersatzleistungen Einfluss nehmen. Damit sinkt zwar die Manipulationsmöglichkeit, gleichzeitig werden vor allem Frauen, als die Partner/innen mit den geringeren Einkommen auf die höheren Lohnsteuerabzüge und den damit sinkenden Nettolohn festgelegt.

5.2.4. Datenschutzrechtliche Probleme

Bisher konnte der Arbeitgeber aus der Lohnsteuerkarte Informationen zu den Einkommensverhältnissen der Eheleute bzw. des Ehepartners/der Ehepartnerin nur der Wahl der Lohnsteuerklasse III, IV oder V entnehmen³²⁷. Mit der Kenntnis des individuellen Anteils der Arbeitnehmerin oder des Arbeitnehmers kennt der Arbeitgeber jedoch das gemeinsame Bruttoeinkommen der Eheleute und das individuelle Einkommen des Ehepartners/der Ehepartnerin oder kann diese Daten auf einfache Weise ermitteln.

Das Anteilsverfahren wirft unter Berücksichtigung des Grundrechts auf informationelle Selbstbestimmung nach Art. 2 Abs. 1 GG i.V. m. Art. 1 GG datenschutzrechtliche Bedenken auf. Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung umfasst insbesondere die Befugnis der einzelnen Person, selbst über die Preisgabe und Verwendung von persönlichen Daten zu bestimmen und schützt auch persönliche Informationen über die wirtschaftlichen Verhältnisse³²⁸. Das Grundrecht gilt in erster Linie zwischen Staat und Bürger/innen. Der

³²⁷ Die Berechtigung der Nutzung der Informationen der Lohnsteuerkarte für die Einbehaltung der Lohnsteuer ergibt sich aus ihrer Zweckbestimmung nach § 39 b EStG, vgl. Gola/Wronka, Arbeitnehmerdatenschutz, Rn. 458ff.

³²⁸ vgl. Gola/Schomerus, BDSchG, § 1, Rn. 10; Dreier, Art. 2 Abs. 1, Rn. 78f

Gesetzgeber hat jedoch die Aufgabe, auch privatrechtliche Beziehungen wie sie zwischen (privaten) Arbeitgebern und Arbeitnehmer/innen bestehen, grundrechtsmäßig ausgewogen zu gestalten³²⁹. Dabei ist zwischen den schutzwürdigen Interessen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer/innen abzuwägen. Nach dem Prinzip der Datensparsamkeit sollen Arbeitgebern nur solche Daten zugänglich sein, die für die Durchführung des Arbeitsverhältnisses notwendig sind. Dies sind insbesondere Daten, an denen der Arbeitgeber ein berechtigtes Interesse hat, weil sie das Arbeitsverhältnis bzw. Interessen des Arbeitgebers betreffen³³⁰. Für die Abwicklung des Lohnsteuerverfahrens muss der Arbeitgeber zu bestimmten Informationen der angestellten Person Zugang haben. Für den/die Ehepartner/in fehlt es jedoch an einer „arbeitsvertraglichen Zweckbestimmung“. Mit dieser Einkommenstransparenz ist der Schutz der Arbeitnehmer/innen vor einer unzulässigen „Steuerung“ durch den Arbeitgeber unzureichend geschützt. Die Informationen zu den wirtschaftlichen Verhältnissen könnten in personalpolitische Entscheidungen bzw. in die Sozialplangestaltung einfließen und so zu Lasten von Arbeitnehmer/innen, vor allem der einkommensschwächeren Frauen, gehen. Unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsprinzips ist ein notwendiger Eingriff in die informationelle Selbstbestimmung von Arbeitnehmer/innen so gering wie möglich zu halten. Dies hat der Gesetzgeber bei einer Neugestaltung der Lohnbesteuerung von Eheleuten zu beachten. Der Kenntnis der Einkommensverhältnisse der Eheleute läßt sich begrenzt über eine Einteilung in Anteilklassen z.B. in 10er Schritten entgegenwirken. Der Arbeitgeber hätte dann nur eine ungefähre Vorstellung von den Einkommensverhältnissen. Gleichzeitig sinkt damit jedoch die exakte Anpassung von Lohnsteuer und Jahreseinkommensteuer.

5.2. Begünstigungsverfahren³³¹

5.2.1. Verteilung und Berechnung der Lohnsteuer

Das Begünstigungsverfahren orientiert sich am Verhältnis der individuellen Bruttoeinkommen der Eheleute nach einer fiktiven individuellen Besteuerung. Im Vergleich zum Verhältnis der Bruttoeinkommen ist der Anteil des geringeren Einkommens nach einer der fiktiven individuellen Besteuerung niedriger und der Anteil des höheren Einkommens höher, was vor allem auf die Berücksichtigung des Grundfreibetrages und der Steuerabzüge, als auch auf den progressiven Tarif zurückzuführen ist (vgl. Tab. 5).

³²⁹ Gola/Wronka, Arbeitnehmerdatenschutz, Rn. 59ff unter Hinweis auf : BAGE 48, 122 m.w.N.

³³⁰ vgl. auch die gesetzlichen Regelungen z.B. § 34 Hessisches DatenschutzG; § 35 Landesdatenschutzgesetz Mecklenburg-Vorpommern, 90 Abs. 4 Bundesbeamtengesetz, § 4, 28 BundesdatenschutzG; Gola/Wronka, Arbeitnehmerdatenschutz, Rn. 200ff.

³³¹ vgl. Färber, Machbarkeitsstudie, S. 28f und 39ff.

Die fiktiv ermittelte Lohnsteuerschuld wird um einen anteiligen Betrag für den Splittingvorteil gemindert. Die Berechnung des Begünstigungsfaktors obliegt dem Finanzamt. Für die Berechnung des Begünstigungsfaktors wird vom Splittingvorteil des Vorjahres ausgegangen, welcher sich aus der bereits abgeschlossenen Einkommensteuerveranlagung oder einer zeitnahen Auswertung der Lohnsteueranmeldungen des Vorjahres ergibt. Der Begünstigungsfaktor wird als Prozentsatz der gemeinsamen Lohnsteuer angegeben, der sich fiktiv aus einer Versteuerung der Eheleute nach Steuerklasse I oder IV ergeben würde. Der Begünstigungsfaktor wird durch das Finanzamt auf der elektronischen Steuerkarte eingetragen. Der Arbeitgeber ermittelt anhand der Lohnsteuerklasse die Lohnsteuer für den/die Arbeitnehmer/in und multipliziert diese mit dem Begünstigungsfaktor. Für Alleinverdienende bleibt es bei einer Besteuerung entsprechend der Lohnsteuerklasse III.

Berechnung der Lohnsteuer nach dem Begünstigungsverfahren		
1. Berechnung des Begünstigungsfaktors	Jahreseinkommensteuer nach der Splittingtabelle geteilt durch die Summe der Jahreseinkommensteuer nach StKl. IV	Berechnung durch das Finanzamt und Eintrag auf der elektronischen Lohnsteuerkarte
2. Berechnung der individuellen Lohnsteuer	Begünstigungsfaktor multipliziert mit Einkommensteuer nach StKl. IV	Berechnung durch den Arbeitgeber

5.2.2. Angleichung der Lohnsteuer und der Jahreseinkommensteuer

Ebenso wie beim Anteilsverfahren entsprechen die im Laufe des Jahres abgeführten Steuern der Gesamtsteuerschuld der Eheleute, wenn die Einkommensverhältnisse der Eheleute denen des Vorjahres entsprechen. Verändert sich das Verhältnis der Einkommensdifferenz der Eheleute bzw. die Einkommenshöhe aufgrund von Lohnerhöhungen oder einer Ausweitung des Arbeitsumfangs, so verändert sich auch der Begünstigungsfaktor. Es kann daher zu Steuerrück- oder Steuernachzahlungen kommen. Während Abweichungen beim Anteilsverfahren eher Steuerüberzahlungen erzeugen, entstehen beim Begünstigungsverfahren tendenziell eher Steuernachzahlungen. Beispielsweise kommt es bei einer Einkommenssteigerung der besser verdienenden Person um 40 % bei einem gemeinsamen Einkommen von etwa 106.000 € zu Steuernachzahlungen in Höhe von ca. 358 €. Mit zunehmenden Einkommensvariationen steigen auch die Abweichungen³³².

³³² vgl. Färber, Machbarkeitsstudie, S. 46ff.

5.2.3. Leistungsgerechte Verteilung der Lohnsteuer

Nach dem Begünstigungsverfahren werden beiden Ehepartner/innen – ebenso wie bei der Besteuerung nach Lohnsteuerklasse IV oder I – ihre individuellen Steuerabzüge zugerechnet und die Lohnsteuer in Abhängigkeit von einem individuellen Grenzsteuersatz bestimmt. Die prozentuale Berücksichtigung des Splittingvorteils als Abzugsbetrag gewährleistet, dass die Besserstellung aus dem Splittingverfahren den Eheleuten bereits während des Jahres zu Gute kommt. Der abzuführende Lohnsteuerbetrag ist damit in der Summe niedriger als in der Lohnsteuerklasse IV³³³. Im Unterschied zu der Lohnsteuerklassenkombination III/V, aber auch zum Anteilsverfahren, profitiert auch die Person mit dem geringeren Einkommen vom Splitting. Damit entspricht das Begünstigungsverfahren dem gleichstellungsrechtlichen, güterrechts- und steuerrechtskonformen Maßstab. Die Notwendigkeit eines zivilrechtlichen Ausgleichs zwischen den Eheleuten entfällt damit. Ansprüche auf Lohnersatzleistungen entstehen leistungsgerecht in der Höhe, welcher dem individuellen versteuerten Einkommen entspricht.

5.2.4. Datenschutz

Vom Begünstigungsfaktor kann nicht ohne weiteres auf das Einkommen des anderen Ehepartners oder der Ehepartnerin geschlossen werden. Die Rückrechnung ist zwar möglich, jedoch relativ kompliziert, da sie von zwei unbekanntem Variablen, der Höhe des gemeinsamen Einkommens und der Einkommensdifferenz zwischen den Eheleuten abhängt³³⁴.

5.2.5. Exkurs: Modell IV +

Das Modell IV+ geht davon aus, dass der/die Ehepartner/in mit dem geringeren Einkommen nach Lohnsteuerklasse IV besteuert wird. Sie wird damit gegenüber ledigen Steuerpflichtigen nicht benachteiligt. Der/die Ehepartner/in mit dem höheren Einkommen wird fiktiv nach Lohnsteuerklasse III besteuert und die Differenz zwischen der gemeinsamen Lohnsteuer der Lohnsteuerklassenkombination IV/IV und III/V abgezogen³³⁵. Der Splittingvorteil verbleibt insgesamt der Person mit dem höheren Einkommen. Die Verwerfungen zwischen Lohnsteuer und Jahreseinkommensteuer der Lohnsteuerklassenkombination III/V bleiben nach diesem Modell bestehen.

³³³ Nach den Berechnungen der Machbarkeitsstudie zum Begünstigungsverfahren liegt die Grenzbelastung bei beiden Ehepartner/innen in einigen Bereichen über der Grenzbelastung der Steuerklasse IV, was sich aus der Wechselwirkung der Einkommen und Veränderungen im Tarifverlauf ergibt. Auf der Ebene des gemeinsamen Einkommens der Eheleute bleibt die Besserstellung jedoch erhalten vgl. S. 39ff.

³³⁴ vgl. Färber, Machbarkeitsstudie, S. 42.

³³⁵ vgl. Unterlagen des BMFSFJ : Alternativen zur Steuerklassenkombination III/V v. 02. 07.2004, S. 10.

5.3. Zusammenfassende Beurteilung der Lohnsteuermodelle

Sowohl beim Anteilsverfahren als auch beim Begünstigungsverfahren entspricht die Summe der Lohnsteuer dann genau der Jahreseinkommensteuer, wenn die Einkommensverhältnisse der Eheleute denen des Vorjahres entsprechen. Allein durch den Wegfall der Steuernachzahlungen aus der Lohnsteuerklassenkombination III/V, abzüglich der Steuerrückzahlungen der Lohnsteuerklassenkombination IV/IV, entsteht unterjährig eine Liquiditätsverbesserung des Staatshaushaltes, die mit mindestens 1,4 Mrd. EUR zu beziffern ist³³⁶. Diese Liquiditätsverbesserung ist nicht als Steuermehreinnahme zu klassifizieren, sondern als eine veränderte zeitliche Abstimmung von Steuerschuld und Steuerzahlung. Die Anpassung der Lohnsteuer an die Jahressteuer hat auch zur Folge, dass bei den Lohnersatzleistungen insgesamt Einsparungen entstehen, da diese aufgrund eines an die Jahreseinkommensteuer angepassten Nettolohns gewährt werden. Eheleute, die bisher nach Lohnsteuerklasse III/V besteuert wurden, erhalten in der Summe geringere, Eheleute mit IV/IV höhere Lohnersatzleistungen³³⁷.

Bei abweichenden Einkommensverhältnissen ist das Anteilsverfahren exakter als das Begünstigungsverfahren und daher im Hinblick auf das staatliche Finanzaufkommen attraktiver, insbesondere da beim Begünstigungsverfahren vor allem Steuernachzahlungen entstehen. Mit einer vollständigen Umsetzung des elektronischen Steuerverfahrens Elster könnten die Einkommensverhältnisse der Eheleute allerdings auch innerhalb eines Jahres angepasst und Steuernachzahlungen vermieden werden. Insgesamt bleiben die Abweichungen weit unter den Abweichungen der Lohnsteuerklassenkombination III/V. Die Umsetzung des Begünstigungsverfahrens wird zudem durch das Alterseinkünftegesetz erschwert, wonach bis zum Jahr 2025 jährlich die prozentuale Höhe des Steuerabzugs für Vorsorgeaufwendungen steigt. Damit verändert sich jährlich die Einkommensteuer des letzten Jahres und macht eine jährliche Neubestimmung des Begünstigungsfaktors notwendig.

Bei beiden Verfahren sinken die negativen Anreizwirkungen für die Aufnahme einer sozialversicherungspflichtigen Erwerbstätigkeit, insbesondere für Frauen, die aus der Nichterwerbstätigkeit oder Elternzeit kommen. Damit steigt zwar die Grenzsteuerbelastung für den/die Ehepartner/in mit dem höheren Einkommen; negative Auswirkungen auf die

³³⁶ In der Machbarkeitsstudie werden darüber hinaus Unterzahlungen bei Ehepaaren mit nur einem/einer abhängig beschäftigten Ehepartner/in und Abweichungen infolge von Freibeträgen berücksichtigt. Danach wären zumindest in dem Jahr, in dem eine Umstellung auf das Anteilsverfahren oder Begünstigungsverfahren wirksam werden, mit einmaligen Mehreinnahmen von 3-5 Mrd. € zu rechnen, vgl. S. 53.

³³⁷ Vgl. Färber, Machbarkeitsstudie, S. 54ff.

Erwerbstätigkeit der höher verdienenden Person sind jedoch nicht zu erwarten. Die Erwerbstätigkeit von Männern, als Ehepartner mit dem höheren Einkommen, steht in der Regel nicht zur Disposition. Männer passen sich weniger den schwankenden Lohnverhältnissen an als Frauen³³⁸. Nach beiden Modellen würden die Lohnersatzleistungen insbesondere für Frauen steigen und für Männer sinken. Eine falsche oder rechtsmissbräuchliche Wahl der Lohnsteuer entfällt.

Das Anteilsverfahren beseitigt jedoch nicht die mittelbare Diskriminierung von Frauen. Die Verteilung der Lohnsteuer entsprechend der Anteile am gemeinsamen Bruttoeinkommen hat zur Folge, dass das geringere Einkommen einen Teil der Lohnsteuer des höheren Einkommens trägt. Der Splittingvorteil verbleibt dem Ehepartner mit dem höheren Einkommen. Entsprechend geringer sind auch die Lohnersatzleistungen, die sich am Nettolohn orientieren. Mit der Orientierung an den Einkommensanteilen, entfällt die Möglichkeit von Eheleuten auf die Höhe von Lohnersatzleistungen Einfluss zu nehmen. Problematisch ist die Kenntnis des Arbeitgebers über die gemeinsamen Einkommensverhältnisse der Eheleute, insbesondere das Einkommen des Ehepartners/der Ehepartnerin, die nicht in einem Arbeitsverhältnis des Arbeitgebers stehen. Die Kenntnis der wirtschaftlichen Verhältnisse kann vor allem bei der Sozialplangestaltung zu Lasten von Arbeitnehmer/innen führen.

Demgegenüber entspricht das Begünstigungsverfahren gleichstellungsrechtlichen Anforderungen. Die Person mit dem niedrigeren Einkommen wird gegenüber einer individuellen Besteuerung nicht schlechter gestellt. Vielmehr fließen ihr auch direkt die finanziellen Vorteile aus dem Ehegattensplitting zu. Die Berücksichtigung der kindbedingten Freibeträge im Rahmen des Lohnsteuerverfahrens hätte zur Folge, dass eine das Kindergeld übersteigende steuerliche Entlastung für die Betreuung von Kindern anteilig Frauen als den überwiegend betreuenden Personen direkt zukommt. Die Benachteiligung bei der Berechnung des Solidarzuschlags und der Kirchensteuer entfällt mit der Aufteilung der Freibeträge auf die Eheleute. Mit dem Begünstigungsverfahren entfällt ein zivilrechtlicher Ausgleich zwischen den Eheleuten, da die Lohnbesteuerung der zivilrechtlichen Traglast entspricht.

³³⁸ vgl. die Erläuterungen zum „Male chauvinist model“ für die Analyse von Anreizwirkungen einer Veränderung des Steuer- und Sozialsystems u.a. bei Schwarze, Geringfügige Beschäftigung, DIW 1998; Althammer, Ökonomische Theorie, 2000; a.A. Steiner/Wrohlich, DIW 2004.

Tab. 5: Lohnsteuer nach Lohnsteuermodellen bei eheinterner Einkommensverteilung 2:1 in €

Gemeinsames Einkommen im Verhältnis 2:1	Anteilsverfahren		Begünstigungsverfahren		III/V	
	Person 1	Person 2	Person 1	Person 2	Person 1	Person 2
10.000/5.000	0	0	0	0	0	652
18.000/9.000	947	473	1.420	0	0	819
30.000/15.000	4.023	2.001	5.027	1.007	2.336	3.436
48.000/24.000	9.731	4.865	11.323	3.237	7.156	6.784

Quelle: Färber, Machbarkeitsstudie, Tab. A1/Tab A2 für den Tarif 2004

6. Zusammenfassung: Kriterien der Lohnbesteuerung von Eheleuten

Bislang wird auf Bundesebene, als auch durch die Lohnsteuerreferenten der Länder das Anteilsverfahren bevorzugt. Damit wird vor allem den fiskalischen Interessen des Bundes und der Länder Rechnung getragen. Das Begünstigungsverfahren scheint aufgrund des jährlich steigenden Sonderausgabenabzuges durch das Alterseinkünftegesetz technisch aufwendiger und aufgrund möglicher Abweichungen von Lohnsteuer und Jahreseinkommensteuer fiskalisch uninteressanter.

Grundlegend für ein alternatives Lohnsteuermodell, das – entsprechend dem Koalitionsvertrag und den europäischen Anforderungen – auf den Abbau der mittelbaren Diskriminierung von verheirateten Frauen zielt, ist eine konsequente Gleichstellungsorientierung. Das Ziel der tatsächlichen Gleichberechtigung von Frauen und Männern aus Art. 3 Abs. 2 GG hat Verfassungsrang³³⁹. Die Benachteiligung von Frauen ist weder durch unter dem Aspekt der Verwaltungsvereinfachung, noch durch das Ziel der Haushaltssanierung zu rechtfertigen³⁴⁰. Die unterschiedlichen staatlichen Ziele sind zu vereinbaren und eine (gleichstellungs-)gerechte Verteilung der Lohnsteuerlasten zu gewährleisten. Die Person mit dem geringeren Einkommen darf folglich gegenüber der Lohnbesteuerung lediger Personen nach den derzeitigen Lohnsteuerklassen I und IV nicht schlechter gestellt werden. Der Splittingvorteil sollte zumindest anteilig beiden Eheleuten zufließen.

Das Gesetzgebungsverfahren hat nach § 2 der Gemeinsamen Geschäftsordnung der Bundesministerien das Prinzip des Gender Mainstreaming zu berücksichtigen.

³³⁹ Vgl. Dreier, GG, Art. 3 Abs. 2, Rn. 93; Sachs, GG, Art. 3, Rn. 265f.

³⁴⁰ Sachs, GG, Art. 3, Rn. 145.

Das Ehegattensplitting wird mit einer Änderung des Lohnsteuerverfahrens nicht in Frage gestellt. Im Gegensatz zur der Kritik an der Lohnsteuerklassenkombination III/V wird das Ehegattensplitting vor allem aus juristischer Perspektive weiterhin verteidigt. Vielfach werden die negativen Anreizwirkungen der Zusammenveranlagung allein auf die Lohnsteuerklassenkombination III/V zurückgeführt. Die Lohnsteuer ändert als Erhebungsform der Einkommensteuer jedoch nichts an den Auswirkungen des Ehegattensplittings, sondern regelt allein die Verteilung der Lohnsteuer und des Splittingvorteils für abhängig Beschäftigte während des Steuerjahres. Die Forderung nach einer alternativen Besteuerung der Ehe unter Abschaffung des gegenwärtig geltenden Ehegattensplittings bleibt daher unverändert wichtig.

Literaturverzeichnis:

Althammer, J.: Ökonomische Theorie der Familienpolitik, Heidelberg 2000

Arens, W.: Interne Verteilung von Einkommenserstattung unter getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten, NJW 1996, S. 704-706

Bareis, P./ Schmid, A./ Selg, C.: Alternative Lohnsteuerklassen für Ehepaare, Hessisches Ministerium für Frauen, Arbeit und Sozialordnung (Hg.) Frauenpolitische Aspekte im Einkommensteuerrecht, Teil 3: Neuansätze des Familienlastenausgleichs

Bundesministerium der Finanzen: Datensammlung zur Steuerpolitik, Ausgabe 2004

Bundesministerium der Finanzen: Kleiner Ratgeber für Steuerzahler 2005

Dingeldey, I.: Steuern durch Steuer- und Sozialversicherungssysteme? Ein europäischer Vergleich geringfügiger Beschäftigungsverhältnisse als "Anregung" für die deutsche Diskussion, in: Institut Arbeit und Technik: Jahrbuch 1997/98. Gelsenkirchen, S. 40-57

Ermann: Bürgerliches Gesetzbuch, 11. Aufl., Münster, Köln 2004

Färber, G.: Verwaltungswissenschaftliche Machbarkeitsstudie zur Reform des Quellenabzugsverfahrens beim Splittingtarif der Einkommensteuer. Gutachten im Auftrag des BMFSFJ, Januar 2005

Gola, P./ Schomerus, R.: Bundesdatenschutzgesetz, Kommentar, 8. Aufl., München 2005

Gola, P./ Wronka, G.: Handbuch zum Arbeitnehmerdatenschutz, 2. Aufl., Frechen-Königsdorf 2003

Hauck, K./ Noftz, W. (Hg.): Kommentar zum Sozialgesetzbuch SGB III, Bd. 1., Berlin lfd.

Heineck, G./ Schwarze Auswirkungen der Einführung der Sozialversicherungspflicht für geringfügige Beschäftigung – Eine Evaluation des 630 DMJobs“- Reformgesetzes J., Mitteilungen aus der Arbeitsmarkt- und Berufsforschung, 2001-3

Heinke, S.: „Gläsernes Ehegattenkonto“ – Zur Änderung der §§ 1360, 1360 a BGB, Streit 4/2003

Dreier, R. (Hg.): Kommentar zum Grundgesetz, Tübingen 1996

Hübschmann, W./Hepp, E./Spitaler, A.: Kommentar zur Abgabenordnung, Köln 2004

Sachs, M. (Hg.): Grundgesetz, 2. Aufl., München 1999

Palandt: Bürgerliches Gesetzbuch, 63. Aufl., München 2004

Schwarze, S.: Die Reform der geringfügigen Beschäftigung und das Arbeitsangebot verheirateter Frauen, DIW-Diskussionspapier Nr. 165, Berlin, März 1998

Sonnenschein, J.: Interner Steuerausgleich zusammen veranlagter Ehegatten, NJW 1980, S. 257 ff.

Statistisches Bundesamt: Leben und Arbeiten in Deutschland. Ergebnisse des Mikrozensus 2003, Wiesbaden 2004

Steiner, V./Wrohlich, K.: Household Taxation, Incomesplitting and Labour Supply Incentives – A Microsimulation Study for Germany, DIW Discussion Paper No. 421, Berlin 2004

Tipke K./Kruse H.W.: Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, Köln 2004

Zinner, S.: Modernisierung des Lohnsteuer- und Einkommensteuerverfahrens – ein zentrales Element der Steuervereinfachung, Monatsbericht des BMF, 6/2004, http://www.staat-modern.de/Anlage/original_675631/Modernisierung-des-Lohnsteuer-und-Einkommensteuerverfahrens.pdf