GENDER
OPEN
REPOSITORIUM

Das Ehegattensplitting : Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht

Spangenberg, Ulrike

2017

https://doi.org/10.25595/1366

Veröffentlichungsversion / published version
Working Paper

Empfohlene Zitierung / Suggested Citation:

Spangenberg, Ulrike: *Das Ehegattensplitting : Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht*. Berlin: Institut für Sozialarbeit und Sozialpädagogik e.V., Geschäftsstelle Zweiter Gleichstellungsbericht der Bundesregierung, 2017. DOI: https://doi.org/10.25595/1366.

Nutzungsbedingungen:

Dieser Text wird unter einer CC BY 4.0 Lizenz (Namensnennung) zur Verfügung gestellt. Nähere Auskünfte zu dieser Lizenz finden Sie hier:

https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.de

Terms of use:

This document is made available under a CC BY 4.0 License (Attribution). For more information see:

https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/deed.en

GenderOpen – Repositorium für die Geschlechterforschung: www.genderopen.de

FREIE UNIVERSITÄT BERLIN

HUMBOLDT-UNIVERSITÄT ZU BERLIN

Ulrike Spangenberg

Das Ehegattensplitting

Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht

Expertise für den Zweiten Gleichstellungsbericht der Bundesregierung

gleichstellungsbericht.de

Ulrike Spangenberg

Das Ehegattensplitting

Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht

Expertise für den Zweiten Gleichstellungsbericht der Bundesregierung

Institut für gleichstellungsorientierte Prozesse und Strategien (GPS) e. V.
Berlin, 2016

A. Inhalt und Gang der Untersuchung 3

B. Ehegattensplitting: Funktionsweise, Auswirkungen, Reformbedarf 3

I. Zusammenveranlagung 4

1. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer 4
2. Ermittlung eines zu versteuernden Gesamteinkommens 5

II. Tarifliches Splittingverfahren 7

III. Lohnsteuerverfahren bei Einkünften aus abhängiger Beschäftigung 10

IV. Reformbedarf 12

C. Einwände gegen die Einführung einer Individualbesteuerung 12

D. Rechtliche Rahmenbedingungen 13

I. (Verfassungs-)Rechtliche Begründungen für das Ehegattensplitting 13

II. Konkretisierung der Besteuerung als Aufgabe der Gesetzgebung 15

III. Rechtliche Begründungen zwischen Verteidigung und Ablehnung 16

1. Ehe und Lebenspartnerschaft als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft 16
2. Grundwertungen des Güterrechts 18
   a) Gesetzlicher Güterstand der Zugewinngemeinschaft 18
   b) Alternative Errungenschaftsgemeinschaft 20
3. Unterhaltsrechtliche Wertungen 21
4. Familienpolitische Intentionen 22

IV. Verfassungsrechtlicher Rahmen: Art. 6 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 2 GG 23

V. Vertrauensschutz als Argument für den Status Quo 26

E. Reformoptionen: Schrittweiser Wechsel zu einer Individualbesteuerung 29

I. Gemeinsame oder getrennte Besteuerung 29

II. Einführung einer Steuerpartnerschaft auf der Basis einer getrennten Besteuerung 30

1. Individuelle Zurechnung der Erwerbseinkünfte 31
2. Anerkennung von Einstandspflichten und gemeinsamen Aufwendungen 31
3. Übergangsregelung: Realsplitting 32
4. Zügiger Abbau von Erwerbshürden: Steuerabzug für Zweitverdienende 33
5. Kompensation von finanziellen Belastungen durch Änderungen im Steuertarif und/oder familienbezogene Leistungen 36

III. Reformen unter Beibehaltung von Zusammenveranlagung und Splittingverfahren 36

1. Lohnsteuerklasse V streichen 36
2. Steuerabzug für Zweitverdienende als Anreiz zur Einzelveranlagung 38

3. Volle Absetzbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten 39
4. Gleichstellungsorientierte Gestaltung von Absetzbeträgen 40
5. Änderungen beim Steuertarif 41
a) Proportionaler Steuertarif fragwürdig 41
b) Änderungen im Tarifverlauf? 41
c) Splittingdivisor kleiner als zwei 42
IV. Familien(real)splitting 42
F. Literaturverzeichnis 45

A. Inhalt und Gang der Untersuchung

Die Expertise bewertet das Ehegattensplitting vor dem Hintergrund des gesellschaftlichen Wandels sowie der Verwirklichungschancen von Frauen und Männern im Lebensverlauf aus einer verfassungs- und steuerrechtlichen Perspektive und zeigt unter Berücksichtigung der Einwände gegen die Einführung einer konsequenten Individualbesteuerung realistische Veränderungsschritte auf.

Die Studie beschreibt zunächst Ausgestaltung und Auswirkungen des Ehegattensplittings (B) sowie die Einwände, die gegen die Einführung einer Individualbesteuerung zu sprechen scheinen (C). Die Auseinandersetzung mit den gängigen Begründungen für die Beibehaltung des Ehegattensplittings zeigt den gesetzgeberischen und verfassungsrechtlichen Rahmen einer Reform des Ehegattensplittings auf (D). Daran anknüpfend werden verschiedene Reformoptionen für einen schrittweisen Wechsel zur Individualbesteuerung dargelegt (E).

B. Ehegattensplitting: Funktionsweise, Auswirkungen, Reformbedarf

Das Einkommensteuerrecht folgt grundsätzlich dem Prinzip der Individualbesteuerung. Die Steuer wird demzufolge anhand der individuellen steuerlichen Leistungsfähigkeit einer Person und damit anhand des individuellen Einkommens berechnet (Hey in: Tipke/Lang 2013, § 8 Rn. 20, 22). Die Besteuerung von Ehen und Lebenspartnerschaften weicht mit der Möglichkeit der Zusammenveranlagung von diesem Grundprinzip ab. Dauerhaft zusammenlebende Eheleute und eingetragene Lebenspartner_innen haben die Möglichkeit, zwischen Einzelveranlagung (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung zu wählen (§ 26 b EStG). Der Einzelveranlagung liegt prinzipiell eine individuelle Besteuerung zu Grunde.[1] Bei der überwiegend gewählten Zusammenveranlagung werden die Einkünfte von Eheleuten und eingetragenen Lebenspartner_innen demgegenüber summiert und die Partner_innen als eine steuerpflichtige Person behandelt (§ 26b EStG). Auf der Basis einer gemeinsamen Steuererklärung wird ein zu versteuerndes Gesamteinkommen ermittelt und über den Splittingtarif eine gemeinsam geschuldete Steuer berechnet. Im Gegensatz zur Individualbesteuerung wird die Höhe der Steuerschuld nicht anhand des individuellen Einkommens, sondern anhand des Haushaltseinkommens berechnet, das den Ehe- oder Lebenspartner_innen jeweils hälftig zugerechnet wird (Splittingverfahren).

Das Ehegattensplitting wird häufig auf den Splittingtarif und den daraus resultierenden Splittingvorteil reduziert. Die Anwendung des Splittingverfahrens setzt jedoch die

[1] § 26a EStG: Bei der Einzelveranlagung von Ehegatten sind jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen. (...) Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a werden demjenigen Ehegatten zugerechnet, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten werden sie jeweils zur Hälfte abgezogen. (...)

Berechnung eines gemeinsamen zu versteuernden Gesamteinkommens voraus (Zusammenveranlagung).

I. Zusammenveranlagung

1. Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer

Das zu versteuernde Einkommen ist die sogenannte Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, für das unter Anwendung des Steuertarifs die Steuerschuld berechnet wird.[2] Dieses zu versteuernde Einkommen ist aufgrund einer Reihe von Steuerfreibeträgen und absetzbaren Aufwendungen, die von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden, erheblich niedriger als das Bruttoeinkommen (Abbildung 1).

Berechnung des zu versteuernden Einkommens (Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer)
• Summierung der steuerbaren Einkünfte (ohne steuerfreie Einkünfte) • Abzug von Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben (z.B. Anschaffung von Geräten, Büromiete, Fahrtkosten) • Verrechnung von Verlusten innerhalb und zwischen den Einkunftsarten
Summe der Einkünfte
• Abzug diverser Freibeträge: Altersentlastungsbetrag, Freibetrag für Alleinerziehende, Freibetrag Land- und Forstwirtschaft
Gesamtbetrag der Einkünfte
• Übertragung von Verlusten in vergangene oder kommende Jahre • Abzug von Sonderausgaben (z.B. Unterhalt an geschiedene Partnerin, Altersvorsorgebeiträge,) und außergewöhnlichen Belastungen (z.B. Krankheitskosten) • Sonstige Abzüge, z.B. Spenden an politische Parteien
Einkommen
• Ggf. Abzug von Kinderfreibeträgen (Günstigerprüfung zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag)
= zu versteuerndes Einkommen
Berechnung der Steuer anhand des Steuertarifs
• Minderung der Steuerschuld durch Abzug von Steuerschuldermäßigungen (z.B. Kosten für haushaltsnahe Dienstleistungen, ggf. Hinzurechnung von Kindergeld)

Tabelle 1: Schema zur Berechnung der Einkommensteuer (eigene Darstellung)

Für die Berechnung des zu versteuernden Einkommens wird zunächst die Summe der steuerbaren Einkünfte ermittelt. Das Einkommensteuerrecht unterscheidet dabei sieben Einkunftsarten, u.a. Einkünfte aus selbständiger und unselbstständiger Tätigkeit, Kapital, Land- und Forstwirtschaft sowie Vermietung und Verpachtung. Erwerbsbezogene Aufwendungen, die im Rahmen der jeweiligen Einkunftsart anfallen – Werbungskosten und Betriebsausgaben – werden gegengerechnet. Besteuert wird demzufolge nur der Gewinn bzw. der Überschuss der beruflichen Einkünfte über die beruflichen Ausgaben. Soweit die erwerbsbezogenen Ausgaben die positiven Einkünfte überwiegen, kann der dabei entstandene Verlust mit anderen Einkunftsarten verrechnet oder auf kommende oder zurückliegende Jahre übertragen werden.[3] Die so berechnete Summe der Einkünfte misst die sog. objektive Leistungsfähigkeit einer Person, die sich im erwirtschafteten Einkommen

[2] Die Steuerschuld kann durch Abzüge von der Steuerschuld, beispielsweise für die Kosten haushaltsnaher Dienstleistungen weiter sinken.

[3] Der Übertrag von Verlusten soll bei stark schwankenden Jahreseinkünften die Effekte der Besteuerung des Jahreseinkommens ausgleichen.

unter Abzug aller Erwerbsaufwendungen ausdrücken soll (Hey in: Tipke/Lang 2013, § 8 Rn. 42, 54ff.).

Während erwerbsbezogene Aufwendungen weitgehend unbeschränkt absetzbar sind, werden Aufwendungen für die private Lebensführung bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens nur ausnahmsweise berücksichtigt. Die an den Staat abzuführende Einkommensteuer soll sich anhand der steuerlichen Leistungsfähigkeit einer Person bemessen, die sich im Erwerbseinkommens ausdrückt. Die private durch die persönlichen Lebensverhältnisse geprägte Verwendung des Einkommens ist für die Bemessung der Einkommensteuer daher nur dann als Minderung der (subjektiven) Leistungsfähigkeit relevant, wenn es sich um unvermeidbare Aufwendungen handelt, die notwendig sind, um das eigene und das familiäre Existenzminimum zu sichern. Außerdem ist anerkannt, dass existenznotwendige Aufwendungen, beispielsweise für Sozialversicherung und Unterhalt als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen steuerlich absetzbar sind (Hey in: Tipke/Lang 2013, § 8 Rn. 42, 70ff.).

Allerdings gibt es im Einkommensteuerrecht auch zahlreiche Steuervergünstigungen, die das zu versteuernde Einkommen reduzieren und finanzielle Anreize zugunsten von wirtschaftlichen oder sozialen Zwecke setzen sollen.

2. Ermittlung eines zu versteuernden Gesamteinkommens

Im Rahmen der Zusammenveranlagung werden die Einkünfte unter Abzug der erwerbsbezogenen Aufwendungen zunächst individuell ermittelt. Der Grundsatz der Individualbesteuerung bleibt also zunächst unberührt (Seiler, in: Kirchhof, 2014, § 26b, Rn. 3). Erst im zweiten Schritt werden die Erwerbseinkünfte zu einer gemeinsamen Summe der Einkünfte addiert.

Dieser zweite Schritt ermöglicht Ehe- und Lebenspartner_innen erwerbsbezogene Aufwendungen auch dann steuerlich geltend zu machen, wenn es an eigenen Einkünften fehlt. Die Verluste der einen Person können nämlich mit den positiven Einkünfte der anderen Person verrechnet werden. Wirtschaftliche Verluste sind zudem in doppelter Höhe auf das vorherige oder kommende Veranlagungsjahr übertragbar, unabhängig davon ob beide Personen erwerbstätig sind oder nur eine Person wirtschaftlich tätig ist (§ 10d Abs. 1 und 2 EStG). Der Sparerpauschbetrag, der bei Einkünften aus Kapital (z.B. Zinsen oder Gewinne aus Aktien) dazu dient, die erwerbsbezogenen Aufwendungen pauschal abzugelten, wird ebenfalls in doppelter Höhe gewährt. Das gilt selbst dann, wenn es um Kapitaleinkünfte geht, die nur einem oder einer der Ehe- oder Lebenspartner_innen zufließen. Diese Regelungen sind steuersystematisch inkonsistent, denn grundsätzlich können die erwerbsbezogenen Aufwendungen und Verluste von Dritten nicht abgezogen werden (Weber-Grellet in: Schmidt 2013, § 2 Rn. 21).

Die Zusammenveranlagung beeinflusst weiterhin die Absetzbarkeit von Steuervergünstigungen. Der als steuerliche Förderung der Landwirtschaft gedachte Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft verdoppelt sich beispielsweise, selbst wenn der Betrieb nur durch einen Ehe- oder Lebenspartner bewirtschaftet wird (§ 13 Abs. 3 EStG). Die Ausgestaltung der Förderung knüpft dabei implizit an das Bild traditioneller Familienbetriebe an, in denen Frauen als mithelfende Familienangehörige im Betrieb des Ehemannes arbeiten. Die Bewirtschaftung individueller Betriebe ist infolgedessen weniger attraktiv, denn der doppelte Freibetrag wird – unabhängig von der Zahl der bewirtschafteten Betriebe - nur einmal gewährt (Tabelle 2).

	Zusammenveranlagung	**Individuelle Besteuerung**
Ermittlung der Einkünfte		
Summierung der Einkünfte	Verrechnung von individuellen Einkünften mit individuellen Verlusten der anderen Person	Verrechnung von individuellen Einkünften und individuellen Verlusten
Sparerpauschbetrag, § 20 Abs. 9 EStG	1.602 €	801 €
Freibetrag/ Freigrenze für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 13 Abs. 3 EStG	1.800 € (bis zu einer Summe der Einkünfte von 61.400 €)	900 € (bis zu einer Summe der Einkünfte von 30.700) €
Verlustvortrag bzw. -rücktrag, § 10d Abs. 1 und 2 EStG	2 Mio. €	1 Mio. €

Tabelle 2: Berücksichtigung erwerbsbezogener Aufwendungen bei Zusammenveranlagung und Splitting

Andere Regelungen erlauben es, pauschale oder der Höhe nach begrenzte Absetzbeträge in doppelter Höhe geltend zu machen.

	Zusammenveranlagung	**Individuelle Besteuerung**
Sonderausgaben		
Altersvorsorgeaufwendungen (Gesetzliche Rentenversicherung, landwirtschaftliche Alterskassen, kapitalgedeckte Altersvorsorge) § 10 Abs. 3 EStG	Höchstbetrag zur knappschaftlichen Rentenversicherung x 2 VZ 2017: 46.724€ [4]	Höchstbetrag zur knappschaftlichen Rentenversicherung VZ 2017: 23.362 €
Aufwendungen für eine eigene Berufsausbildung § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG	6.000 je Ehe- oder Lebenspartner_in	6.000 €
§ 10c Sonderausgabenpauschbetrag	72 €	36 €
Kinderfreibeträge, § 32 Abs. 6 EStG	Verdoppelte Kinderfreibeträge	Einfache Kinderfreibeträge, Übertragbar nur, wenn anderer Elternteil Unterhalt nicht zahlt
Steuervergünstigungen		
Spenden an politische Parteien, § 10 b Abs. 2 EStG/ 34g EStG	3.330 €/ 1.650 €	1.650 €/ 825 €
Spenden zugunsten einer Stiftung für steuerbegünstigende Zwecke, § 10 b Abs. 1a EStG	2 Mio. €	1 Mio. €

Tabelle 3: Sonderausgaben und Steuervergünstigungen bei Zusammenveranlagung und Splitting

Beispielsweise sind nicht nur die Kosten der eigenen Berufsausbildung, sondern zusätzlich die Aufwendungen für eine Berufsausbildung des Partners oder der Partnerin steuerlich absetzbar (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Der Absetzbetrag für Altersvorsorgeaufwendungen kann ebenfalls in doppelter Höhe genutzt werden (§ 10 Abs. 3 EStG), selbst wenn die absetzbaren

[4] Die Beträge gelten für die alten Bundesländer. Der jährlich absetzbare Betrag steigt jährlich mit der Erhöhung der Beitragsbemessungsgrenze und der schrittweise eingeführten nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften (2017: 84%).

Beiträge ausschließlich auf das Altersvorsorgekonto der erwerbstätigen Person fließen.[5] Im Fall einer Scheidung werden Rentenansprüche zwar hälftig geteilt. Beim Tod des Partners oder der Partnerin verbleibt der Partnerin, die ihre Erwerbstätigkeit zugunsten von Sorgearbeit aufgegeben oder reduziert hat, jedoch nur die Witwenrente von derzeit 55%. Bei der Basisrente für Selbstständige (Rürup-Rente) kommt es grundsätzlich nicht darauf an, ob der Altersvorsorgevertrag einen eigenen oder abgeleiteten Anspruch zugunsten der haushaltsführenden Person vorsieht.

Bei einer Individualbesteuerung nützen Steuerfreigrenzen, Freibeträge und absetzbare Aufwendungen prinzipiell nur Personen mit steuerpflichtigen Einkünften, die so hoch sind, dass sich die Absetzbarkeit von Aufwendungen lohnt. Die Regelungen der Zusammenveranlagung erweitern die Steuergestaltungsmöglichkeiten, weil Aufwendungen über die Einkünfte des Partners oder Partnerin geltend zu machen sind oder Absetzbeträge höher ausfallen. Gleichzeitig sind diese Privilegierungen nicht mit den rechtlichen Verbindlichkeiten aus Ehe oder Verpartnerung begründbar.

Im Hinblick auf eine unabhängige finanzielle Absicherung sind die Regelungen zudem problematisch, wenn es für die steuerliche Förderung nicht darauf ankommt, ob die steuerliche Förderung beiden Partner_innen gleichermaßen nützt oder aber wie beim Freibetrag für Land- und Forstwirtschaft traditionelle Erwerbsmodelle gefördert werden.

II. Tarifliches Splittingverfahren

Nach § 32a Abs. 5 EStG beträgt die Einkommensteuer bei der Zusammenveranlagung das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte des gemeinsamen zu versteuernden Einkommens ergibt (Splittingverfahren). Das zu versteuernde Gesamteinkommen wird demzufolge fiktiv hälftig geteilt, so dass das Gesamteinkommen bei unterschiedlich hohen Einkommen in eine geringere Progressionszone fällt. Als Splittingvorteil gilt die aus diesem Verfahren resultierende Steuerentlastung im Vergleich zu einer individuellen Besteuerung nach dem Grundtarif.

Das Splittingverfahren führt zum einen dazu, dass der Grundfreibetrag, der das steuerliche Existenzminimum innerhalb des Steuertarifs steuerfrei stellt, in doppelter Höhe gewährt wird (ab 2017: 17.644 €). Damit bleibt das steuerliche Existenzminimum beider Partner_innen steuerfrei, selbst wenn eine_r der Partner_innen nicht berufstätig ist. Zum zweiten mindert das Splittingverfahren die Effekte des progressiven Steuertarifs, der dazu führt, dass die Steuerbelastung mit dem Einkommen steigt. Je höher das zu versteuernde Einkommen insgesamt, desto höher kann der Splittingvorteil sein. Im geltenden Steuertarif beläuft sich

[5] Eine Ausnahme ist z.B. die Riester-Rente (§ 10a Abs. 3 EStG). Der maximale Absetzbetrag von 2.100 € steigt um 60 €, wenn zumindest 60 € zugunsten der anderen Partner_in eingezahlt werden. Wer die 60 € einzahlt, ist irrelevant.

der maximale mögliche Splittingvorteil auf bis zu 17.000 Euro (incl. Solidaritätszuschlag) jährlich. In unteren Einkommensgruppen wirkt sich das Splittingverfahren aufgrund der geringen Steuerbelastung demgegenüber nicht oder kaum aus (vgl. ZEW 2013: S. 105f.).

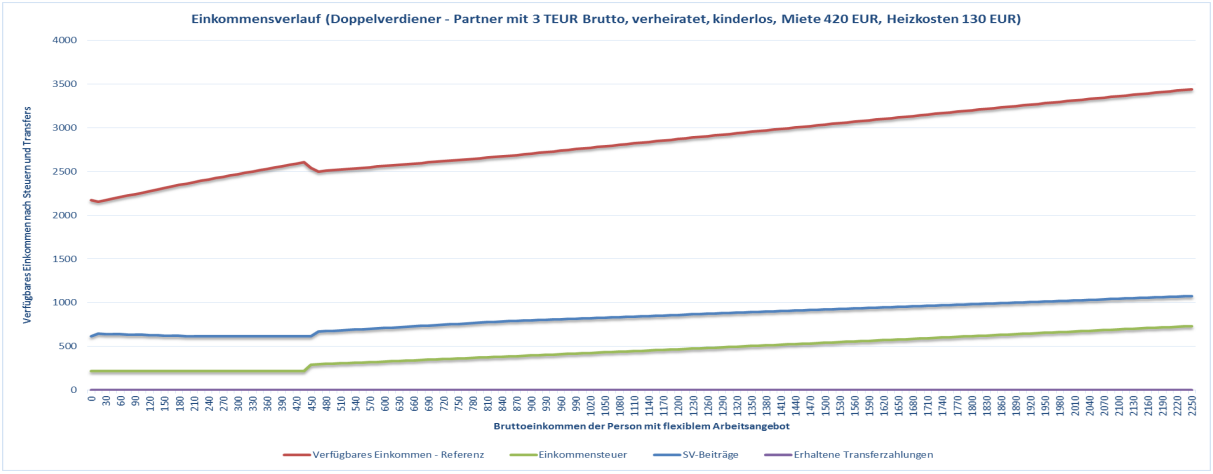
Gleichzeitig senkt das Splittingverfahren die Steuerbelastung nur dann, wenn die Ehe- oder Lebenspartner_innen unterschiedlich viel verdienen. Dabei gilt, je größer die Einkommensdifferenz, desto höher der mögliche Splittingvorteil. Umgekehrt heißt das: je geringer die Einkommensunterschiede, desto geringer der im Vergleich zur individuellen Besteuerung ausfallende Splittingvorteil. Verdienen beide gleich viel, ist der Splittingvorteil gleich null, denn die fiktive hälftige Aufteilung des Einkommens entspricht der individuellen Besteuerung der beiderseitigen Einkommen.

Das Ehegattensplitting führt dazu, dass die zu versteuernden Einkommen beider Ehe- oder Lebenspartner_innen dem gleichen Grenzsteuersatz unterliegen. Das Einkommen der Person mit dem geringeren Einkommen – in der Regel handelt es sich hier um Frauen – unterliegt einer höheren steuerlichen Belastung, als es dem individuellen Einkommen entspricht. Der hohe Grenzsteuersatz macht die Erwerbstätigkeit für die Person mit dem geringeren Einkommen teurer und schwächt damit die Erwerbsanreize für Zweitverdienende, während die Beschäftigungsanreize für Erstverdienende durch den gesenkten Grenzsteuersatz zunehmen (ZEW 2013: 101). Die Erwerbshürden für Zweitverdienende steigen weiter, wenn zusätzlich Aufwendungen für die Betreuung von Kindern anfallen. Diese Kosten sind nämlich derzeit bis zu einem Drittel der Aufwendungen selbst zu tragen und erst darüber hinaus bis zu maximal 4.000 Euro steuerlich absetzbar (§ 10 Abs.1 Nr. 5 EStG). Nicht zuletzt entstehen durch die Erwerbstätigkeit zusätzliche Aufwendungen für (Arbeits-)Kleidung, Dienstleistungen oder Essen außer Haus an, die in Einverdienstehen geringer sind.[6]

Die Besteuerung erschwert zudem den Wechsel aus einem Minijob in eine reguläre steuer- und sozialversicherungspflichtige Beschäftigung. Die Schwächung der Beschäftigungsanreize durch das Ehegattensplitting wird zwar durch die Möglichkeit der geringfügigen Beschäftigung gemildert (ZEW 2013: 101f.), denn die Einkünfte aus einer geringfügigen Beschäftigung sind steuerfrei und schmälern den Splittingvorteil nicht. Oberhalb der Grenze von 450 Euro werden die Einkünfte jedoch voll besteuert. Die dann einsetzende Steuerpflicht führt dazu, dass das verfügbare Nettohaushaltseinkommen trotz des höheren Bruttoeinkommens zunächst sinkt, was den Anreiz in reguläre Beschäftigung zu wechseln, erschwert. Der Effekt wird durch den Wegfall der beitragsfreien Mitversicherung

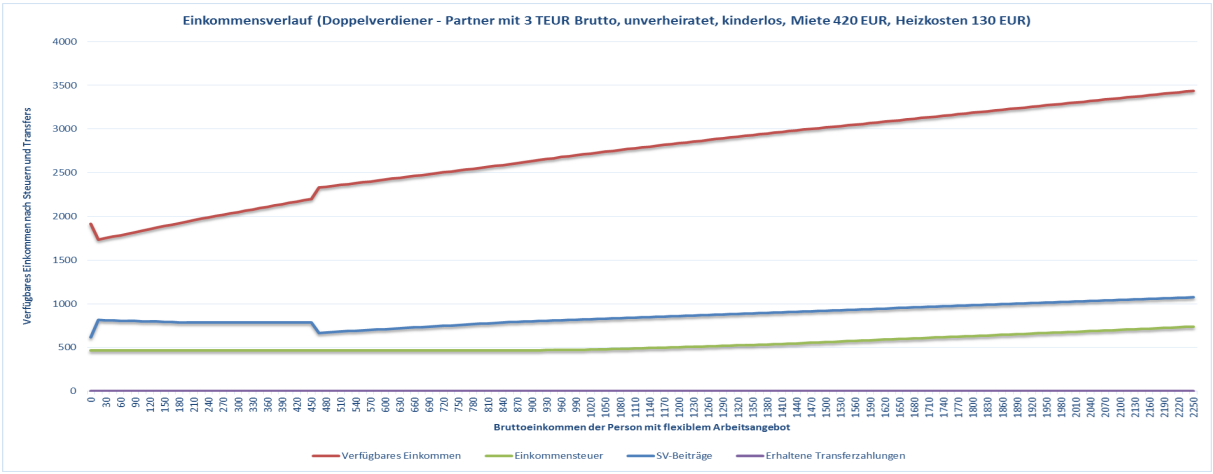
[6] Einer kanadischen Studie zufolge können sich die Kosten der „zweiten“ Erwerbstätigkeit (Wegekosten, Kleidung, Essen, Haushaltsdienstleistungen und Betreuungsleistungen) auf 18 bis 30 Prozent des Haushaltseinkommens belaufen (Lahey 2008: 23). In Deutschland sind diese Aufwendungen zwar teilweise steuerlich absetzbar. Damit wird – je nach Höhe des Einkommens - aber lediglich ein Teil der Kosten erstattet.

verstärkt (Grafik 1). Je höher das Einkommen des mehr verdienenden Ehe- oder Lebenspartners oder der mehr verdienenden Partnerin, desto größer der Einbruch beim verfügbaren Haushaltseinkommen.



Grafik 1: Auswirkungen auf Haushaltseinkommen, Steuerschuld und Sozialversicherungsbeiträge bei zunehmendem Zweitverdienst (verheiratet) Berechnungen Sven Stöwhase, Fraunhofer Institut.

Grafik 2 zeigt, dass dieser Effekt bei unverheirateten Paaren mit gleicher Einkommenskonstellation nicht eintritt. Das verfügbare Haushaltseinkommen steigt auch oberhalb der Minijobgrenze. Mangels steuerlicher Entlastung durch das Ehegattensplitting ist das Haushaltseinkommen allerdings insgesamt niedriger.



Grafik 2: Auswirkungen auf Haushaltseinkommen, Steuerschuld und Sozialversicherungsbeiträge bei zunehmendem Zweitverdienst (unverheiratet) Berechnungen Sven Stöwhase, Fraunhofer Institut.

Inwieweit die steuerlichen Regelungen allein oder in Kombination mit der beitragsfreien Krankenversicherung, der unzureichenden Absetzbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten und anderen Rahmenbedingungen dafür verantwortlich sind, dass viele verheiratete Frauen ihre Erwerbstätigkeit aufgeben oder reduzieren, lässt sich nicht

präzise sagen. Die mit einem zweiten Einkommen rapide sinkenden Steuervorteile des Ehegattensplittings schaffen aber ernst zu nehmende materielle Anreize, die gegen eine Erwerbstätigkeit oder zumindest gegen die Ausweitung der Arbeitszeit sprechen können (vgl. Geyer/Wrohlich 2013: 90, ZEW 2013: 107f).

III. Lohnsteuerverfahren bei Einkünften aus abhängiger Beschäftigung

Bei abhängig Beschäftigten werden die Erwerbshürden des Ehegattensplittings durch das Lohnsteuerverfahren verstärkt. Die Lohnsteuer ist eine Erhebungsform der Einkommensteuer für Einkünfte aus abhängiger Beschäftigung. Die Lohnsteuer wird vom Arbeitgebenden monatlich an das Finanzamt abgeführt und am Ende des Jahres auf die Jahreseinkommensteuer angerechnet. Es handelt sich also um eine Art Einkommensteuervorauszahlung für abhängig Beschäftigte.[7] Die Lohnsteuerklassen I bis VI sind dabei typisierte Annäherungen an die Jahreseinkommensbesteuerung, die gewährleisten sollen, dass die Summe der monatlichen Lohnsteuer in etwa der Jahreseinkommensteuer entspricht.

Ist nur ein Partner oder eine Partnerin lohnsteuerpflichtig erwerbstätig, erhält diese Person automatisch Lohnsteuerklasse III. Arbeitnehmende, die verheiratet oder verpartnert sind, erhalten automatisch die Lohnsteuerklassenkombination IV/IV, können aber gemeinsam die Kombination III/V (§ 38b EStG) oder das Faktorverfahren beantragen (§ 39f EStG). Die Lohnsteuerklassenkombination III/V ist derzeit die am häufigsten gewählte Form des Lohnsteuerabzugs (BMF 2016: 41). In Lohnsteuerklasse III wird die Lohnsteuer anhand des Splittingtarifs berechnet (§ 39b Abs. 2 Satz 6 EStG), um zu gewährleisten, dass die Summe der monatlichen Lohnsteuer auch in Einverdienstehen dem Jahreseinkommen entspricht. Die Steuerklasse V ist demgegenüber für ein „zusätzliches“ Einkommen, also den klassischen „Zweitverdienst“ konzipiert. Das Einkommen wird deshalb ohne Berücksichtigung des Grundfreibetrags oder eines Splittingvorteils zusätzlich zu dem „ersten“ Einkommen in Lohnsteuerklasse III besteuert.[8] Das Verfahren führt dazu, dass die Steuerbelastung in III relativ gering und das Nettoeinkommen entsprechend hoch ausfällt. Die Person in Steuerklasse V zahlt demgegenüber mehr Lohnsteuer als in den Steuerklassen I und IV, in denen die Lohnsteuer anhand des individuellen

[7] Die Abgabe einer Einkommensteuererklärung ist nur bei III/V und beim Faktorverfahren verpflichtend weil es in diesen Steuerklassen zu Steuernachzahlungen kommen kann. In IV/IV kommt es demgegenüber eher zu Steuerrückzahlungen. Daher verzichtet der Fiskus hier auf die Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung.

[8] Die genaue Berechnung der Lohnsteuer ist in § 39b EStG geregelt. In den Steuerklassen V und VI ist die Jahreslohnsteuer zu berechnen, die sich aus dem Zweifachen des Unterschiedsbetrags zwischen dem Steuerbetrag für das Eineinviertelfache und dem Steuerbetrag für das Dreiviertelfache des zu versteuernden Jahresbetrags nach § 32a Absatz 1 ergibt; die Jahreslohnsteuer beträgt jedoch mindestens 14 Prozent des zu versteuernden Jahresbetrags, für den 10 070 Euro übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags höchstens 42 Prozent, für den 26 832 Euro übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags 42 Prozent und für den 203 557 Euro übersteigenden Teil des zu versteuernden Jahresbetrags 45 Prozent. Das BMF erstellt dafür Programmabläufe.

Bruttoeinkommens berechnet wird und der Nettolohn fällt in V entsprechend niedrig aus. Beispielsweise ist in Lohnsteuerklasse III bei einem monatlichen Bruttoeinkommen von ca. 1.700 Euro derzeit noch keine Lohnsteuer zu zahlen. In Lohnsteuerklasse V werden bei einem solchen Bruttoeinkommen demgegenüber ca. 360 Euro vom Lohn abgezogen.[9]

Die finanziellen Nachteile der Lohnsteuerklasse V treffen überwiegend verheiratete Frauen, die im Vergleich zu ihrem Partner, u.a. aufgrund von Teilzeit und Lohndiskriminierung, oft weniger verdienen und deshalb Lohnsteuerklasse V wählen. Der Anteil von Frauen in Lohnsteuerklasse V liegt derzeit bei ca. 90%, der Anteil von Männern in III bei ca. 80 % (BMF 2016: 41 für 2011). Das ohnehin geringere Einkommen von Frauen wird durch die Lohnsteuerverteilung damit nochmals geschmälert, denn sie zahlen einen Teil der Lohnsteuer ihres Ehemannes.

Zudem wird der Übergang in reguläre Beschäftigung erschwert, denn die Lohnsteuerklasse V führt dazu, dass schon bei einem monatlichen Einkommen von 860 Euro, also knapp oberhalb der Gleitzone für geringfügige Beschäftigungsverhältnisse, 88 Euro Steuern und 178 Euro Sozialversicherungsbeiträge zu zahlen sind. Angesichts der Abzüge in Höhe von 31% des Einkommens lohnt sich der Wechsel in reguläre Beschäftigung kaum. In Lohnsteuerklasse IV sind demgegenüber erst bei einem monatlichen Bruttoeinkommen von 1000 Euro Steuern zu zahlen.

Dazu kommt, dass viele Lohnersatzleistungen, wie Arbeitslosengeld, Krankengeld, Mutterschaftsgeld oder Elterngeld aber auch die Höhe des Lohnanspruchs bei Altersteilzeit anhand des Nettolohns berechnet werden. Diese Leistungen fallen in Lohnsteuerklasse V deutlich niedriger aus als in III oder IV. Besonders problematisch ist das beim Arbeitslosengeld, denn die Beiträge der Arbeitslosenversicherung werden anhand des Bruttoeinkommens berechnet. Gleichzeitig richtet sich der Anspruch auf Arbeitslosengeld nach dem Nettoeinkommen. Selbst bei gleichen Beiträgen ist daher die Wahrscheinlichkeit groß, dass Frauen ein geringeres Arbeitslosengeld erhalten als Männer (Christ 2015).

Allein die extrem unterschiedliche Verteilung der Lohnsteuerklassen zwischen Frauen und Männern weist darauf hin, dass es hier nicht um individuelle Entscheidungen für oder gegen Lohnsteuerklasse V geht[10], sondern um steuerliche Rahmenbedingungen, die strukturell bedingte Lebensrealitäten von Frauen und Männern – insbesondere Einkommensdifferenzen - zum Nachteil von Frauen vernachlässigen und damit mittelbar diskriminierend sind. Frauen können zwar die zu viel gezahlte Lohnsteuer intern gegenüber ihrem Partner geltend machen. Zum einen setzt dies jedoch das Wissen um die eigene Lohnsteuer voraus, zum

[9] Die Unterschiede der Lohnsteuerbelastungen sind für den Steuertarif 2013 graphisch dargestellt bei: Färber/ Salm 2013: 13.
[10] So beispielsweise Seiler 2007: 18. Das BMF (BT-Drs. 18/7170 v. 28.12.2015) verweist auf die Option Faktorverfahren.

anderen gibt es kaum Möglichkeiten den Anspruch gegen den Willen des Partners durchzusetzen. Seit 2010 haben Ehen und Lebenspartnerschaften zwar die Option das Faktorverfahren zu wählen.[11] Solange diese Option jedoch nicht in Anspruch genommen wird, bleibt es bei der Benachteiligung von Frauen.

IV. Reformbedarf

Deutschland wurde bereits mehrfach aufgefordert, die steuerlichen Rahmenbedingungen für Zweitverdienende zu überprüfen und Reformen einzuleiten, um Erwerbshürden für Frauen zu beseitigen und die partnerschaftliche Aufteilung von Erwerbs- und Sorgearbeit zu fördern (zuletzt Europäische Kommission 2016: 5; OECD 2016b, OECD 2017: 90ff.; UN 2017). Aktuellen international vergleichenden Studien zufolge ist die Steuer- und Abgabenbelastung für Zweitverdienende in Deutschland u.a. aufgrund des Splittingverfahrens eine der höchsten in Europa (Rastrigina/ Verashchagina 2015: 41ff.; OECD 2016a: 35ff.; Thomas/O´Reilly 2016: 12). Der Einstieg in eine Teilzeitbeschäftigung mit 33% des durchschnittlichen Verdienstes kostet Zweitverdienende demzufolge ein Drittel des zusätzlichen Einkommens. Leben Kinder im Haushalt steigen die Kosten sogar auf zwei Drittel (Rastrigina/ Verashchagina 2015: 53). Die bei einer Ausweitung der Erwerbstätigkeit entstehenden zusätzlichen Belastungen sind in Deutschland ebenfalls besonders hoch: aufgrund der mit zunehmendem Einkommen entfallenden Transferleistungen, der steigenden Sozialversicherungsbeiträge und insbesondere der steilen Progression des Steuertarifs. Bei mehr als einem Drittel aller Zweitverdienenden koste die Steigerung des Einkommens mehr als die Hälfte des zusätzlichen Verdienstes (ebd.: 44).

C. Einwände gegen die Einführung einer Individualbesteuerung

Die Einführung einer Individualbesteuerung wie sie im ersten Gleichstellungsbericht empfohlen wird (BMFSFJ 2011a: 81), scheint derzeit aus verschiedenen Gründen unrealistisch.[12]

- Das Bundesverfassungsgericht hat das Ehegattensplitting bislang nicht in Frage gestellt. Obwohl das Ehegattensplitting seit der Einführung im Jahr 1958 kritisiert wird, gilt es in der juristischen Literatur überwiegend als verfassungsrechtlich geboten oder zumindest als verfassungsrechtlich zulässig.[13] Bei einer Änderung der geltenden Besteuerung ist daher mit einer Klage zu rechnen, über die letztendlich das Bundesverfassungsgericht zu entscheiden hat.

[11] Ausführlich dazu unter E. III. 1.
[12] Die Einschätzungen beruhen auf Veröffentlichungen in der Presse sowie zahlreichen Diskussionen zum Ehegattensplitting.
[13] Ausführlich dazu unter D.

- Das Ehegattensplitting gilt nicht nur im Recht, sondern ebenso in der Öffentlichkeit oft als gerechte Form der Besteuerung, weil Ehen und Lebenspartnerschaften mit gleichem Haushaltseinkommen gleich besteuert werden (u.a. Eltern 2013; Jungbloth 2012). Die im Haushalt geleistete Arbeit wird dabei ausgeblendet. Zudem erlaubt es das Splitting, Lebensphasen abzufedern, in denen ein/e Partner/in weniger oder nichts verdient, wegen der Betreuung von Kindern, der Pflege von Angehörigen oder aber Erwerbslosigkeit. Typische Argumente sind weiterhin die in Ehe und Lebenspartnerschaft bestehenden Pflichten, geteiltes Geld oder höhere Belastungen. Die Risiken für Frauen im weiteren Lebensverlauf in Bezug auf finanzielle Sicherheit und Altersvorsorge scheinen auch von Frauen selbst vernachlässigt zu werden.
- Die Abschaffung des Splittings wird als Steuererhöhung wahrgenommen, von der sich viele Menschen potentiell getroffen fühlen. Das gilt auch dann, wenn sie selbst nicht oder kaum vom Ehegattensplitting profitieren. Funktionsweise und Auswirkungen des Ehegattensplittings sind häufig nicht bekannt (BMFSFJ 2011b: 39ff.). Die sozial ungerechte mit dem Einkommen steigende steuerliche Entlastung scheint nur wenigen Menschen bewusst zu sein.
- Das Splittingvolumen entfällt überproportional auf Ehen mit Kindern (ZEW 2013: 308), weil die Einkommen der Partner/innen in der Regel stärker auseinanderfallen, wenn Kinder geboren werden. Das Ehegattensplitting wird daher oft als Familienförderung interpretiert und der Wegfall als Politik gegen die Interessen von Familien bewertet.

D. Rechtliche Rahmenbedingungen

I. (Verfassungs-)Rechtliche Begründungen für das Ehegattensplitting

Das Einkommensteuerrecht ist auf die Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit hin angelegt und folgt damit dem Prinzip der Individualbesteuerung (u.a. BVerfGE 61, 319, 344). Dennoch wird das Ehegattensplitting, dem die Besteuerung anhand des Haushaltseinkommens zu Grunde liegt, häufig als verfassungsrechtlich gebotene oder zumindest zulässige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (u.a. Kirchhof 2016; Jachmann-Michel 2016; Kube 2016; Sandweg 2014) gerechtfertigt.

Als Gründe werden zum einen normative Annahmen zum Wesen der Ehe und Wertungen des Zivilrechts angeführt. In der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts heißt es: [Das Ehegattensplitting] 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. [...] Diese Ehegattenbesteuerung steht auch in Einklang mit den Grundwertungen des Familienrechts. Die Institute des Zugewinnausgleichs und neuerdings des Versorgungsausgleichs lassen

den Grundsatz erkennen, daß das während der Ehe Erworbene gemeinschaftlich erwirtschaftet ist (BVerfGE 61, 319, 345f.; 133, 77).

Zum anderen wird auf Art. 6 Abs. 1 GG abgestellt. Demzufolge steht die Ehe unter dem besonderen Schutz des Staates. Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts beinhalte der Schutz der Ehe nicht nur ein Verbot der Benachteiligung, sondern auch eine Sphäre privater Lebensgestaltung, die staatlicher Einwirkung entzogen sei. Der Gesetzgeber müsse daher Regelungen vermeiden, die in die freie Entscheidung über die Aufgabenverteilung zwischen den Eheleuten eingreifen könnten (st. Rspr. BVerfGE 61, 319, 346f.; 133, 377, 410). Das Ehegattensplitting gewährleiste diese Neutralität, weil Ehen mit gleichem Haushaltseinkommen gleich besteuert werden, unabhängig davon, in welcher Höhe die Eheleute jeweils zum Erwerbseinkommen beitragen (u.a. Sandweg 2014: 2099).

In Teilen der juristischen Literatur wird das Ehegattensplitting auch oder stattdessen über die eheliche Unterhaltsgemeinschaft begründet (u.a. Seer 2001; Söhn 2000; Hey in Tipke/Lang, 2015, § 3 Rn. 165, Jachmann-Michel 2016). Diesem Ansatz folgend bildet das Ehegattensplitting typisierend die in den §§ 1360, 1360a BGB normierte zivilrechtliche Unterhaltsverpflichtung zwischen Ehe- und Lebenspartner_innen ab. In Anlehnung an das Realsplitting, das die Unterhaltszahlungen zwischen getrennten und geschiedenen Ehe- und Lebenspartner_innen regelt (§ 10 Abs. 1 EStG) wird das Ehegattensplitting deshalb oft als typisiertes Realsplitting bezeichnet (Seer 2001: 396).

Die rechtliche Argumentation zur Begründung des Ehegattensplittings stützt sich in der Regel auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts. Das Gericht selbst bezieht sich wiederum auf die ursprüngliche Begründung des Gesetzesentwurfs zur Einführung des Ehegattensplittings im Jahr 1958 (vgl. BVerfGE 61, 319, 345f.; 133, 77). Die Argumentationslinie weist bereits darauf hin, dass die Ausgestaltung der Besteuerung von Ehe und Lebenspartnerschaften vor allem Aufgabe der Gesetzgebung ist. Die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist nur sehr begrenzt verfassungsrechtlich vorbestimmt (dazu unten D.II.). Zudem sind die normativen Annahmen zum Wesen der Ehe ebenso wie die zivilrechtlichen Begründungen des Ehegattensplittings sachlich und rechtssystematisch fragwürdig und werden daher zunehmend kritisiert (dazu unten D. II.).

Während die verfassungsrechtliche Gebotenheit heute einen festen Platz in der Verteidigung des Ehegattensplittings hat, spielten verfassungsrechtliche Argumente bei der Einführung des Ehegattensplittings kaum eine Rolle (Wersig 2013: 143). Das Bundesverfassungsgericht erwähnte das Splitting zunächst nur als eine mögliche Variante der Ehebesteuerung (BVerfGE 6, 55, 75). Im Gesetzesentwurf zur Einführung des Ehegattensplittings wird die getrennte Besteuerung ebenfalls als zulässige Form der Besteuerung aufgeführt (Deutscher Bundestag 1958: 34). Erst in einer späteren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts

aus dem Jahr 1982 heißt es: Das Ehegattensplitting sei keine beliebig veränderbare Steuer-„Vergünstigung“, sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers – eine am Schutz der Ehe und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare orientierte sachgerechte Besteuerung (BVerfGE 61, 319, 347). Seit dieser Entscheidung ist die Reform des Ehegattensplittings auch eine verfassungsrechtliche Frage (Wersig 2013: 162f.). Wird der durch die Verfassung gesetzte Rahmen ernst genommen, darf es jedoch nicht nur auf Art. 6 Abs. 1 GG ankommen, sondern zumindest ebenso auf das Gleichberechtigungsgebot in Art. 3 Abs. 2 GG, das als Verbot mittelbarer Diskriminierung in Rechtsprechung und Literatur zunehmend Beachtung findet.

II. Konkretisierung der Besteuerung als Aufgabe der Gesetzgebung

Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit beinhaltet zunächst nur, dass die Steuer in Relation zu den verfügbaren Mitteln zu bemessen ist. Darüber hinaus ist dieser Maßstab jedoch weitgehend unbestimmt. Die heute geltende Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist teilweise verfassungsrechtlich geprägt, vor allem aber durch einfachgesetzliche Regelungen konkretisiert (vgl. Spangenberg 2013: 53ff. m.w.N.).

In der neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts wird die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als eine zentrale Leitlinie des geltenden Einkommensteuerrechts bezeichnet, eng verbunden mit dem Gebot der Folgerichtigkeit (u.a. BVerfGE 107, 27, 45f.; 122, 210, 231). Der konkrete Inhalt des Leistungsfähigkeitsprinzips ist demzufolge durch verfassungsrechtlich zwingende Wertentscheidungen geprägt, die nicht zur Disposition der Gesetzgebung stehen und insoweit Verfassungsrang haben. Dazu gehört beispielsweise der Schutz von Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 GG (u.a. BVerfGE 107, 27, 48; 112, 268, 281). Darüber hinaus wird die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit jedoch in erheblichem Umfang durch gesetzgeberische Differenzierungen konkretisiert, die weder verfassungsrechtlich vorgegeben, noch zwingend aus dem Kern der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit herzuleiten sind (vgl. schon Lang 1988: 129; Heun in Dreier, 2013: Art. 3, Rn. 76; Sacksofsky 2013: 143; Spangenberg 2013, 53 ff.). Der regelmäßige Verweis auf die Gesetzesbegründung zum Ehegattensplitting in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts und damit auf Wertentscheidungen der Gesetzgebung selbst, zeigt, dass dies auch für die Besteuerung von Ehe und Lebenspartnerschaft gilt.[14] Auch die letzte Entscheidung des Gerichts zur Besteuerung von Lebenspartnerschaften bestätigt

[14] Die Leistungsfähigkeit von Haushalten und Ehepaaren wurde im Laufe der Zeit sehr unterschiedlich interpretiert. In der Weimarer Republik wurden Ehen im Vergleich zu Ledigen beispielsweise höher besteuert, obwohl das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sogar ausdrücklich in der Weimarer Reichsverfassung verankert war (Art. 134 WRV; Jochum 2006: 92). Das Einkommensteuerrecht der Weimarer Republik ging jedoch davon aus, dass die gemeinsame Haushaltsführung zahlreiche Ausgaben vermeide und Ehen aufgrund dieser Haushaltsersparnis im Vergleich zu Ledigen steuerlich leistungsfähiger seien (Thiede 1999: 21ff.). Demgegenüber gilt der Gedanke der Haushaltsersparnis heute als systemfremd (z.B. BVerfGE 6, 55,77).

diese Annahme. Das Gericht hatte zu entscheiden, ob eingetragene Lebenspartnerschaften trotz rechtlich gleicher Pflichten und Lebensrealitäten vom Ehegattensplitting ausgeschlossen werden dürfen. Dafür prüfte es am Maßstab von Art. 3 Abs. 1 und 3 Abs. 3 GG,[15] ob die das Splitting tragenden Gründe die unterschiedliche Behandlung von eingetragenen Lebenspartnerschaften rechtfertigen können. Das Gericht verneinte dies zu Recht (BVerfGE 133, 377). In der Begründung bezieht sich das Gericht auf den Schutz von Art. 6 Abs. 1 GG als verfassungsrechtliche Konkretisierung der steuerlichen Leistungsfähigkeit. Für die das Ehegattensplitting tragenden Gründe verweist das Gericht jedoch auf die Systematik der Einkommensteuer und den Willen des historischen Gesetzgebers (ausführlich Spangenberg 2008).

III. Rechtliche Begründungen zwischen Verteidigung und Ablehnung

Die gesetzgeberischen Konkretisierungen der steuerlichen Leistungsfähigkeit müssen insbesondere dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG genügen und demzufolge sachlich begründet sein. Eine einmal von der Gesetzgebung getroffene Belastungsentscheidung soll zudem folgerichtig, das heißt systematisch konsequent umgesetzt werden (u.a. BVerfGE 122, 210, 231). Die normativen Annahmen zur Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft sind jedoch ebenso wie die güter- und unterhaltsrechtlichen Begründungen des Ehegattensplittings sachlich fragwürdig und steuersystematisch inkonsequent (grundlegend Vollmer 1998: 85ff; ähnlich u.a. Spangenberg 2016; Englisch/Becker 2016; Bareis/Siegel 2016; Eden 2015; Thiele 2014).

1. Ehe und Lebenspartnerschaft als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft

Die Begründung des Ehegattensplittings über die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft ist keine rechtlich begründete oder empirisch belegte, sondern eine rein normative Annahme. Diese geht davon aus, dass zusammenlebende Ehegatten eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft bilden, in der jeder Ehegatte an den Einkünften und Ausgaben des anderen zur Hälfte teilhat (Deutscher Bundestag 1958: 34; ders. 1974: 222). Das Bundesverfassungsgericht hat diese Annahme später als „intakte Durchschnittsehe“ bezeichnet, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfinde (BVerfGE 61, 319, 346).

Die Annahme der Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft wurde lange als selbstevidente Gegebenheit vorausgesetzt. In den letzten Jahren mehren sich jedoch empirische Studien, die diese Annahme überprüfen (u.a. Beblo/Deninger 2013; Eden 2015; Baumgarten/Houben 2014; Englisch/Becker 2016). Dabei wird insbesondere die Annahme der

[15] Art. 3 Abs. 3 GG: Niemand darf wegen seines Geschlechtes, seiner Abstammung, seiner Rasse, seiner Sprache, seiner Heimat und Herkunft, seines Glaubens, seiner religiösen oder politischen Anschauungen benachteiligt oder bevorzugt werden. Niemand darf wegen seiner Behinderung benachteiligt werden.

Verbrauchsgemeinschaft hinterfragt. Die Annahme der Verbrauchsgemeinschaft unterstellt, dass es für die Entscheidung über die Verwendung des Einkommens nicht darauf ankommt, wer mit welchem Beitrag zum Haushaltseinkommen beiträgt und wem das Einkommen zivilrechtlich zusteht. Die Studien auf der Grundlage verschiedenster quantitativer und qualitativer Daten zeigen zwar, dass das Haushaltseinkommen häufig gemeinsam verwaltet wird (Ludwig-Mayerhofer 2007: 238ff.) und zum Teil auf gemeinsame Konten fließt (Eden 2015). Differenziertere Studien weisen jedoch darauf hin, dass die Einkommensverwendung innerhalb eines Paares maßgeblich davon abhängt, wem das Einkommen zufließt (Überblick bei Boll/Beblo 2013). [16] Ein Beleg dafür ist beispielsweise der in Großbritannien vollzogene Wechsel von einem steuerlichen Freibetrag zu einem Kindergeld, das direkt an die betreuende Person ausgezahlt wurde. Mit dem Wechsel änderte sich die Verwendung des Geldes, indem es beispielsweise stärker für Kinder- und Frauenkleidung ausgegeben wurde. Inzwischen ist dieser Effekt experimentell nachgewiesen (Beblo/Deninger 2013: 113ff.)

Darüber hinaus widerspricht die Begründung des Ehegattensplitting über die gemeinsame Verwendung des Einkommens der Systematik des Einkommensteuerrechts, denn die steuerliche Leistungsfähigkeit wird anhand des Erwerbseinkommens bestimmt und nicht anhand des Konsums. Die wechselseitige Zurechnung der steuerlichen Leistungsfähigkeit lässt sich deshalb auch nicht mit der Verwendung des Einkommens für den allgemeinen Lebensbedarf begründen (u.a. Bareis/Siegel 2015: 458; English/Becker 2016: 32).

Die wenigen Studien zur Ehe als Erwerbsgemeinschaft, in der das Einkommen gemeinsam erwirtschaftet wird, kommen aufgrund von unterschiedlichen methodischen Ansätzen und statistischen Bezugsgrundlagen zu fast gegensätzlichen Ergebnissen. Demzufolge ist die Annahme der Erwerbsgemeinschaft entweder empirisch belegt (Baumgarten/Houben 2014: 118ff.) oder allenfalls für einen kurzen Zeitraum nach der Geburt eines Kindes nachweisbar (Englisch/Becker 2016: 60).

Gemeinsam ist den Ansätzen, dass der Nachweis der Erwerbsgemeinschaft anhand von Daten zur Verteilung der bezahlten und unbezahlten Arbeit in Ehen geführt wird. Soweit die Eheleute gleichermaßen durch unbezahlte Haus- und bezahlte Erwerbsarbeit zum Unterhalt beitragen (Baumgarten/Houben 2014: 118) oder aber Erwerbs- und Haushaltsarbeit substituieren (Englisch/Becker 2016: 50) soll das Haushaltseinkommen als gemeinsam erwirtschaftet gelten.

Dieser Ansatz widerspricht jedoch der Systematik des Einkommensteuerrechts. Die unbezahlte Arbeit – die nach den zu Grunde gelegten Daten überwiegend von Frauen geleistet wird - ist für die Bemessung der steuerlichen Leistungsfähigkeit im geltenden

[16] a.A. Baumgarten/Houben 2014, die allerdings ausschließlich mit Vermutungen zur gemeinsamen oder individuellen Verwendung des Einkommens für Wohnung, Konsum oder Ersparnissen argumentieren.

Steuerrecht irrelevant. Die steuerliche Leistungsfähigkeit bemisst sich (fast) ausschließlich anhand des Erwerbseinkommens (vgl. Sacksofsky 2013: 144f.). Der Bezug auf die Arbeitszeit unterstellt die Gleichwertigkeit von bezahlter und unbezahlter Arbeit und abstrahiert damit von unterschiedlichen realen Wertigkeiten, insbesondere der fehlenden Bezahlung der Haus- und Sorgearbeit[17] sowie den Konsequenzen für berufliche Qualifikation und soziale Absicherung (ausführlicher dazu Spangenberg 2016: 43).

Weiterhin ist das Ehegattensplitting nur dann als gleichmäßige Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu begründen, wenn die Wertschöpfung der unbezahlten Haus- und Betreuungsarbeit ausgeblendet und allein auf das Erwerbseinkommen abgestellt wird. Unter Einbeziehung der unbezahlten Arbeit sind Haushalte, in denen beide Personen erwerbstätig sind, weniger leistungsfähig als Einverdienst-Haushalte. Während in Einverdienst-Haushalten nämlich die nicht erwerbstätige Person zusätzliche Ausgaben für Hausarbeit und Betreuung erspart, muss diese Arbeit bei Doppelverdienstpaaren zusätzlich zur Erwerbsarbeit erbracht oder eingekauft werden (u.a. Sacksofsky 2013: 148; Vollmer 1998: 87). Der empirische Nachweis der Erwerbsgemeinschaft über die Aufteilung von bezahlter und unbezahlter Arbeit bei gleichzeitiger Begründung des Ehegattensplittings unter Ausblendung der unbezahlten Arbeit, ist systematisch widersprüchlich (vgl. Vollmer 1998: 86ff.).

2. Grundwertungen des Güterrechts

In der ursprünglichen Gesetzesbegründung zum Ehegattensplitting heißt es, die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft entspreche „in gewissem Grade dem Gedanken nicht nur der allgemeinen Gütergemeinschaft, sondern auch dem durch die neue Ehegesetzgebung für den Fall der Auflösung der Ehe maßgebenden Gedanken der gesetzlichen Zugewinngemeinschaft“ (BT-Drs. III/260: 34). Diese vorsichtige Formulierung klingt beim Bundesverfassungsgericht im Jahr 1982 schon anders. Demzufolge steht das Ehegattensplitting „in Einklang mit den Grundwertungen des Familienrechts. Die Institute des Zugewinnausgleichs und neuerdings des Versorgungsausgleichs lassen den Grundsatz erkennen, daß das während der Ehe Erworbene gemeinschaftlich erwirtschaftet ist“ (BVerfGE 61, 319, 345f.).

a) Gesetzlicher Güterstand der Zugewinngemeinschaft

Das Ehegattensplitting ist über das eheliche Güterrecht jedoch nicht begründbar. Der gesetzliche Güterstand der Zugewinngemeinschaft führt entgegen dem Wortlaut nicht zu

[17] Mangels gleichberechtigtem Zugriff auf das Einkommen, ist die Bezahlung auch nicht über die Annahme der Verbrauchsgemeinschaft zu fingieren.

einer Vermögensgemeinschaft. [18] Die Zugewinngemeinschaft belässt Vermögen und Einkommen rechtlich bei der Person, die es erwirtschaftet hat und die demzufolge weitgehend frei über dieses Einkommen verfügen kann (Brudermüller 2009: 5). Die hälftige Teilhabe, auf die bei der Begründung des Ehegattensplittings Bezug genommen wird, realisiert sich erst bei der Auflösung des Güterstands. Im Rahmen der Scheidung wird durch einen Vergleich zwischen dem Vermögen vor der Ehe und bei Ende der Ehe bzw. Lebenspartnerschaft der wirtschaftliche Zugewinn berechnet, der dann hälftig geteilt wird. Diesem nachehelichen Ausgleich liegt zwar der Gedanke zu Grunde, dass Ehe- und Lebenspartner_innen das während der Partnerschaft erwirtschaftete Vermögen grundsätzlich gemeinsam erarbeitet haben. Die Einführung der Zugewinngemeinschaft im Jahr 1958 sollte jedoch vor allem die haushaltsführende Ehefrau schützen und ihr im Fall der Scheidung einen Anteil am Vermögen des Ehemannes sichern. Eine gleichberechtigte Verfügung war explizit nicht gewollt (Deutscher Bundestag 1954: 35 – Begründung Anlage 1, vgl. auch Spangenberg 2016: 345). Der Zugewinnausgleich bestätigt vielmehr, dass jeder Ehegatte über seine Einkünfte gesondert verfügen kann, denn erst die individuellen Verfügungsrechte machen die gesetzgeberische Vorsorge erforderlich (Englisch/Becker 2016: 41ff). Frauen und Männer scheinen zwar häufig zu glauben, dass ihnen Einkommen und Vermögen bereits während der Partnerschaft gleichermaßen zusteht (BMFSFJ 2011b: 49f.). Daraus lassen sich jedoch keine zivilrechtlichen Entscheidungsbefugnisse über das Einkommen des Partners oder der Partnerin herleiten (so aber Baumgarten/Houben 2014: 122). Es belegt vielmehr das unzureichende Wissen über die Rechtsverhältnisse in der Ehe.

Steuersystematisch sind die Vermögensverhältnisse in der Ehe oder Lebenspartnerschaft ohnehin nur eingeschränkt relevant. Bei der steuerlichen Zurechnung der Einkünfte kommt es nur nur bei Kapitaleinkünften (z.B. Ausschüttungen, Zinsen) und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auf die zivilrechtlichen Vermögensverhältnisse an. Deshalb werden beispielweise Zinsen, die aus gemeinsamem Geldvermögen entstehen oder Ausschüttungen auf Aktien, die Eheleuten gemeinsam gehören, hälftig bzw. anteilig zugerechnet (Musil in: HHR lfd.: § 2 Rn. 189ff.). Bei Einkünften, die eine Erwerbstätigkeit zum Gegenstand haben, kommt es demgegenüber darauf an, wer die Erwerbstätigkeit höchstpersönlich ausübt und darüber disponieren kann (ebd. Rn. 102ff.). Selbst im Güterstand der Gütergemeinschaft gelten Einkünfte aus Erwerbsarbeit nur dann als gemeinsame Einkünfte, wenn beide Eheleute zum Betriebsvermögen beitragen und den Betrieb als Mitunternehmende gemeinsam bewirtschaften (vgl. BFH IV R 130/90).

[18] Baumgarten/Houben zufolge leben derzeit über 80% aller Ehen in einer Zugewinngemeinschaft (2014: 123).

b) Alternative Errungenschaftsgemeinschaft

Die Errungenschaftsgemeinschaft könnte die Annahme der Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft im Prinzip begründen (Vollmer 1998: 93). Während des Bestehens der Ehe entspricht die Errungenschaftsgemeinschaft der Gütergemeinschaft. Allerdings bleibt das vor der Ehe oder Lebenspartnerschaft schon bestehende Vermögen weiterhin Alleineigentum. Das während der Ehe oder Lebenspartnerschaft geschaffene Vermögen zählt zum gemeinsamen Vermögen. Anders als bei der Zugewinngemeinschaft können beide Ehe- oder Lebenspartner_innen rechtlich in gleicher Weise über das gemeinsame Vermögen verfügen (BMFSFJ 2011a: 67). Soweit Einkommen und Vermögen dabei hälftig geteilt werden, ist die Errungenschaftsgemeinschaft daher als sachliche Begründung für die wechselseitige Zurechnung des zu versteuernden Einkommens geeignet (Vollmer 1998: 93). Dennoch ist die gemeinsame Besteuerung nicht zwingend. Wie oben bereits erläutert, werden Erwerbseinkünfte selbst im Rahmen der Zusammenveranlagung grundsätzlich der Person zugeordnet, die die Tätigkeit ausübt. Daraus folgt, dass zumindest das Einkommen aus abhängiger Beschäftigung, selbstständiger oder gewerblicher Tätigkeit unabhängig vom Güterstand individuell zuzurechnen ist. Nur bei den Einkünften, die aus dem Einsatz von Kapital resultieren, wirken sich die zivilrechtlichen Eigentums- und Nutzungsverhältnisse und damit auch der Güterstand aus (vgl. Pflüger in HHR lfd.: § 26a Rn. 30).

Der europäische Vergleich zeigt, dass die gemeinsame Besteuerung von Ehe, Lebenspartnerschaft und/oder Familie mit dem Güterstand der Errungenschaftsgemeinschaft einhergehen kann. Beispiele dafür sind Frankreich, Luxemburg oder Portugal. Die Errungenschaftsgemeinschaft existiert aber genauso in Ländern mit einer zumindest partiell individualisierten Besteuerung, etwa in Belgien, Ungarn oder Italien. (vgl. Pintens 2009: 24ff.)

Zudem ist die Errungenschaftsgemeinschaft sehr unterschiedlich ausgestaltet. In einigen Ländern wird zwischen Einkünften aus Arbeit und Einkünften aus persönlichem oder gemeinschaftlichem Vermögen differenziert. In Italien fallen Einkünfte aus Arbeit und aus persönlichem Vermögen beispielweise nicht in das Gesamtgut (Pintens 2009: 25f.). Derartige Differenzierungen können sich auf die steuerrechtliche Zuordnung von Einkünften und damit die sachliche Begründbarkeit einer gemeinsamen Besteuerung auswirken.

An den Effekten auf die Erwerbstätigkeit von Frauen wird sich mit einem Wechsel des gesetzlichen Güterstands allerdings nichts ändern, denn der rechtliche Zugriff auf Einkommen und Vermögen hat keinen Einfluss auf die Höhe der Steuerbelastung und die Kosten der Erwerbstätigkeit von Zweitverdienenden.

3. Unterhaltsrechtliche Wertungen

Steuerrechtlich ist anerkannt, dass unvermeidbare private Aufwendungen das disponible Einkommen und damit die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern (subjektives Nettoprinzip). Zu den unvermeidbaren Aufwendungen gehören die Kosten des grundlegenden Lebensunterhalts, die derzeit über den Grundfreibetrag steuerlich verschont werden. Aus Art 6 Abs. 1 GG folgt zudem, dass nicht nur das individuelle, sondern auch das familiäre Existenzminimums steuerfrei zu stellen ist (u.a. BVerfGE 99, 216, 217). Inwieweit Aufwendungen, die über das Existenzminimum hinausgehen, die steuerliche Leistungsfähigkeit mindern können, ist rechtlich umstritten. Das gilt insbesondere für zivilrechtliche Unterhaltspflichten, z.B. gegenüber Kindern, deren Höhe vom Lebensstandard abhängt (vgl. Englisch 2014: 185 m.w.N.). Das Bundesverfassungsgericht hat im Hinblick auf die Unterhaltspflichten gegenüber Kindern entschieden, dass Art. 6 GG den Staat keineswegs verpflichtet, jede Belastung der Familie auszugleichen oder Familien ohne Rücksicht auf andere steuerfinanzierte öffentliche Belange zu fördern (BVerfGE 43, 108, 21; 97, 332, 349).

Die Systematik des Einkommensteuerrechts spricht dafür, die Absetzbarkeit von Unterhaltsaufwendungen generell auf das Existenzminimum zu beschränken. Die Unterhaltspflichten gegenüber Kindern, Verwandten und Lebenspartner_innen werden im geltenden Einkommensteuergesetz ebenso wie die Aufwendungen für den eigenen Lebensbedarf, also den „Selbstunterhalt“ nur in Höhe des existenziellen Bedarfs der Besteuerung entzogen (§§ 32 Abs. 6; § 33a EStG; § 32 Abs. 1 EStG). Eine dazu im Widerspruch stehende Ausnahme ist das Realsplitting nach § 10 Abs. 1 EStG. Danach sind Unterhaltszahlungen an getrennt oder geschieden lebende Partner_innen über das Existenzminimum hinaus jährlich bis zu einer Höhe von 13.805 Euro als Sonderausgaben steuerlich absetzbar. Die unterhaltsberechtigte Person muss die Unterhaltszahlungen versteuern. Die Einführung des Realsplittings wurde damit begründet, dass nach einer Trennung oder Scheidung der Wechsel der Lebensumstände und der Wegfall des Splittings verkraftet werden müsse (Deutscher Bundestag 1978: 60). Mit dieser Begründung lässt sich jedoch allenfalls eine zeitweise Sonderregelung rechtfertigen, aber keine dauerhafte Ausnahme. Auch das sogenannte „Gnadensplitting“, das es erlaubt das Ehegattensplitting noch im Jahr nach dem Tod des Partners oder der Partnerin in Anspruch zu nehmen, ist lediglich auf ein Jahr begrenzt (ausführlich zum Ganzen: Englisch 2014).

Für die Entscheidung über die steuerliche Berücksichtigung der unterhaltsrechtlichen Pflichten in Ehe und Lebenspartnerschaft sind zudem die Besonderheiten des Unterhalts

nach §§ 1360, 1360a BGB zu beachten[19]. Anders als die Unterhaltspflicht gegenüber Kindern bestehen die Unterhaltspflichten zwischen dauerhaft zusammen lebenden Ehe- und Lebenspartner_innen wechselseitig. Die Unterhaltsaufwendungen heben sich also gegenseitig auf und können damit keine Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit begründen (Vollmer 1998: 83; Thiele 2014: 27). Im Gegensatz zum Steuerrecht ist die Haushaltsführung im Unterhaltsrecht rechtlich formal ebenso viel wert wie der materielle Unterhalt, der über das Erwerbseinkommen bestritten wird.

Solange jedoch sozialrechtliche Ansprüche aufgrund der ehelichen Einstandspflichten entfallen, ist im Falle der Bedürftigkeit des Partners oder der Partnerin ein zweites Existenzminimum steuerfrei zu stellen.

4. Familienpolitische Intentionen

Das Ehegattensplitting wird häufig als Familienförderung diskutiert. Als das Ehegattensplitting eingeführt wurde, wurden Kinder mehrheitlich in Ehen geboren. Angesichts der zunehmenden Verschiebung der Familienstrukturen hin zu nichtehelichen Paaren und Alleinerziehenden ist das Ehegattensplitting jedoch nicht mehr als Familienförderung zu begründen, selbst wenn eheliche Familien immer noch deutlich überwiegen.[20]

Das Bundesverfassungsgericht argumentierte bereits 1998, dass das Ehegattensplitting nicht mit dem durch Kinder entstehenden Aufwand zu begründen sei. Diese Auffassung wird in der Entscheidung zum Ehegattensplitting für eingetragene Lebenspartnerschaften bestätigt.[21] Zum einen wurde der Bedarf von Kindern bereits 1958 durch gesonderte Freibeträge und später über Kinderfreibetrag und Kindergeld abgedeckt (vgl. BVerfGE 99, 216, 240; ebenso 2 BvR 909/06 v. 7. 5. 2013, Rn. 96ff.). Zum anderen ist das Ehegattensplitting als „Familienförderung“ nicht geeignet. Die Zusammenveranlagung kann nämlich von allen Ehen in Anspruch genommen werden, unabhängig davon, ob sie unterhaltsberechtigte Kinder haben oder nicht. Die Zusammenveranlagung setzt eine Ehe, aber keinen kindbedingten Bedarf voraus. Darüber hinaus hängt die steuerliche Entlastung von den Einkommensunterschieden zwischen den Eheleuten ab. Sind beide Eltern erwerbstätig und erzielen Einkünfte in ähnlicher Höhe wirkt sich die Zusammenveranlagung kaum aus (vgl. BVerfGE 99, 216, 240).

[19] § 1360 BGB: Die Ehegatten sind einander verpflichtet, durch ihre Arbeit und mit ihrem Vermögen die Familie angemessen zu unterhalten. Ist einem Ehegatten die Haushaltsführung überlassen, so erfüllt er seine Verpflichtung, durch Arbeit zum Unterhalt der Familie beizutragen, in der Regel durch die Führung des Haushalts

[20] 2014 waren sieben von zehn Familien (69%) Ehepaare im Vergleich zu 75% in 2004. Alleinerziehende Mütter oder Väter machten 20% und weitere Lebensgemeinschaften 10% aller Familien aus (Destatis/WZB 2016: 51f.).

[21] Die Überlegungen zu den familienpolitischen Intentionen des Ehegattensplittings sind daher widersprüchlich, vgl. 2 BvR 909/06 v. 7. 5. 2013, Rn. 96ff.

Tatsächlich beschränkt sich die Anzahl der vom Ehegattensplitting profitierenden Ehen, in denen Kinder aufwachsen, auf 53 Prozent (ZEW 2013: 308). Umgekehrt heißt das: In 47 Prozent aller Ehen, die das Ehegattensplitting in Anspruch nehmen, wachsen keine Kinder auf.[22] Der Evaluation familienpolitischer Leistungen zufolge verbessern die steuerlichen Entlastungen zwar die Einkommenssituation von Ehepaaren. Das gilt allerdings für kinderreiche ebenso wie für kinderlose Ehepaare. Alleinerziehende, deren Einkommenssituation oft besonders schlecht ist, sind ganz von der steuerlichen Entlastung ausgeschlossen. Haushalte, die nur geringe oder keine Einkommensteuern zahlen, profitieren wenig oder gar nicht. In niedrigen Einkommensgruppen ersetzen die Steuervorteile oft nur Sozialleistungen. Dieser Effekt kann zwar zu einer größeren wirtschaftlichen Stabilität beitragen und negative Erwerbsanreize von Transfers abbauen, führt aber nicht zu mehr Nettoeinkommen. Eine der maßgeblichen Ursachen für Armut und Transferabhängigkeit ist außerdem die fehlende oder unzureichende Erwerbstätigkeit der Eltern. Das Ehegattensplitting setzt jedoch gerade Anreize, die Erwerbstätigkeit eines Elternteils einzuschränken (vgl. ZEW 2013: 7ff.; 100ff.).

Das Ehegattensplitting widerspricht zudem den Zielen anderer Familienleistungen. Während das 2007 eingeführte und zunehmend erweiterte Elterngeld Anreize für eine partnerschaftliche Verteilung von Betreuungs- und Erwerbsarbeit setzen soll, wirkt das Ehegattensplitting in die entgegengesetzte Richtung. Daher sollte das Zusammenspiel von Ehegattensplitting und Elterngeld geprüft werden.[23]

IV. Verfassungsrechtlicher Rahmen: Art. 6 Abs. 1 und Art. 3 Abs. 2 GG

Die in Art. 3 Abs. 2 GG verankerte Gleichberechtigung von Frauen und Männern spielte für das Steuerrecht und die verfassungsrechtliche Bewertung des Ehegattensplittings über lange Zeit kaum eine Rolle.[24] Ebenso wie Art. 6 Abs. 1 GG ist Art. 3 Abs. 2 GG jedoch ein spezieller Gleichheitssatz, der den allgemeinen Gleichheitssatz und damit den Maßstab der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit konkretisiert und dem Gestaltungsspielraum der Gesetzgebung engere Grenzen setzt (ohne Bezug zum Steuerrecht: BVerfGE 121, 241, 245 m.w.N.). Daher müssen steuerrechtliche Prinzipien – wie die Besteuerung nach der

[22] Eingetragene Lebenspartnerschaften mit Kindern sind in den Zahlen noch nicht berücksichtigt. Zu vermuten ist jedoch, dass der Anteil der Paare ohne Kinder durch die Erweiterung des Ehegattensplittings auf Lebenspartnerschaften zunehmen wird, weil gleichgeschlechtliche Paare bislang seltener mit Kindern zusammenleben als andere Familienformen.

[23] Das Elterngeld wird zwar nicht besteuert, erhöht aber die Steuerbelastung des Erwerbseinkommens (Progressionsvorbehalt). Eltern zahlen daher bei einer Zusammenveranlagung in bestimmten Konstellationen mehr Steuern als bei einer getrennten Veranlagung (Kleine Anfrage Bündnis 90/ Die Grünen v. 10.12. 2015, BT-Drs. 18/6995). Umgekehrt kann es sich aber auch lohnen, dass trotz Elterngeld die Person mit dem geringeren Einkommen die Kinderbetreuung übernimmt.

[24] Ausnahmen, die in der klassischen juristischen Literatur zunächst selten berücksichtigt wurden: u.a. Mennel 1974; Vollmer 1998, Sacksofsky 2000, Maurer 2004; Spangenberg 2005.

Leistungsfähigkeit – gleichberechtigungskonform ausgelegt werden (Sacksofsky 2013: 154, Spangenberg 2013: 115).

Das Bundesverfassungsgericht selbst wies in der 1957er-Entscheidung auf Art. 3 Abs. 2 GG als besonderen Prüfungsmaßstab hin: Zur Gleichberechtigung der Frau gehöre die Möglichkeit mit gleichen rechtlichen Chancen marktwirtschaftliches Einkommen zu erzielen wie jeder männliche Staatsbürger (BVerfGE 6, 55, 71). Diese Argumentation griff das Bundesverfassungsgericht allerdings erst in den 1980er Jahren als Verbot mittelbarer Diskriminierung im Sozialrecht und im Arbeitsrecht wieder auf (u.a. 85, 191, 207; 97, 35, 44). Inzwischen ist in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts anerkannt, dass Art. 3 Abs. 2 und 3 GG nicht nur Regelungen verbieten, die etwa zum Nachteil von Frauen ausdrücklich an das Geschlecht anknüpfen (sog. unmittelbare Diskriminierung). Vielmehr können Regelungen selbst dann diskriminierend sein, wenn sie geschlechtsneutral formuliert sind, in der gesellschaftlichen Realität aber zum Nachteil von Frauen oder Männern wirken (u.a. BVerfGE 104, 373, 393ff.; 109, 64, 90; 113, 1, 20; 121, 241, 245). Art. 3 Abs. 2 GG ist keineswegs nur ein Gestaltungsauftrag. Neben der Staatszielbestimmung in Satz 2 beinhaltet Satz 1 ein Verbot mittelbarer Diskriminierung, das nicht nur die Verfestigung traditioneller Rollenverteilungen verbietet, sondern sich – in Kombination mit Art. 3 Abs. 3 GG - generell gegen mittelbare Differenzierungen oder faktische Benachteiligungen wendet, die überwiegend zum Nachteil von Frauen wirken (u.a. BVerfG 131, 1, 15 ausführlicher Spangenberg 2016: 348).

Unter Berücksichtigung des Verbots mittelbarer Diskriminierung lässt sich die Bewertung des Ehegattensplittings als leistungsfähigkeitsgerechte „neutrale“ Form der Besteuerung von Ehe und Lebenspartnerschaft nicht aufrechterhalten. Die Gleichberechtigung in Art. 3 Abs. 2 GG steht dem Schutz von Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 GG nicht entgegen. Vielmehr schützt Art. 6 Abs. 1 GG die Ehe in Verbindung mit Art. 3 Abs. 2 GG als eine Lebensgemeinschaft gleichberechtigter Partner (u.a. BVerfGE 6, 55, 82; 105, 1, 10f.). Das Verständnis gleichberechtigter Partnerschaft hat sich zwar im Laufe der Zeit gewandelt (vgl. Spangenberg 2016: 349f.). Art. 6 Abs. 1 GG kann die Benachteiligung verheirateter Frauen jedoch nicht legitimieren (u.a. Starck, in v. Mangold/Klein/Starck, 2010, Art. 3 Abs. 2, Rz. 331).

Es genügt daher nicht, das Ehegattensplitting allein aus der Perspektive der Ehe als Einheit zu bewerten, die gegenüber staatlichen Eingriffen geschützt ist. Vielmehr sind die tatsächlichen Auswirkungen des Ehegattensplittings für beide Eheleute in die verfassungsrechtliche Bewertung einzubeziehen. Dazu gehört es, die individuellen Konsequenzen des Ehegattensplittings und dabei insbesondere die aus unzureichender Erwerbstätigkeit resultierenden Auswirkungen auf berufliche Qualifikation, spätere

Einkommenschancen und finanzielle Sicherheit in den Blick zu nehmen (Sacksofsky 2000: 1898ff.). Aus einer solchen individualisierten Perspektive zeigt sich, dass das Ehegattensplitting keineswegs neutral ist, sondern dessen Chancen und Risiken zum Nachteil von Frauen sehr unterschiedlich verteilt sind. Während das Ehegattensplitting für die Erwerbsentscheidung von Männern kaum relevant zu sein scheint (Englisch/Becker 2016: 58), beeinflusst es u.a. aufgrund von Rollenzuschreibungen und Einkommensdifferenzen die Erwerbsentscheidungen von Frauen und damit deren berufliche Qualifizierung, künftige Einkommenschancen und finanzielle Absicherung.

Das nacheheliche Unterhaltsrecht fängt die Einkommensrisiken, die durch berufliche Einschränkungen während der Ehe entstehen, im Fall einer Scheidung nicht mehr auf. Das alte, am Ernährermodell orientierte Unterhaltsrecht wurde 2008 reformiert. Seitdem sind geschiedene Frauen in der Regel für ihren eigenen Unterhalt zuständig – selbst bei beruflichen Einschränkungen während der Partnerschaft (Wapler 2014: 36ff.) Damit haben sich die Risiken des Splittings im Lebensverlauf sogar noch verstärkt, denn während der Partnerschaft befördert das Ehegattensplitting weiterhin die finanzielle Abhängigkeit vom Partner, während nach der Scheidung inzwischen eine eigenständige Existenzsicherung vorausgesetzt wird.

Die Einkommensnachteile des Erwerbslebens spiegeln sich auch im Alterseinkommen. Sozialversicherungsansprüche knüpfen die Dauer der Erwerbstätigkeit und die Höhe des Erwerbseinkommens an und berufliche Auszeiten mindern diese Ansprüche. Die unbezahlte Haus- und Betreuungsarbeit führt über die Anerkennung von Pflege- und Erziehungszeiten allenfalls zu geringen Rentenansprüchen.[25] Frauen beziehen daher im Durchschnitt ein um 57% geringeres Alterseinkommen als Männer (Klenner 2016: 3). Die Rentenansprüche des erwerbstätigen Partners werden im Falle einer Scheidung zwar hälftig geteilt. Beim Tod des Partners oder der Partnerin behält die erwerbstätige Person jedoch die volle Rente, während die Rente der im Haushalt arbeitenden Person auf die Witwen- oder Witwerrente von derzeit 55% beschränkt ist (§ 46 SGB VI). Zudem handelt es sich um abgeleitete Anwartschaften, die zumindest nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht unter den Eigentumsschutz von Art. 14 GG fallen und demzufolge keine dauerhafte Absicherung garantieren (ausführlich Frey et al. 2015: 71ff.). Das 2001 eingeführte freiwillige Rentensplitting wird kaum genutzt (BMFSFJa 2011: 207). Bei der privaten Altersvorsorge sind Altersvorsorgebeiträge zugunsten einer privaten Basisrente (Rürup-Rente) bei Zusammenveranlagung sogar pauschal in doppelter Höhe steuerlich absetzbar, ohne dass es zwingend auf eine eigenständige Altersvorsorge der haushaltsführenden Partnerin oder eine Hinterbliebenenversorgung ankommt.

[25] Im Jahr 2014 ergaben sich daraus Leistungen in Höhe von ca. 111 € monatlich, vgl. *BMAS,* Rentenversicherungsbericht 2015, Übersicht 10.

Das Ehegattensplitting widerspricht aufgrund der nachteiligen Auswirkungen - die vor allem Frauen treffen – dem Gleichberechtigungsgebot in Art. 3 Abs. 2 GG (u.a. Vollmer 1998: 136; Maurer 2004: 132; Schuler-Harms 2012: 300; Sacksofsky 2013: 155, Thiele 2014: 32; Spangenberg 2016: 351).[26]

Die zu Lasten von Frauen gehenden Risiken des Ehegattensplittings werden in der juristischen Literatur inzwischen häufiger thematisiert und zum Teil auch im Hinblick auf Art. 3 Abs. 2 GG als problematisch wahrgenommen (Englisch/Becker 2016: 76ff.; Hey in Tipke/Lang 2015: § 3 Rn. 164; Thiele 2014: 32; Maitherth/Chirvi 2015: 31; Sandweg 201: 2099; Kube 2016). Dennoch wird das Ehegattensplitting oft noch als verfassungskonform erachtet, denn Frauen könnten sich ebenso für eine individuelle Veranlagung und damit gegen das Ehegattensplitting und dessen Nachteile entscheiden (u.a. Englisch/Becker 2016: 79; Seiler 2007: 19)[27]. Angesichts der steuerlichen Vorteile, die das Ehegattensplitting im Vergleich zur getrennten Besteuerung verspricht, kann jedoch kaum von völliger Wahlfreiheit gesprochen werden (Thiele 2014: 32), zumal die nicht erwerbstätige Partnerin die Zusammenveranlagung rein rechtlich gar nicht ablehnen darf (st. Rspr. BFH v. 3.3.2005 – III R 22/0). Zudem verkennt diese Argumentation, dass derartige Entscheidungen eben nicht individuell getroffen werden, sondern mit strukturellen Gegebenheiten und kulturell geprägten Überzeugungen zusammenhängen. Das Verbot mittelbarer Diskriminierung schützt vor strukturell bedingten Benachteiligungen und knüpft deshalb an die geschlechtsbezogenen Auswirkungen einer bestimmten Regelung in der Realität an. Eine mittelbare Diskriminierung ist vielmehr schon dann gegeben, wenn die Regelung mehrheitlich zu Lasten von Frauen oder Männer wirkt, unabhängig von der Möglichkeit sich individuell anders zu entscheiden.

V. Vertrauensschutz als Argument für den Status Quo

In den letzten Jahren werden in der rechtlichen und politischen Debatte unter dem Stichwort Vertrauensschutz zunehmend langfristige Übergangsregelungen und sogar ein Bestandsschutz für bereits bestehende Ehen und Lebenspartnerschaften gefordert. Dieser Vertrauensschutz wird jedoch selten vertieft begründet.

Tatsächlich müssen steuerrechtliche Reformen, die mit finanziellen Belastungen einhergehen, dem aus Rechtsstaatsprinzip und Grundrechten abgeleiteten Vertrauensschutz

[26] Dabei wird zum Teil auch auf die Staatszielbestimmung in Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG verwiesen.

[27] Nach Englisch/Becker soll dies soll allerdings in Frage stehen, wenn sich erweisen sollte, dass eine echte Wahlfreiheit nicht besteht, etwa aufgrund von Unkenntnis oder der höheren steuerlichen Belastung (ebd. 2016: 79f.). Andere Autoren verstehen Art. 3 Abs. 2 GG lediglich als Gestaltungsauftrag, der die durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützte innereheliche Privatsphäre nicht betrifft (u.a. Sandweg 2015:461; Kube 2016), stellen die individualisierte Betrachtung der Steuerbelastung für Erst- und Zweitverdienende (Seiler 2007: 18; Sandweg 2014: 2099) oder das Gewicht der Arbeitsanreize in Frage (Maitherth/Chirvi 2015: 31).

Rechnung tragen.[28] Die Herleitung schutzwürdiger Vertrauenstatbestände ist dabei auch über den Schutz von Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 GG denkbar, wenn die im Vertrauen auf geltendes Recht getroffenen Lebens- und Erwerbsentscheidungen nicht ohne weiteres revidierbar sind und ein Wechsel des Rechts mit erheblichen Einschränkungen der Lebensgestaltung verbunden ist.[29]

Keinesfalls geboten ist eine Beibehaltung des Splittingvorteils in der derzeit maximal möglichen Höhe. Zum einen führen selbst langjährige steuerliche Entlastungen nicht zu einem besonderen Vertrauenstatbestand. Die allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, wird verfassungsrechtlich nicht geschützt (u.a. BVerfGE 127,1). Zum anderen hängt die Höhe des Splittingvorteils von Faktoren ab, die jährlich wechseln können: der Höhe des zu versteuernden Einkommens, der individuellen Höhe des Einkommens und der Ausgestaltung des Steuertarifs. Mit der Einführung der Abgeltungsteuer für Kapitaleinkünfte von 25% wirkt sich das Splittingverfahren bei Kapitaleinkünften beispielsweise nicht mehr aus. Ein proportionaler Steuertarif (Flat Tax) würde die steuerlichen Entlastungen des Splittingtarifs sogar auf einen zweiten Grundfreibetrag beschränken. In sehr hohen Einkommensgruppen ist zudem zu vermuten, dass das Splitting wenig Einfluss auf das Erwerbsarrangement hat, weil es auf die steuerlichen Entlastungen kaum ankommt.

Ein besonderer Vertrauensschutz lässt sich je nach Reichweite der Reform allenfalls für Paare begründen, in denen ein_e Partner_in eine Erwerbstätigkeit dauerhaft aufgegeben oder zeitweilig unterbrochen hat. Erwerbsunterbrechungen führen durch den Mangel laufender Berufserfahrung sowie die Entwertung vorhandener Berufserfahrung nicht nur zu unmittelbaren Einkommensverlusten und längerfristigen finanziellen Risiken, sondern zu einer Minderung des künftigen Einkommenspotenzials. Dieser Verlust nimmt mit der Dauer der Erwerbsunterbrechung zu und ist durch eine spätere Erwerbstätigkeit nicht oder nur schwer auszugleichen (Beblo/Wolf 2002: 93f.). Diese Nachteile treffen insbesondere die erwerblosen Frauen im Alter von heute 55 Jahren oder älter, die nach der Familienphase nicht mehr erwerbstätig geworden sind oder nicht mehr (nachhaltig) auf dem Arbeitsmarkt Fuß gefasst haben (BMFSFJ 2011a: 110, Fn. 28). In diesen Altersgruppen dürften außerdem die Chancen auf einen Wiedereinstieg in den Arbeitsmarkt sehr gering sein.

Ein genereller Bestandsschutz für bestehende Ehen und Lebenspartnerschaften ist demgegenüber gleichheitsrechtlich problematisch. Stichtagsregelungen sind zwar verfassungsrechtlich zulässig, selbst wenn dabei Sachverhalte, die nur geringfügig

[28] Allgemein zum Vertrauensschutz im Steuerrecht siehe Spindler 2007; Pezzer 2004.
[29] Sacksofsky (2007: 342) formuliert etwas anders, dass Menschen nicht plötzlich erheblichen finanziellen Einbußen ausgesetzt werden dürfen, wenn die getroffenen Lebensentscheidungen praktisch nicht mehr revidierbar sind.

voneinander abweichen, verschieden behandelt werden (st. Rspr. BVerfG v. 20.04.2011 - 1 BvR 1811/08, m.w.N.). Die besondere Gestaltungsfreiheit der Gesetzgebung beim Erlass von Übergangsvorschriften resultiert aber gerade aus der zeitlich begrenzten Geltung derartiger Regelungen. Je kürzer die Dauer der unterschiedlichen Behandlung, und je geringer der Unterschied der Entlastung, desto größer der Gestaltungsspielraum (u.a. BVerfGE 110, 218, 246). Umgekehrt dürfen die Unterschiede nicht zu groß bzw. unverhältnismäßig sein. Mit der typisierten Anknüpfung an die Eheschließung oder Verpartnerung – die für sich genommen noch keinen Vertrauensschutz begründet - könnten jedoch über einen sehr langen Zeitraum unterschiedliche Regelungssysteme, mit erheblichen finanziellen Unterschieden nebeneinander bestehen.

Dazu kommt, dass mit einer derartig weitreichenden Übergangsregelung die Nachteile des Ehegattensplittings auf lange Sicht bestehen bleiben - trotz der Veränderungen im Unterhaltsrecht, dass Frauen nach einer Scheidung in der Regel auf eine eigenständige Existenzsicherung verweist. Um Brüche im Lebensverlauf und damit einhergehende Existenzrisiken zu vermeiden müssen die Entwicklungen in unterschiedlichen Rechtsbereichen angepasst werden.

Bei den Sonderregelungen der Zusammenveranlagung ist im Einzelnen zu prüfen, inwieweit wirtschaftliche Dispositionen, etwa Investitionen, die beispielsweise im Vertrauen auf die besonderen Möglichkeiten der Verlustberücksichtigung getätigt wurden, besondere Vertrauenstatbestände begründen.

E. Reformoptionen: Schrittweiser Wechsel zu einer Individualbesteuerung

Ziel der Reform muss es sein, die aus Ehegattensplitting und Lohnsteuerverfahren resultierenden und Art. 3 Abs. 2 GG widersprechenden Erwerbshürden zu beseitigen. Der Übergang zu einer Individualbesteuerung setzt dabei einen System- und Perspektivwechsel voraus.

I. Gemeinsame oder getrennte Besteuerung

Bei einem längerfristigen oder schrittweisen Wechsel zu einer Individualbesteuerung ist zu entscheiden, ob es zunächst bei einer Zusammenveranlagung bleiben soll oder ob die gemeinsame Besteuerung schon im ersten Schritt aufgehoben wird.

Für die Beibehaltung der Zusammenveranlagung spricht, dass sich die Veränderungen zunächst auf das Lohnsteuerverfahren, den Steuertarif oder andere marginale Maßnahmen beschränken. Das tarifliche Splittingverfahren könnte durch ein gedeckeltes Realsplitting in Anlehnung an das Realsplitting für Geschiedene ersetzt werden, das es ermöglicht bei der Berechnung der tariflichen Einkommensteuer Einkommen bis zu 13.805 Euro zu übertragen.[30] Anders als bei einer getrennten Besteuerung bleibt es bei einer gemeinsamen Steuererklärung und einer gemeinsamen Steuerschuld. Damit wird zudem ein Mehraufwand der Finanzverwaltung vermieden, der durch getrennte Steuererklärungen entsteht.[31]

Für den Wechsel zu einer getrennten Besteuerung spricht, dass mit der Aufhebung der Zusammenveranlagung die darin angelegte Haushaltsperspektive aufgegeben und ein grundlegender Systemwechsel eingeleitet wird. Der Wechsel wäre steuersystematisch konsequent. Mit dem Wegfall der Zusammenveranlagung würden die zu versteuernden Einkünfte konsequent individuell bestimmt. Die Verrechnung von positiven und negativen Erwerbseinkünften unter Eheleuten wäre beispielsweise nicht mehr möglich. Die rechtlichen Verbindlichkeiten in Ehe und Lebenspartnerschaften würden im Rahmen der Aufwendungen für die private Lebensführung berücksichtigt. Aus der Einführung einer getrennten Besteuerung folgt nicht, dass die Steuervorteile des Ehegattensplittings verloren gehen müssen. Die wenigsten Länder setzen eine reine Individualbesteuerung um (Bettio/Verashchagina 2009; Thomas/O´Reilly 2016). Die meisten Länder praktizieren

[30] Das versteuernde Gesamteinkommen wäre den Ehe- oder Lebenspartner_innen demzufolge nicht hälftig, sondern beispielsweise in Relation zur Höhe ihrer Einkünfte zuzurechnen. Dabei können bis zu 13.805 auf den geringeren Einkommensanteil übertragen werden. Die gemeinsame Steuerschuld ergibt sich aus der Summe der für diese Einkommensanteile ermittelten Steuer, die anhand des Grundtarifs berechnet wird.

[31] Maitherth/Chrivi (2015: 31) gehen davon aus, dass bei einer Individualbesteuerung 15 Mio. zusätzliche Steuererklärungen anfallen. Der Mehraufwand entsteht vermutlich durch die notwendige Verknüpfung der Einkommensteuererklärungen, um gemeinsame Aufwendungen und übertragbare Abzüge zu erfassen. Zudem sind sämtliche Einkünfte und Aufwendungen getrennt auszuweisen. Der Mehraufwand lässt sich allerdings durch eine gemeinsame Steuererklärung reduzieren, solange die Steuerschuld getrennt berechnet wird. Zudem sinkt der Aufwand durch die Digitalisierung des Steuerverfahrens.

vielmehr eine partiell individualisierte Besteuerung, die auf der Grundlage einer getrennten Veranlagung die Übertragung von Einkommen, die hälftige Zurechnung von Kapital- und Vermögenseinkünften oder die Aufteilung von gemeinsamen Aufwendungen erlaubt (ebd.) In vielen Ländern wurden die Übergangsphasen durch Absetzbeträge für Alleinverdienende mit Kindern oder ohne Kinder abgefedert. Diese Ausnahmen wurden erst in späteren Reformen sukzessive reduziert, in weniger progressionsabhängige Absetzbeträge umgewandelt oder ganz abgeschafft.[32] Selbst in Schweden galt die Individualbesteuerung zunächst nur für Einkünfte aus Erwerbstätigkeit, während Einkommen aus Vermögen gemeinsam besteuert wurden. Den Wegfall des Splittingvorteils kompensierte ein Alleinverdienerabsetzbetrag, der erst im Laufe der Zeit abgeschmolzen wurde (Gunnarsson 2016: 9; Nyberg 2012).

Der Wechsel zu einer getrennten Veranlagung erleichtert zudem die Erhebung und Auswertung von geschlechterdifferenzierten Daten. Eine gleichstellungsorientierte Gesetzesfolgenabschätzung, wie sie die Gemeinsame Geschäftsordnung der Bundesministerien z.B. für Gesetzgebungsverfahren vorschreibt (§§ 2, 44 GGO), ist im Steuerrecht derzeit kaum möglich. Bedingt durch die Zusammenveranlagung werden Daten zu Einkünften, Sonderausgaben oder Steuervergünstigungen nur teilweise getrennt abgefragt (Bach 2013: 59f.; Spangenberg 2011: 43). Daher ist zumindest für verheirate Frauen und Männer nicht zu prüfen, inwieweit Frauen und Männer beispielsweise steuerliche Absetzbeträge nutzen oder ausschöpfen können. Geschlechtsbezogene Auswertungen aus Österreich zeigen, dass hier erhebliche Unterschiede bestehen, die sich auf die effektive Steuerbelastung von Frauen und Männern und damit die Höhe des Nettoeinkommens auswirken, aber auch sehr unterschiedliche Anreize setzen, etwa im Hinblick auf Erwerbsarbeit oder die partnerschaftliche Verteilung von unbezahlter und bezahlter Arbeit (Rainer 2013; Bach 2013: 70ff.; Schratzenstaller/Dellinger 2017).

II. Einführung einer Steuerpartnerschaft auf der Basis einer getrennten Besteuerung

Um Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft trotz getrennter Besteuerung als Partnerschaft mit rechtlichen Verbindlichkeiten sowie gemeinsamen Aufwendungen gerecht zu werden, bietet sich in Anlehnung an das niederländische Steuersystem die Einführung einer Steuerpartnerschaft an. Eine solche Steuerpartnerschaft lässt sich flexibel gestalten. In den Niederlanden ermöglicht die Steuerpartnerschaft bestimmte Einkünfte, Kosten der Berufsausbildung, Spenden und Kinderbetreuungskosten aufzuteilen (Belastingdienst 2016). Die Steuerpartnerschaft lässt sich zudem für nichteheliche Familien öffnen, die sich beispielweise die Kosten für den Unterhalt, die Betreuung oder Ausbildung der Kinder teilen.

[32] Beispiele dafür sind Österreich (Neuwirth 2015), Großbritannien (Seely 2014, Seely 2016) oder die Niederlande (Ministry of Economic Affairs, Agriculture and Innovation 2011: 11).

1. Individuelle Zurechnung der Erwerbseinkünfte

Die niederländische Steuerpartnerschaft erlaubt es, im Rahmen der Steuerpartnerschaft bestimmte Einkunftsarten hälftig zu teilen.[33] Dem deutschen Steuersystem entspricht es demgegenüber, die beruflichen Einkünfte unter Abzug der beruflichen Aufwendungen und berufsbezogenen Freibeträge konsequent der Person zuzurechnen, die das Einkommen erwirtschaftet bzw. mit eigenem Vermögen oder eigener Erwerbsarbeit zum Einkommen beigetragen hat. Bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, sowie Kapitaleinkünften würde die Zurechnung der Einkünfte demzufolge weiterhin den zivilrechtlichen Eigentums- bzw. Nutzungsverhältnissen folgen. Einkünfte, die aus gemeinsamem Eigentum entstehen, sind dann den Eigentumsverhältnissen und dabei auch dem Güterstand folgend anteilig zuzurechnen.

Im Gegensatz zur Zusammenveranlagung ist eine Verrechnung von Verlusten zwischen Ehe- und Lebenspartner_innen nicht möglich. Auch erwerbsbezogene Freibeträge werden grundsätzlich nur individuell gewährt, es sei denn das Einkommen wird tatsächlich gemeinsam erwirtschaftet. Die Verrechnung von positiven und negativen Einkünften zwischen Ehe- oder Lebenspartner_innen wäre nicht mehr möglich.

2. Anerkennung von Einstandspflichten und gemeinsamen Aufwendungen

Aufgrund der sozialrechtlichen Einstandspflichten im Falle der Bedürftigkeit des Partners oder der Partnerin ist selbst in Ehen und Lebenspartnerschaften, in denen nur eine Person erwerbstätig ist, ein zweites Existenzminimum steuerfrei zu stellen.[34] In der Regel wird dafür ein übertragbarer Grundfreibetrag vorgeschlagen. Alternativ könnten die Aufwendungen für den existenziellen Lebensbedarf zwischen Ehe- und Lebenspartner_innen über § 33a EStG als außergewöhnliche Belastungen steuermindernd berücksichtigt werden.[35] Der Höhe nach entspricht der Absetzbetrag in § 33a EStG der Höhe des Grundfreibetrags von derzeit 8.820 Euro. Beiträge für die Kranken- oder Pflegversicherung der unterhaltenen Person erhöhen den Betrag entsprechend, denn die Beiträge zählen zum Existenzminimum (BVerfGE 120, 125). Anders als bei einem übertragbaren Grundfreibetrag können die Kosten für den grundlegenden Lebensunterhalt einer anderen Person nach § 33a EStG allerdings nur dann

[33] Bei diesen Einkünften handelt es sich um das Schatteneinkommen aus selbstgenutztem Wohneigentum (das in Deutschland nicht mehr besteuert wird) und um Kapitaleinkünfte, die allerdings mit einem einheitlichen Steuersatz besteuert werden.

[34] Diese Anforderung würde entfallen, wenn auch Sozialleistungen individuell gewährt würden unabhängig vom Einkommen des Partners oder der Partnerin, um auch in geringen Einkommensgruppen finanzielle Abhängigkeit zu vermeiden. Auswertungen aus Kanada zeigen, dass Frauen bei einer vollständigen Individualisierung des Steuer- und Transfersystems über erheblich mehr Nettoeinkommen verfügen und zudem zu einer Umverteilung zwischen hohen und niedrigen Einkommensgruppen führt (Lahey 2015: 465).

[35] § 33a Abs. 1 Satz 1: Erwachsen einem Steuerpflichtigen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer dem Steuerpflichtigen (...) gesetzlich unterhaltsberechtigten Person, so wird (...) die Einkommensteuer dadurch ermäßigt, dass die Aufwendungen bis zu 8.820 Euro im Kalenderjahr vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

steuerlich geltend gemacht werden, wenn diese Person tatsächlich bedürftig ist. Eigenes Vermögen, wie z.B. Wohneigentum sowie Einkünfte und Bezüge der unterhaltsempfangenden Person werden angerechnet (vgl. Geserich 2011). Der übertragbare Grundfreibetrag stellt demgegenüber einen Teil des zu versteuernden Einkommens steuerfrei. Infolgedessen bleiben u.a. steuerfreie Einkünfte und Bezüge sowie Vermögenswerte, die nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen führen, unangetastet. Außerdem ist das zu versteuernde Einkommen bereits durch Sonderausgaben und Steuervergünstigungen gemindert. Ob diese Variante den Rechtsverhältnissen von Ehen und eingetragenen Lebenspartnerschaften gerecht wird, muss vertieft geprüft werden. Zu beachten ist jedoch, dass der Grundfreibetrag, der das zu versteuernde Einkommen steuerfrei stellt, selbst dann noch vollständig übertragen werden kann, wenn die andere Person geringfügig beschäftigt ist. Im Rahmen von § 33 a EStG werden die Einkünfte aus einer geringfügigen Beschäftigung demgegenüber angerechnet.

Die Steuerpartnerschaft bietet darüber hinaus Spielraum, gemeinsame Aufwendungen, beispielweise die Kosten für den Unterhalt, Ausbildung oder Betreuung von Kindern aufzuteilen. Die Übertragbarkeit von Absetzbeträgen, etwa für die Beiträge in eine Altersvorsorge, sollte allerdings nur dann möglich sein, wenn die Beiträge, ebenso wie bei der steuerlichen Förderung der Berufsausbildung dem oder der anderen Partner_in unmittelbar zu Gute kommen. Zu bedenken ist, dass diese Form der steuerlichen Förderung in geringen Einkommensgruppen nicht ankommt und Alleinerziehenden ausschließt. Hier muss über geeignete Ausgleichsregelungen nachgedacht werden.

3. Übergangsregelung: Realsplitting

Um den Übergang zu einer getrennten Besteuerung und den Wegfall des tariflichen Splittingverfahrens aufzufangen, kann es sinnvoll sein – in Anlehnung an das Realsplitting - die Absetzbarkeit von Aufwendungen jenseits des Existenzminimums zu ermöglichen. Auch im Rahmen der getrennten Veranlagung ist dies über ein Realsplitting möglich, das es erlaubt Einkommen bis zu 13.805 Euro steuermindernd zu übertragen.[36] Die Reform betrifft damit nur die Paare, deren Einkommensdifferenzen größer als 27.612 Euro sind. Das Haushaltsnettoeinkommen sinkt nach Berechnungen aus dem Jahr 2011 monatlich lediglich um etwa 25 Euro (vgl. Bach et al. 2011: 15). Gleichzeitig werden parallele Änderungen beim Realsplitting für Geschiedene vermieden.

Um zu vermeiden, dass der aus dem Realsplitting resultierende Steuervorteil nur der Person mit dem höheren Einkommen nützt, ist die steuerliche Entlastung ebenso wie beim

[36] Diese Form des Realsplittings ermöglicht es, einen Teil des zu versteuernden Einkommens fiktiv auf die Person mit dem geringeren zu versteuernden Einkommen zu übertragen, bei der das übertragene Einkommen fiktiv versteuert wird. Der insgesamt daraus resultierende Steuervorteil wird in Relation zur Höhe der zu versteuernden Einkommen aufgeteilt.

Faktorverfahren aufzuteilen. Dieses Realsplitting kann später – ähnlich wie in Großbritannien - in einen weniger einkommensabhängigen Abzug von der Steuerschuld umgewandelt werden, der nach Alterskohorten längerfristig ausläuft (vgl. Seely 2014; 2016). Gleichstellungspolitisch interessant ist dabei die niederländische Variante. In den Niederlanden steht beiden Eheleuten ein Abzug von der Steuerschuld zu. Reicht etwa ihre Steuerschuld nicht aus, um den Abzug geltend zu machen, ist der Abzug übertragbar. Die dabei entstehende Steuerminderung wird jedoch an die ursprünglich abzugsberechtigte Person ausgezahlt.

Um Unterschiede zwischen bestehender und geschiedener Ehe oder Lebenspartnerschaft zu vermeiden, ist das Realsplitting für Geschiedene längerfristig ebenfalls auf die Aufwendungen in Höhe des Existenzminimums zu beschränken. Dem Zweck des Realsplittings, den Wegfall des Ehegattensplittings abzufedern, entspicht auch eine zeitliche Begrenzung auf maximal drei Jahre.

4. Zügiger Abbau von Erwerbshürden: Steuerabzug für Zweitverdienende

Selbst bei einer Abschaffung der Zusammenveranlagung ändert sich im Vergleich zum Status Quo aufgrund der längerfristigen Übertragung von Einkommen wenig an den Kosten der Erwerbstätigkeit und den daraus resultierenden Erwerbshürden in unteren und mittleren Einkommensgruppen. Die Effekte auf das Arbeitsangebot sind bei einem übertragbaren Einkommen von 13.805 Euro marginal (Bach et al. 2011: 18f.).

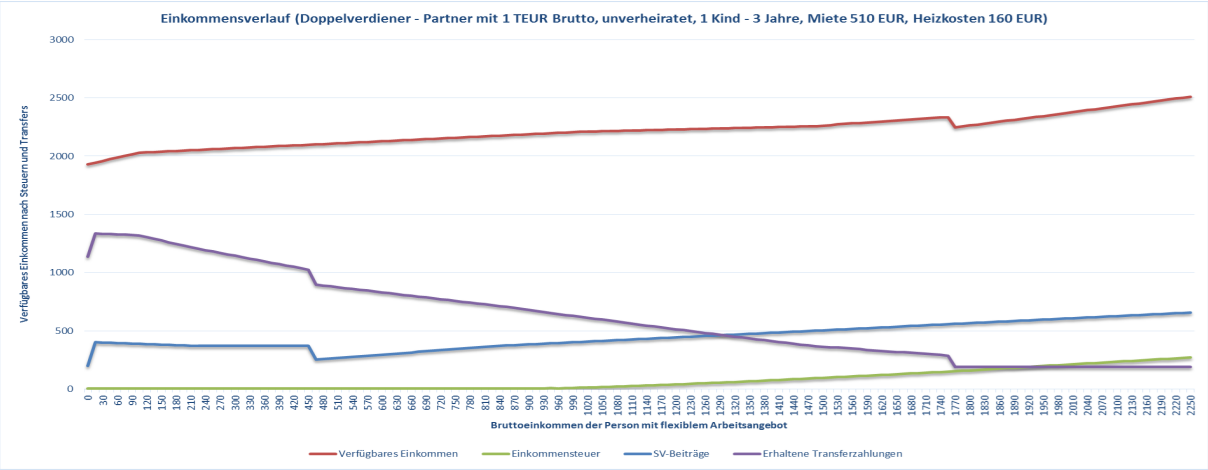
Daher sind zusätzliche Änderungen und gegensteuernde Anreizsysteme notwendig, die gerade für Frauen mit Kindern den Wechsel in eine reguläre existenzsichernde Beschäftigung unterstützen. Neben der vollen Absetzbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten [37] eignet sich dafür eine speziell auf Zweitverdienende zugeschnittene steuerliche Entlastung, die parallel zur Beschränkung des übertragbaren Einkommens eingeführt wird. Eine solche steuerliche Entlastung mindert die Steuer- und Abgabenbelastung für Zweitverdienende und reduziert damit die Kosten der Erwerbstätigkeit, so dass das individuelle Nettoeinkommen steigt und die Erwerbstätigkeit finanziell attraktiver wird.

Derartige Steuerentlastungen sind in unterschiedlicher Ausgestaltung vor allem unter dem Begriff „Earned Income Tax Credit“ aus den USA, Großbritannien oder Schweden bekannt. In der Regel zielen diese Lohnsubventionen allerdings auf die Vermeidung von Armut. Daher knüpfen die Leistungen regelmäßig an das Haushaltseinkommen an und können zwar Erwerbsanreize für Alleinerziehende setzen, erschweren aber zusätzlich die Erwerbstätigkeit verheirateter Frauen (Meyer/Rosenbaum 2001; De Luca et al. 2012; Crandall- Hollick 2016: 9). In den Niederlanden wurde deshalb ein Absetzbetrag eingeführt, der die Erwerbstätigkeit

[37] Ausführlich dazu unter E. III. 3

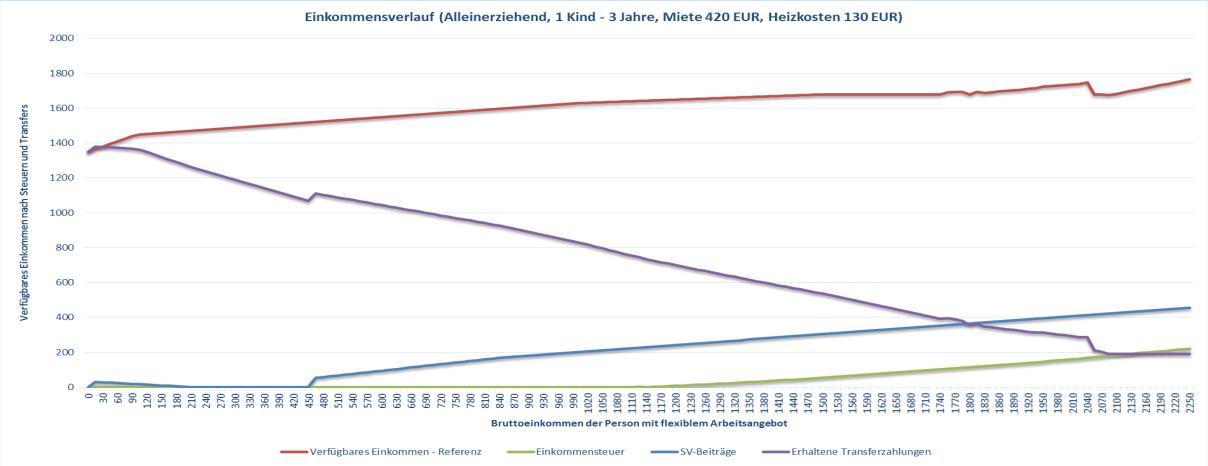
bzw. den Übergang in existenzsichernde Beschäftigung speziell für Zweitverdienende („Secondary Earner“) und Alleinerziehende unterstützt (Plantenga 2015: 7).[38] Der sog. „income-related combination tax credit“ senkt die Abgabenbelastung durch Steuern und Sozialversicherungsbeiträge. Anspruch auf den mit dem Einkommen steigenden Steuerabzug haben steuerpflichtige Personen mit Kindern unter 12 Jahren, die Einkommen aus Erwerbstätigkeit oberhalb einer bestimmten Einkommensschwelle erzielen und entweder alleinerziehend sind oder weniger verdienen als der oder die Partner_in. Je höher das Einkommen bzw. der Arbeitsumfang oberhalb der Mindesteinkommensschwelle, desto höher ist die steuerliche Entlastung (de Boer et al. 2014; de Boer/Jongen 2016: 35f.).

Im deutschen Kontext sollte ein solcher Steuerabzug so konzipiert sein, dass die oberhalb einer geringfügigen Beschäftigung entstehenden Steuer- und Abgabenbelastung zumindest ausgeglichen wird und durch die zunehmende Erwerbstätigkeit nicht nur das individuelle Einkommen, sondern ebenso das Haushaltseinkommen steigt. Gleichzeitig ist zu berücksichtigen, dass zusätzliche Leistungen in unteren Einkommensgruppen (Grafik 3) und insbesondere bei Alleinerziehenden (Grafik 4) bis zu einem Einkommen von ca. 2.000 Euro auf Sozialleistungen angerechnet werden.



Grafik 3: Auswirkungen auf Haushaltseinkommen, Steuerschuld und Sozialversicherungsbeiträge bei zunehmendem Zweitverdienst (verheiratet, 1 Kind) Berechnungen Sven Stöwhase, Fraunhofer Institut.

[38] Der Absetzbetrag war zunächst als Pauschalbetrag oberhalb einer Mindesteinkommensschwelle konzipiert. Seit 2009 steigt der Steuerabzug prozentual zum Einkommen oberhalb der Mindesteinkommensschwelle und vermeidet so reine Einkommenseffekte, die nur zu einer begrenzten Ausweitung der Erwerbstätigkeit führen (de Boer/Jongen 2014: 9f.)



Grafik 4: Auswirkungen auf Einkommen, Steuerschuld und Sozialversicherungsbeiträge bei zunehmendem Einkommen – Alleinerziehend, 1 Kind, Berechnungen Sven Stöwhase, Fraunhofer Institut.

Darüber hinaus wäre zu prüfen, ob ein Abzug von der Steuerschuld tatsächlich die gewünschten Erwerbseffekte setzt oder eine Steuergutschrift effektiver ist. In den Niederlanden sind steuerlich absetzbare Aufwendungen vor allem als Abzüge von der Steuerschuld konzipiert. In Deutschland mindern berufliche und private Aufwendungen demgegenüber das zu versteuernde Einkommen, so dass sich Abzüge von der Steuerschuld erst ab einer bestimmten Einkommenshöhe auswirken.

Eine steuerliche Förderung von Zweitverdienenden und Alleinerziehenden erreicht faktisch vor allem Frauen, wäre aber trotz des Verbots mittelbarer Diskriminierung als angemessenes Instrument zum Abbau von Erwerbshürden sachlich zu begründen. Sehr viel schwerer sind demgegenüber Regelungen zu rechtfertigen, die wie spezielle Steuertarife oder Steuerfreibeträge nur für Frauen gedacht sind.[39] Regelungen, die ausdrücklich an das Geschlecht anknüpfen, sind an Art. 3 Abs. 3 GG zu messen, der die Ungleichbehandlung u.a. aufgrund des Geschlechts verbietet. Dazu zählen grundsätzlich auch frauenfördernde Maßnahmen. Derartige Maßnahmen können zwar über Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG gerechtfertigt sein, der den Staat verpflichtet die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern zu fördern und auf die Beseitigung bestehender Nachteile hinzuwirken. Die jeweilige Maßnahme muss jedoch geeignet, erforderlich und angemessen sein (vgl. Papier 2014: 9 unter Bezug auf Quotenregelungen m.w.N.). Rechtlich anerkannt sind bislang nur Instrumente, die gezielt strukturelle Nachteile in konkreten Bereichen abbauen, beispielsweise Quotenregelungen zum Ausgleich von Nachteilen in Stellenbesetzungsverfahren (ebd.) oder die Begünstigung von Frauen bei Gründungsprämien, um die drastische Unterrepräsentanz von Frauen im Handwerk zu reduzieren (BVerwG, Urt. V. 18.7. 2002 – 3 C 53.01). Bei geschlechtsspezifischen

[39] Ein Beispiel dafür sind die von Alesina/Ichino (2007) vorgeschlagenen Steuertarife für Frauen („Gender based taxation“).

Steuertarifen handelt es sich demgegenüber um eine sehr pauschale Regelung, in der es an einem angemessenen Ausgleich zwischen Nachteilen und Vorteilen fehlt (Osterloh 2013: 166).[40]

5. Kompensation von finanziellen Belastungen durch Änderungen im Steuertarif und/oder familienbezogene Leistungen

Der Wechsel zu einer Individualbesteuerung führt selbst unter Berücksichtigung der sozialrechtlichen Einstandspflichten zu finanziellen Mehrbelastungen. Diese steuerlichen Belastungen lassen sich jedoch durch zeitgleiche Änderungen im Steuertarif vermeiden. Beispielsweise wird seit langem der steile Anstieg der Progression in mittleren Einkommensgruppen kritisiert (sog. „Mittelstandsbauch“). Die Kombination mit einer solchen Tarifreform vermeidet nicht nur bestimmte finanzielle Belastungen, sondern erhöht gleichzeitig die Arbeitsanreize für Frauen (Bach et al. 2017). Auch in Schweden wurde die Reform der Individualbesteuerung mit einer Tarifreform kombiniert, um die Belastungen in unteren Einkommensgruppen zu vermeiden (Gunnarsson 2016: 9). Finanzielle Belastungen können ebenso durch familienbezogene Leistungen abgefedert oder vermieden werden, die gleichzeitig die partnerschaftliche Verteilung von bezahlter und unbezahlter Arbeit unterstützen (Bach et al. 2017).

III. Reformen unter Beibehaltung von Zusammenveranlagung und Splittingverfahren

1. Lohnsteuerklasse V streichen

Bei einer Beibehaltung der Zusammenveranlagung sollte zunächst die Lohnsteuerklasse V gestrichen werden. Änderungen im Lohnsteuerverfahren wirken sich auf die Verteilung der (Lohn-)Steuerbelastung bei Einkünften aus abhängiger Beschäftigung aus. Dies ändert allerdings nichts an der steuerlichen Entlastung aus dem Ehegattensplitting und den daraus resultierenden Erwerbshürden.

Der Gesetzgebungsprozess zur Einführung des Faktorverfahrens, das seit 2010 als Option zu III/V gewählt werden kann, hat jedoch gezeigt, dass die Widerstände bei gleichstellungsorientierten Änderungen im Lohnsteuerverfahren sehr viel geringer sind als bei einer Reform des Ehegattensplittings.[41]

Die Berechnung der Lohnsteuer nach dem Faktorverfahren ist gegenüber III/V deutlich gleichstellungsgerechter. Die Lohnsteuer wird anhand des individuellen Bruttolohns wie in Steuerklasse IV berechnet und mit einem Faktor multipliziert, der sich aus der Division der

[40] a.A. Sacksofsky (2013: 149), die argumentiert, dass sich Frauentarife der Logik von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit folgend, als Ausgleich für schlechtere Erwerbsbedingungen begründen lassen.

[41] Das Faktorverfahren wurde mit dem Jahressteuergesetz 2009 eingeführt und wurde parteiübergreifend befürwortet.

nach dem Splittingverfahren bestimmten Jahreseinkommensteuer und der Summe der Lohnsteuer errechnet. Der Faktor gewährleistet, dass der Splittingvorteil bereits bei der Berechnung der monatlichen Lohnsteuer einbezogen wird, verteilt diese steuerliche Entlastung aber auf beide Partner_innen in Relation der Höhe ihrer Bruttoeinkommen. Das Faktorverfahren bewirkt demzufolge eine gerechtere Verteilung der Lohnsteuer auf der Basis des individuellen Bruttoeinkommens. Damit orientieren sich auch die Lohnersatzleistungen am individuellen Einkommen. Diese Aufteilung entspricht zudem der rechtlichen Zuordnung von Einkommen nach dem gesetzlichen Güterstand. Frauen müssen ihre zu viel gezahlte Lohnsteuer also nicht mehr einfordern. Zusätzlich entfallen Probleme bei der Berechnung von Unterhaltsleistungen, denn insbesondere beim Kindesunterhalt müssen Steuervorteile genutzt werden, um das Unterhaltseinkommen nicht durch unnötig hohe Abzüge zu mindern (vgl. Perleberg-Kölbel 2015: 904).

Das Faktorverfahren wird jedoch selbst sechs Jahre nach Einführung kaum in Anspruch genommen. Nach Angaben des BMF nutzten 2015 knapp 76.000 Personen das Faktorverfahren und damit nur ein Bruchteil der mehr als 3 Mio. Personen allein in Lohnsteuerklasse V (Deutscher Bundestag 2015: 6; BMF 2017: 43).

Die Gründe für den Verbleib in III/V sind vielfältig. Das Verfahren ist immer noch wenig bekannt und viele Paare bleiben deshalb selbstverständlich in der Lohnsteuerklassenkombination III/V. Vor allem aber ist III/V häufig die weniger aufwendige und die finanziell attraktivere Lohnsteuerklassenkombination.

- Aus einer Haushaltsperspektive zahlt sich das Faktorverfahren nur in bestimmten Einkommenskonstellationen aus: Dazu gehören Paare, die bislang in IV/IV waren, weil sie ohnehin eine gerechte Verteilung der Lohnsteuer bevorzugen oder weil sie in etwa gleich viel verdienen. Auch Ehepaare mit geringen Einkommen bis zu ca. 20.000 € profitieren vom Faktorverfahren, denn in III/V zahlen sie bislang zu viel Lohnsteuer, weil die Absetzbeträge in III nicht ausgeschöpft werden. In höheren Einkommensgruppen fällt die Lohnsteuer in III/V demgegenüber häufig zu niedrig aus. Das Faktorverfahren wirkt daher wie der Verzicht auf einen zinslosen Kredit und hat als Kehrseite ein geringeres monatlich verfügbares Haushaltseinkommen und geringere Ansprüche auf Lohnersatzleistungen für den Hauptverdiener zur Folge. Demzufolge sind es vor allem Frauen, für die der Wechsel zum Faktorverfahren interessant ist. Gleichzeitig sind sie aufgrund des geringeren Einkommens in einer schwächeren Verhandlungsposition (DJB 2008).
- Die Lohsteuerklassenkombination III/V eröffnet anders als das Faktorverfahren zudem mehr Gestaltungsspielräume, wenn absehbar ist, dass ein_e Partner_in Lohnersatzleistungen beziehen wird. Beim Elterngeld ist der Wechsel der

Lohnsteuerklasse noch nicht einmal rechtsmissbräuchlich, wenn es darum geht, mehr Elterngeld zu bekommen (Bundessozialgericht Urt. v. 25.6.2009, B 10 EG 3/08 R)

- Das Faktorverfahren ist außerdem in der Beantragung aufwendiger als III/V, weil es jährlich (künftig alle zwei Jahre)[42] zu beantragen ist. Dabei sind die im kommenden Jahr zu erwartenden Einkommen anzugeben, die für die Berechnung des Faktors benötigt werden.

Mit der Abschaffung der Lohnsteuerklasse V wäre das Faktorverfahren im Vergleich zum Regelverfahren in IV/IV attraktiver und würde deshalb häufiger gewählt.[43] Für Alleinverdienende bestünde weiterhin die Lohnsteuerklasse III. Da das Faktorverfahren nach wie vor beantragt werden muss und es bei IV/IV als Regelverfahren bleibt, greifen auch datenschutzrechtliche Bedenken nicht.[44] Dennoch sollte das Faktorverfahren vereinfacht werden. Dafür genügt es bereits, wenn das Finanzamt den Faktor auf der Basis der Lohnsteuerdaten des letzten Jahres berechnet. Die Ehe- oder Lebenspartner_innen müssten dem Faktor dann nur noch zustimmen und ggf. abweichende Einkünfte melden (vgl. auch Färber/Salm 2013: 35). Erleichtert wird dies zusätzlich durch die Einführung des elektronischen Lohnsteuerverfahrens ab 2017.

Eine Umkehrung von Lohnsteuerklasse III und V, die Lohnsteuerklasse III der Person mit dem geringeren Einkommen und V der Person mit dem höheren Einkommen zuweist, würde dazu führen, dass die Summe der monatlichen Lohnsteuer noch weniger der Jahreseinkommensteuer entspricht. Bereits jetzt kommt es in III/V häufig zu Steuernachzahlungen, weil die Höhe der Lohnsteuer in V gedeckelt ist, um extrem hohe Steuerbelastungen zu vermeiden. Gleichzeitig würde die Person in Lohnsteuerklasse III die Steuervorteile des Splittingtarifs nicht ausschöpfen. Das Faktorverfahren führt demgegenüber in der Regel zu einer der Jahreseinkommensteuer entsprechenden Lohnsteuersumme und vermeidet damit sogar die staatlichen Liquiditätsnachteile von III/V.

2. Steuerabzug für Zweitverdienende als Anreiz zur Einzelveranlagung

Ein Steuerabzug für Zweitverdienende und Alleinerziehende (E. II. 4.) ist bei einer Beibehaltung der Zusammenveranlagung ebenso geeignet, die Kosten der Erwerbstätigkeit

[42] Derzeit ist noch offen, wann diese Änderung überhaupt in Kraft tritt, weil das BMF erst die technischen Voraussetzungen schaffen muss (Deutscher Bundestag 2015: 2). Ein alle zwei Jahre zu stellender Antrag verringert zudem zwar den Aufwand für die Paare, die sich für das Faktorverfahren entschieden haben. Die Entscheidung für das Faktorverfahren und den Gang zum Finanzamt setzt jedoch voraus, dass die Partner_innen ihre individuelle Steuerschuld und die Vor- und Nachteile für die Berechnung der daran anknüpfenden Lohnersatzleistungen kennen und das Faktorverfahren wollen (DJB 2015).

[43] Färber/Salm (2013: 36) gehen davon aus, das sich 80% aller Ehepaare, die heute die Steuerklassen III/V haben, für das Faktorverfahren entscheiden werden, weil sie so dem Fiskus keinen „Lohnsteuerkredit“ einräumen.

[44] Vgl. Antwort des BMF auf die Frage zu datenschutzrechtlichen Problemen beim Faktorverfahren Deutscher Bundestag 2015: 8.

von Zweitverdienenden senken. Zu prüfen wäre, ob und ggf. wie mit einem solchen Steuerabzug - in Kombination mit weiteren Änderungen, z.B. beim Splittingdivisor[45] - Anreize für den Wechsel in eine Einzelveranlagung gesetzt werden können. Ein solcher Steuerabzug würde sich dann nicht nur positiv auf die Höhe der Nettoeinkommen von Frauen auswirken und trotz Ehegattensplitting den Übergang in reguläre Beschäftigung befördern, sondern gleichzeitig ein Umdenken hin zu einer individuellen Perspektive einleiten.

3. Volle Absetzbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten

Die Kosten der Erwerbstätigkeit von Zweitverdienenden mit Kindern könnten bereits durch die vollständige (und gleichheitsgerechte) Absetzbarkeit von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten als beruflich veranlasste Werbungskosten reduziert werden.[46] Derzeit sind Kinderbetreuungskosten, unabhängig davon ob die Aufwendungen beruflich oder privat veranlasst sind, bis zu 4.000 Euro jährlich mit einem Selbstbehalt von einem Drittel der Kosten als Sonderausgaben absetzbar.[47] Der Selbstbehalt wird mit dem Freibetrag für die Betreuung, Erziehung und Ausbildung von Kindern begründet, dessen Einführung auf eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zurückgeht. Demzufolge mindere der Aufwand für die Betreuung von Kindern die steuerliche Leistungsfähigkeit. Dabei dürfe jedoch nicht zwischen der (unbezahlten) Betreuung durch einen Elternteil und einer mit finanziellen Aufwendungen verbundene Fremdbetreuung unterschieden werden (BVerfGE 99, 216). Faktisch wird damit zusätzlich zum Ehegattensplitting die Eigenbetreuung von Kindern begünstigt, denn bei einer Erwerbstätigkeit beider Eltern fallen Kinderbetreuungskosten an, die bei der unentgeltlichen Betreuung durch einen Elternteil nicht entstehen.

Werden die tatsächlichen Kinderbetreuungskosten bei der Berechnung des verfügbaren Haushaltseinkommens berücksichtigt, zeigt sich, dass Alleinerziehenden, aber ebenso beiderseits erwerbstätigen Paaren in mittleren und hohen Einkommensgruppen, bei gleichem Bruttoeinkommen weniger Haushaltseinkommen zur Verfügung steht als Einverdienstpaaren, die vom Ehegattensplitting profitieren (Tabelle 4). Die Berechnungen in der unten stehenden Tabelle beschränken sich dabei sogar auf 45 Stunden öffentlich geförderte Kinderbetreuung und unterstellen, dass diese Aufwendungen ebenso in Einverdiensthaushalten anfallen.

[45] Siehe E. III. 5c
[46] Ebenso könnten hier erwerbsbedingte Pflegeaufwendungen integriert werden.
[47] Die gesetzlichen Regelungen haben sich mehrfach geändert: hinsichtlich der Höhe, vor allem aber hinsichtlich der Einordnung als außergewöhnliche Belastung, „wie“ Werbungskosten oder Berufsausgaben und seit 2012 als Sonderausgaben (Überblick bei Sacksofsky 2013: 152f.).

Berechnung des Nettoeinkommens unter Abzug von einkommensabhängigen Kinderbetreuungskosten bei Berücksichtigung der steuerlichen Abzugsfähigkeit dieser Kosten					
KÖLN	**Nettoeinkommen**				
Jahresbrutto-einkommen	Verheiratet		Unverheiratet		Alleinerziehend
	Einverdiener	Doppelverdiener 50/50	Einverdiener	Doppelverdiener	
0	19.776	19.776	19.776	19.776	17.628
15.000	23.092	24.352	23.092	24.352	20.944
30.000	24.388	26.546	23.494	26.604	22.295
45.000	32.520	32.735	28.916	32.812	29.540
90.000	58.454	55.001	50.677	54.993	51.610
140.000	87.422	79.765	78.549	79.764	78.935
200.000	120.836	112.456	111.963	112.456	112.349
BERLIN	**Nettoeinkommen**				
Jahresbrutto-einkommen	Verheiratet		Unverheiratet		Alleinerziehend
	Einverdiener	Doppelverdiener 50/50	Einverdiener	Doppelverdiener	
0	19.476	19.476	19.476	19.476	17.328
15.000	23.136	24.396	23.136	24.396	20.988
30.000	24.296	26.452	23.407	26.450	22.208
45.000	32.240	32.446	28.648	32.519	29.266
90.000	57.562	54.098	49.842	54.087	50.786
140.000	87.120	79.462	78.247	79.461	78.631
200.000	120.534	112.153	111.661	112.154	112.045

Tabelle 4: Berechnung und Darstellung Sven Stöwhase Fraunhofer Institut

Die Absetzbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten kann für Familien, denen erwerbsbedingt Betreuungskosten entstehen, einen Ausgleich zum Ehegattensplitting schaffen. Die Anerkennung von erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten als beruflich veranlasste Aufwendungen wird auch in der juristischen Literatur mehrheitlich befürwortet (u.a. Sacksofsky 2013: 152f; Hey in Tipke/Lang 2013, § 8 Rn. 755 unter Bezug auf den 60. Deutschen Juristentag; a.A. Kirchhof 2000: 2795).

Gleichzeitig ist zu berücksichtigen, dass die steuerliche Absetzbarkeit nur Mütter (und Väter) erreicht, die ein steuerpflichtiges Einkommen oberhalb des Grundfreibetrags und regulärer Absetzbeträge beziehen. Zudem wird über die steuerliche Absetzbarkeit nur ein Teil der aufgewendeten Kosten ersetzt. Sozial gerechter und effektiver ist die Subventionierung der öffentlichen Kinderbetreuung. In den Niederlanden wurden die Kinderbetreuungskosten zeitweise über eine Einkommensersatzleistung von 4,24 Euro pro Stunde abgegolten (Schratzenstaller 2015: 202).

4. Gleichstellungsorientierte Gestaltung von Absetzbeträgen

Die Steuergestaltungsmöglichkeiten der Zusammenveranlagung sollten zumindest gleichstellungsorientiert sein. Die steuerliche Förderung im Bereich der Forst- und

Landwirtschaft ist demzufolge individuell zu gewähren und sollte sich nur dann verdoppeln, wenn beide Ehe- oder Lebenspartner_innen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft erzielen. Bei den steuerlich absetzbaren Aufwendungen zur Altersvorsorge ist in Anlehnung an die steuerliche Förderung der Berufsausbildung zu regeln, dass Aufwendungen, die über den eigenen Beitrag hinausgehen, nur dann steuerlich absetzbar sind, wenn sie auf einen separaten Altersvorsorgevertrag zugunsten der anderen Person eingezahlt werden.

5. Änderungen beim Steuertarif

Zur Zeit der Einführung des Splittingverfahrens im Jahr 1958 galt ein anderer Steuertarif als heute. Aufgrund einer breiten Proportionalzone im unteren und mittleren Einkommensbereich wurden 95% aller steuerpflichtigen Personen mit einem gleich hohen Steuersatz von 20% besteuert. Demzufolge profitierten die meisten Ehepaare lediglich von einem doppelten Grundfreibetrag ohne die darüber hinaus gehende Progressionswirkung. Der Gesetzgebung lag es ausdrücklich daran, die Vorteile des Splittings in Grenzen zu halten (Deutscher Bundestag 1957: 34, 43). Erst 1996 wurde die untere Proportionalzone durch eine Progressionszone ersetzt. Deshalb hängt die Höhe der Entlastung aus dem Ehegattensplitting heute sehr viel stärker von der Höhe des zu versteuernden Gesamteinkommens ab.

a) Proportionaler Steuertarif fragwürdig

Der Wechsel zu einem proportionalen Steuertarif würde das Ehegattensplitting ähnlich wie zur Zeit der Einführung auf die Entlastungswirkungen des Grundfreibetrags beschränken, ist aber schon aus fiskalischen Gründen unrealistisch. Zudem würde einer solcher Wechsel vermutlich zu einer erheblichen Verschiebung der Steuerbelastung führen und – je nach Ausgestaltung – die progressionsbedingte Umverteilung zwischen hohen und niedrigen Einkommensgruppen mindern. Trotz Ehegattensplitting reduziert das deutsche Steuer- und Transfersystem derzeit die Einkommensdifferenzen zwischen Frauen und Männern (Granados/Geyer 2013). Ein proportionaler Steuertarif würde diesen umverteilenden Effekt der Besteuerung vermutlich verringern. Die tatsächlichen Auswirkungen eines proportionalen Steuertarifs lassen sich aber ohnehin nur auf der Grundlage eines konkreten Reformvorschlags bestimmen. Die Vorschläge zur Einführung einer proportionalen Einkommensbesteuerung betreffen nämlich regelmäßig nicht nur den Steuertarif, sondern auch die Bemessungsgrundlage.

b) Änderungen im Tarifverlauf?

Im unteren Einkommensbereich zwischen einem zu versteuernden Einkommen von 8.600 und 13.600 Euro (bei Zusammenveranlagung jeweils das doppelte) steigt der Grenzsteuersatz derzeit bereits bei einem minimalem Einkommenszuwachs steil an. Da die

Progression als Faktor gilt, der die Ausweitung der Erwerbstätigkeit von Zweitverdienenden erschwert (Rastrigina/ Verashchagina 2015: 44), sollte geprüft werden, ob eine Veränderung des Tarifverlaufs im unteren Einkommensbereich den Übergang in reguläre Beschäftigung unterstützen kann.

c) Splittingdivisor kleiner als zwei

Immer wieder wird auch vorgeschlagen, den Splittingdivisor zu reduzieren (zuletzt Hamburger CDU). Das zu versteuernde Gesamteinkommen würde demnach nicht durch zwei, sondern beispielsweise durch 1,6 geteilt, so dass der Splittingvorteil sinkt. Das Verfahren gibt die These der Halbteilung des Einkommens auf, könnte aber rechtlich mit typisierten Unterhaltspflichten begründet werden (ausführlicher dazu: Vollmer 1998: 228). Jeder Divisor, der kleiner ist als zwei führt dazu, dass die Einzelveranlagung für Partner_innen finanziell attraktiver wird, denn diese Paare würden bei einem Divisor von 1,6 bei einer gemeinsamen Veranlagung mehr Steuern zahlen als bei einer individuellen Besteuerung. Allerdings eröffnet die Einzelveranlagung Ehe- und Lebenspartner_innen im Vergleich zu einer individuellen Besteuerung zwar immer noch Steuergestaltungsoptionen, etwa bei der Aufteilung von Sonderausgaben. Die Gestaltungsoptionen sind im Vergleich zur Zusammenveranlagung aber begrenzter.

IV. Familien(real)splitting

In den letzten Jahren mehren sich Reformvorschläge, die aufbauend auf das Ehegattensplitting oder statt des Ehegattensplittings ein Familiensplitting einführen wollen. Der Begriff „Familiensplitting“ wird dabei sehr weit und nicht immer eindeutig verwendet. Die diskutierten Modelle reichen von der Einführung eines Familiensplittings nach französischem Vorbild, das auf einer Zusammenveranlagung von Kindern und Eltern beruht (Seiler 2007; Egensperger 2013, nicht eindeutig Kirchhof 2016), über ein Familien(real)splitting, das die Absetzbarkeit der zivilrechtlichen Unterhaltsaufwendungen zwischen Eltern und Kindern ermöglicht (CDU/CSU 2013: 60), bis hin zu einem pauschalen Steuernachlass (Brosius-Gersorf 2011: 588) oder einer Kinderkomponente im Steuertarif (SPD 2015)[48].

Der Wechsel zu einem Familiensplitting scheint generell anschlussfähiger zu sein als die gleichstellungsorientierte Argumentation. In Österreich wurde der Übergang von der Zusammenveranlagung zu einer Individualbesteuerung beispielsweise durch einen besonderen Steuerfreibetrag für Eltern mit Kindern erleichtert (sog.

[48] Inzwischen verwendet die SPD auch den Begriff „Familientarif“ (SPD 2017).

Alleinverdienerabsetzbetrag), der später in einen Abzug von der Steuerschuld umgewandelt wurde und bis heute existiert (Neuwirth 2015).[49]

Angesichts der Tatsache, dass dem überwiegenden Teil der Bevölkerung weder die unsozialen Wirkungen noch die Höhe ihres eigenen Steuervorteils bewusst sind, ist jedoch anzunehmen, dass die wenigsten Menschen wissen, was die Einführung eines Familiensplittings tatsächlich heißt. Die Zustimmung zu einem Familiensplitting ist vermutlich dem positiv besetzten Begriff des Familiensplittings geschuldet: das Familiensplitting verspricht, die durch Kinder entstehenden Belastungen stärker zu berücksichtigen und die bislang auf Ehe und Lebenspartnerschaft beschränkten Entlastungen auf alle Familien auszuweiten bzw. auf Familien zu beschränken.

Richtig ist, dass die Berücksichtigung von Unterhaltsaufwendungen in Ehe und Familie im geltenden Recht unsystematisch ist (Englisch 2014) und die Ehe gegenüber der Familie privilegiert ist. Zu diesem Problem waren verschiedene Klagen anhängig, die sich unter Verweis auf den allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz und den Schutz der Familie in Art. 6 Abs. 1 GG gegen die unterschiedliche Behandlung von Ehen und Familien wendeten (vgl. Haupt/Becker 2015). Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b EStG) wurde zwar erst kürzlich auf 1.908 Euro angehoben, bleibt damit aber immer noch weit hinter der steuerlichen Entlastung des Ehegattensplittings zurück.[50] Der Bundesfinanzhof hat inzwischen entschieden, dass die unterschiedliche Besteuerung von Familien bzw. Alleinerziehenden und Eheleuten mit Art. 6 Abs. 1 GG vereinbar sei. Das Gericht begründete die Entscheidung mit der oben diskutierten Annahme der Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft (BFH, Beschluss vom 29.9.2016, III R 62/13).

Die Auswirkungen eines Familiensplittings im Hinblick auf Erwerbsanreize und Aufteilung von bezahlter und unbezahlter Arbeit sind ohne konkretes Modell kaum einzuschätzen. Soweit die Familiensplittingmodelle auf das Ehegattensplitting aufsetzen, wird sich an den Auswirkungen für Frauen nichts ändern (Wrohlich/Ochmann 2013). Je nach Ausgestaltung des Familiensplittings kann die Ausweitung auf alle Familien außerdem dazu führen, dass künftig auch in nichtehelichen Partnerschaften Anreize zur Beschränkung von Erwerbstätigkeit gesetzt werden.

Weiterhin ist zu bedenken, dass die Förderung von Familien über das Steuerrecht – ob über eine Familienveranlagung mit Splitting oder eine Kinderkomponente im Steuertarif –

[49] Der Absetzbetrag kann von Alleinverdienenden und Alleinerziehenden mit Kindern bis zu zehn Jahren geltend gemacht werden, soweit der/die Partner/in eine Einkommensgrenze von 6.000 Euro nicht überschreitet

[50] Der Entlastungsbetrag entfällt zudem, sobald ein Kind volljährig wird und den Anspruch auf Kindergeld verliert, selbst wenn ein zweites minderjähriges Kind im Haushalt lebt. Anders als beim Ehegattensplitting, das unabhängig vom Datum der Heirat oder Verpartnerung für das gesamte Jahr in Anspruch genommen werden kann, wird der Anspruch des Entlastungsbetrags für jeden einzelnen Monat geprüft.

grundsätzlich dazu führt, dass Familien ohne steuerliches Einkommen nicht erreicht werden und die finanzielle Entlastung unter einem progressiven Tarif mit dem (Haushalts-)Einkommen steigt (vgl. zum Familiensplitting Wrohlich/Ochmann 2013). Die mit dem Einkommen steigende Entlastung kann zwar durch die Ausgestaltung als Abzug von der Steuerschuld beschränkt werden.[51] Selbst ein solcher Abzug von der Steuerschuld setzt jedoch eine entsprechende Steuerschuld voraus. Außerdem kommen ersparte Steuern nicht unbedingt den Kindern selbst bzw. den Personen zugute, die die Kinder betreuen (vgl. Beblo/Deninger 2013).

Eine Reform des Ehegattensplittings muss Relevanz und Auswirkungen für Familien berücksichtigen. Sozial gerechter und im Hinblick auf eine partnerschaftliche Verteilung von Erwerbs- und Betreuungsarbeit effektiver sind jedoch Transferregelungen, das Elterngeld, (arbeits-) zeitliche Rahmenbedingungen sowie der Abbau von (steuerlich gesetzten) Erwerbshürden, die vor allem Frauen mit Kindern treffen.

[51] In der Schweiz gibt es einen Elterntarif, der aufbauend auf den Grundtarif oder den Verheiratetentarif einen Abzug von der Steuerschuld gewährt.

F. Literaturverzeichnis

Alesina, Alberto/ Ichino, Andrea/ Karbarbounis, Loukas (2011): Gender Based Taxation and the Division of Family Chores. In: *American Economic Journal: Economic Policy,* 3(2)**,** S. 1-40.

Bach, Stefan (2013): Geschlechtsbezogene Verteilungswirkungen der Einkommensbesteuerung in Deutschland. *In:* Spangenberg, Ulrike/ Wersig, Maria (Hg.) Geschlechtergerechtigkeit steuern. Perspektivenwechsel im Steuerrecht, Berlin: edition sigma, S. 57-82.

Bach, Stefan/ Geyer, Johannes/ Haan, Peter/ Wrohlich, Katharina (2011): Reform des Ehegattensplittings: Nur eine reine Individualbesteuerung erhöht die Erwerbsanreize deutlich. In: *DIW Wochenbericht* 2011/41**,** S. 13-19.

Bach, Stefan/ Fischer, Björn/ Haan, Peter/ Wrohlich, Katharina (2017): Ehegattenbesteuerung: Individualbesteuerung mit übertragbarem Grundfreibetrag schafft fiskalische Spielräume, In: *DIW Wochenbericht* 2017/13, S. 247-255.

Bareis, Peter/ Siegel, Theodor (2015): Splitting als partielle Trauscheinsubvention - alles andere als "ausgewogene Berücksichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit". In: *Deutsches Steuerrecht,* 2015/9**,** S. 456-459.

Baumgarten, Jörg/ Houben, Henriette (2014): Die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft von Ehepaaren: Eine empirische Studie. In: *Steuern und Wirtschaft,* 2014/2**,** S. 116-131.

Beblo, Miriam/ Beninger, Denis (2013): Wie teilen Paare wirklich? Ergebnisse einer experimentellen Studie zu Geldaufteilung und Geldverwendung. *In:* Spangenberg, Ulrike/ Wersig, Maria (Hg.): Geschlechterverhältnisse steuern. Perspektivwechsel im Steuerrecht*,* Berlin: edition sigma, S. 113-129.

Belastingdienst (2016): http://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontenten/belastingdienst/individuals/other_subjects/tax_partnership/

Bettio, Francesca/ Verashchagina, Alina (2009): Fiscal Systems and Female Employment in Europe EU Expert Group on Gender and Employment (EGGE). http://www.harriet-taylor-mill.de/images/docs/forsch/Fiscal_fem_empl.pdf.

BMAS - Bundesministerium für Arbeit und Soziales (2015): Bericht der Bundesregierung: Rentenversicherungsbericht 2015, www.bmas.de

BMFSFJ - Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend. (Hg.) (2011a): Neue Wege - Gleiche Chancen Gleichstellung von Frauen und Männern im Lebensverlauf Erster Gleichstellungsbericht, Berlin: Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend.

BMFSFJ - Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend (Hg.) (2011b): Partnerschaft und Ehe - Entscheidungen im Lebensverlauf. Einstellungen, Motive und Kenntnisse des rechtlichen Rahmens, Berlin.

BMF - Bundesministerium der Fiananzen (2017): Datensammlung zur Steuerpolitik. Ausgabe 2016/2017, Berlin: Bundesministerium der Finanzen.

Boer, Henk-Wim de/ Jongen, Egbert L.W. (2016): The best of both worlds - Analysing tax-benefit reforms using structural models and natural experiments. (im Erscheinen)

Boer, Henk-Wim de/ Jongen, Egbert L.W./ Kabatek, Jan (2014): The effectiveness of fiscal stimuli for working parents. In: *CPB Discussion Paper*. http://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/cpb-discussion-paper-286-effectiveness-fiscal-stimuli-working-parents.pdf.

Boll, Chritina/ Beblo, Miriam (2013): Das Paar - eine Interesseneinheit? Empirische Evidenz zu partnerschaftlichen Aushandlungsprozessen, Berlin: Friedrich-Ebert Stiftung.

Brosius-Gersdorf, Frauke (Hg.) (2011): Demografischer Wandel und Familienförderung, Tübingen: Mohr Siebeck.

Brudermüller, Gerd (2009): Zugwinngemeinschaft: Struktur und Reform. In: Lipp, Volker/ Schumann, Eva/ Veit, Barbara (Hg.): Die Zugewinngemeinschaft - ein europäisches Modell?, Göttingen: Göttinger Universitätsverlag, S. 3-24.

UN - Committee on the Elimination of Discrimination against Women (2017): Concluding observations on the combined seventh and eighth periodic reports of Germany vom 07.03.2017, CEDAW/C/DEU/CO/7-8.

CDU/CSU (2013): Gemeinsam erfolgreich für Deutschland. Regierungsprogramm 2013 - 2017. http://www.cdu.de/ sites/ default/ files/ media/ dokumente /cdu_regierungsprogramm_2013-2017.pdf.

Christ, Susanne (2015): Merkblatt der Finanzverwaltung zur Steuerklassenwahl 2016 nur bedingt hilfreich, Kommentar vom 16.12.2015, http://www.stb-web.de/news/article.php/id/7542

Deutscher Bundestag (1973): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts, Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 07.03.1958, BT-Drs. 3/260.

Deutscher Bundestag (1974): Entwurf eines dritten Steuerreformgesetzes, Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 09.01.1974, BT-Drs. 7/1470.

Deutscher Bundestag (1954): Entwurf eines Gesetzes über die Gleichberechtigung von Mann und Frau auf dem Gebiete des bürgerlichen Rechts, Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom 29.01.1954, BT-Drs. 2/224.

Deutscher Bundestag (1978): Entwurf eines Gesetzes zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Gewerbesteuergesetzes, des Umsatzsteuergesetzes und anderer Gesetze (Steueränderungsgesetz 1979 — StÄndG 1979), Gesetzentwurf der Fraktionen der SPD und FDP vom 14.09.1978, BT-Drs. 8/2100.

Deutscher Bundestag (2015): Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage der Abgeordneten Lisa Paus, Ulle Schauws, Katja Dörner, Britta Haßelmann, Dr. Thomas Gambke, Dr. Gerhard Schick und der Fraktion BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN. Gleichstellungspolitische Maßnahmen der Bundesregierung im Einkommensteuer- und Lohnsteuerverfahren - Drucksache 18/6995 -, vom 28.12.2015, BT-Drs. 18/7170.

Desens, Marc (2011): Die neue Vertrauensschutzdogmatik des Bundesverfassungsgerichts für das Steuerrecht. In: *Steuer und Wirtschaft,* 88(2)**,** S. 113-130.

Destatis/ WZB (2016): Datenreport 2016. Ein Sozialbericht für die Bundesrepublik Deutschland, Bonn: Bundeszentrale für politische Bildung.

Dreier, Horst (Hg.) (2013): Grundgesetz. Kommentar, Bd. 1, Tübingen: Mohr Siebeck.

Eden, Petra (2015): Das Ehegattensplitting. Eine soziologische Analyse zur monetären Ressourcenverwaltung in der Ehe und zum Halbteilungsgrundsatz, Frankfurt/M.: Peter Lang Edition.

Englisch, Joachim (2014): Subjektives Nettoprinzip und Familienbesteuerung. In: Jachmann, Monika (Hg.) Erneuerung des Steuerrechts. Reformüberlegungen am Beispiel der Besteuerung von Einkommen und Vermögen, Köln: Dr. Otto Schmidt Verlag, 159 - 204.

Englisch, Joachim/ Becker, Johannes (2016): Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting, In: *IfSt-Schriftenreihe Nr. 510,* www.ifst.de

Europäische Kommission (2016): Council Recommendation on the 2016 national reform programme of Germany and delivering a Council opinion on the 2016 stability programme of Germany. http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/csr2016/csr2016_germany_en.pdf.

Färber, Gisela (2013): Gleichstellungsorientierte Gesetzesfolgenabschätzung im Steuerrecht. *In:* Spangenberg, Ulrike/Wersig, Maria (Hg.) Geschlechtergerechtigkeit steuern. Perspektivenwechsel im Steuerrecht, Berlin: edition sigma, 211-228.

Färber, Gisela/ Salm, Marco (2013): Gesetzesfolgenabschätzung unter der Genderperspektive am Beispiel des Faktorverfahrens nach § 39f EStG. Gutachten im Auftrag des BMFSFJ: Deutsches Forschungsinstitut für öffentliche Verwaltung.

Frey, Wibke/ Scheiwe, Kirsten/ Wersig, Maria (2015): 100 Jahre Witwen- und Witwerrenten – (k)ein Auslaufmodell?, Baden-Baden: Nomos.

Geserich, Stephan (2011): Unterhaltsaufwendungen als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs.1 EStG. In: *Deutsches Steuerrecht,* 49(7)**,** S. 294-300.

Geyer, Johannes/ Wrohlich, Katharina (2013): Geschlechtsspezifische Wirkungen der Einommensbesteuerung am Beispiel des Ehegattensplittings. In: Spangenberg, Ulrike/ Wersig, Maria (Hg.) Geschlechtergerechtigkeit steuern. Perspektivenwechsel im Steuerrecht, Berlin: edition sigma, S. 83-94.

Granados, Patricia Gallego/ Geyer, Johannes (2013): Brutto größer als Netto: Geschlechtsspezifische Lohnunterschiede unter Berücksichtigung von Steuern und Verteilung. In: *DIW Wochenbericht,* 2013/28**,** S. 3-12.

Gunnarson, Asa (2016): Introducing independent income taxation in Sweden in 1971. In: *FairTax Working Paper Series*. http://umu.diva-portal.org/smash/get/diva2:930244/FULLTEXT01.pdf.

Haupt, Heiko/ Becker, Reina (2015): Verfassungskonforme Besteuerung von Eltern - Realität oder Trubild? Zum Gesetz zur Anhebung der Kinderfreibeträge und zum Verfahrensstand anhängiger Verfahren. In: *Deutsches Steuerrecht,* 53(28)**,** S. 1529 - 1535.

Hey, Johanna/ Wendt, Michael (Hg.) (o.J.) Hermann/Heuer/Raupach (HHR) Einkommensteuer- und Körperschaftsgesetz. Kommentar, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt. (zit. Bearb. in: HHR)

Jachmann-Michel, Monika (2016): Verbesserung der Lebenssituation/Stärkung von Alleinerziehenden und Sicherung der Teilhabe von Kindern. Ausschuss für Familie, Senioren, Frauen und Jugend Öffentliche Anhörung am 14. März 2016.

Jochum, Georg (2006): Die Steuervergünstigung. Vergünstigungen und vergleichbare Subventionsleistungen im deutschen und europäischen Steuer-, Finanz- und Abgabenrecht, Berlin: LitVerlag.

Kirchhof, Paul (Hg.) (2014): Kirchhof - Einkommensteuergesetz. Kommentar, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt. (zit. Bearb. in:)

Kirchhof, Paul (2016): Familiensplitting: Ein zukunftsweisendes Signal. In: *Der Betrieb,* 2016/9**,** S. 51-52.

Kirchhof, Paul (2000): Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer. In: *Neue Juristische Wochenschrift,* 2000/38, S. 2792-2796.

Kube, Hanno (2016): Stand und Perspektiven der Ehegatten- und Familienbesteuerung, In: *Steuer und Wirtschaft* 2016/4, S. 332-343.

Klenner, Christina/ Sopp, Peter/ Wagner, Alexandra (2016): Grosse Rentenlücke zwischen Männern und Frauen. Ergebnisse aus dem WSI GenderDatenPortal, *WSI-Report Nr. 29, 6*/2016, http://www.boeckler.de/pdf/p_wsi_report_29_2016.pdf

Lahey, Kathleen A. (2008): How the Tax System Affects Women's Access to Paid Work. In: Heinricht-Böll-Stiftung ed. Increasing Women's Workforce Participation: What Works Where? Seventh Annual Adva Center Conference on Budgets and Gender, November 10 2008, Tel-Aviv.

Lahey, Kathleen A. (2015): Uncovering Women in Taxation: The Gender Impact of Detaxation, Tax Expenditures, and Joint Tax/Benefit Units. In: *Osgoode Hall Law Journal,* 52(2), S. 427-459.

Lang, Joachim (1988): Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommenssteuerrecht, Köln: C.H. Beck.

Leisner-Egensperger, Anna (2010): Kindgerechte Familienbesteuerung. Plädoyer für ein demographiegünstiges und sozial gerechtes Familiensplitting. In: *Finanz-Rundschau,* 92(19), S. 865-916.

Leisner-Egensperger, Anna (2013): Besteuerung von Ehe und Familie In: Kube, Hanno (Hg.) Leitgedanken des Rechts Bd. 2: Staat und Bürger. Heidelberg: C.F. Müller, § 175.

Luca, Guiseppe De/ Rossetti, Claudio Rossetti/ Vuri, Daniela (2012): In-Work Benefits for Married Couples: An Ex-Ante Evaluation of EITC and WTC Policies in Italy In: *Discussion Paper*. http://ftp.iza.org/dp6739.pdf.

Ludwig-Mayerhofer, Wolfgang (2007): Geldarrangements von Paaren. In: Berghahn, Sabine (Hg.) Unterhalt und Existenzsicherung. Recht und Wirklichkeit in Deutschland, Baden-Baden: Nomos, S. 231-248.

Maiterth, Ralf/ Chirvi, Malte (2015): Das Ehegattensplitting aus Sicht der Steuerwissenschaften. In: *Steuer und Wirtschaft,* 2015/1, S. 19-32.

Maurer, Christine (2004): Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung von Ehegatten und Familien, Frankfurt am Main: Peter Lang.

Mennel, Annemarie (197*4): Frauen, Steuern, Staatsausgaben. Subventionen für das Patriarchat. In: Gerhard, Ute/ Schwarzer, Alice/ Slupik, Vera (Hg.) Auf Kosten der Frauen: Frauenrechte im Sozialstaat. Wei*nheim u.a.: Beltz, S. 79-116.

Ministry of Economic Affairs, Agriculture and Innovation (2011): National Reform Programme 2011.The Netherlands. http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/nrp/nrp_netherlands_en.pdf.

Mückenberger, Ulrike/Spangenberg, Ulrike/ Warncke, Karin (2007): Gender Mainstreaming und Familienförderung im Steuerrecht, Baden-Baden: Nomos.

Neuwirth, Norbert (2015): Notwendige Ergänzung des fiskalischen Gestaltungsspielraums, oder versteckte Transferleistungen? Präsentation Bündnis 90/ Die Grünen, 15.6.2015. Berlin (unveröffentlicht)

Nyberg, Anita (2012): Hintergründe zur Individualbesteuerung in Schweden : oder warum das Ehegattensplitting in Schweden schon lange Geschichte ist http://library.fes.de/pdf-files/id/09342.pdf.

OECD (2016a): Taxing Wages 2016. Paris: OECD Publishing.

OECD (2016b): OECD Wirtschaftsberichte. Deutschland 2016. Paris: OECD Publishing.

OECD (2017): Dare to share: Deutschlands Weg zur Partnerschaftlichkeit in in Familie und Beruf. Paris: OECD Publishing.

Osterloh, Lerke (2013): Anforderungen an die Ausgestaltung von Steuervergünstigungen unter Berücksichtigung gleichstellungsrechtlicher Vorgaben. In: Spangenberg, Ulrike/ Wersig, Maria (Hg.) Geschlechtergerechtigkeit steuern Perspektivenwechsel im Steuerrecht*,* Berlin: edition sigma, S. 159-169.

Papier, Hans-Jürgen (2014): Rechtsgutachten zur Frage der Zulässigkeit von Zielquoten für Frauen in Führungspositionen im öffentlichen Dienst sowie zur Verankerung von Sanktionen bei Nichteinhaltung unter Mitwirkung von Martin Heidebach.

Perleberg-Kölbel, Renate (2015): Unterhaltsrecht und Wahl der Steuerklasse. In: *Neue Zeitschrift für Familienrecht,* 2(19)**,** S. 904-908.

Pintens, Walter (2009): Ehegüterstände in Europa. *In:* Lipp, Volker, Eva Schumann & Barbara Veit (eds.) *Die Zugewinngemeinschaft - ein europäisches Modell?* Göttingen: Göttinger Universitätsverlag, S. 23-38.

Plantenga, Janneke (2015): The Policy on Gender Equality in the Netherlands. *In-depth analysis for the FEMM Committee*. http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/IDAN/2015/519227/IPOL_IDA%282015%29519227_EN.pdf.

Rainer, Anton (2013): Geschlechterdifferenzierte Auswertungen der österreichischen Lohn- und Einkommensteuerstatistik. *In:* Spangenberg, Ulrike/ Wersig, Maria (Hg.) Geschlechtergerechtigkeit steuern. Perspektivenwechsel im Steuerrecht, Berlin: edition sigma, S. 41-56.

Rastrigina, Olga/ Verashchagina, Alina (2015): Secondary earners and fiscal policies in Europe. http://ec.europa.eu/justice/gender-equality/files/documents/150511_secondary_earners_en.pdf.

Sacksofsky, Ute (2000): Steuerung der Familie durch Steuern. In: *Neue Juristische Wochenschri*ft, 2000/27*,* S. 1896-1903.

Sacksofsky, Ute (2007): Grundgesetzkonforme Alternativen der Ausgestaltung der Familienförderung. In: Seel, Barbara (ed.) Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden: Deutscher Universitäts-Verlag, S. 333-356.

Sacksofsky, Ute (2013): Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Berücksichtigung der "Privatsphäre". In: Spangenberg, Ulrike/ Wersig, Maria (Hg.) Geschlechtergerechtigkeit steuern. Perspektivenwechsel im Steuerrecht, Berlin: edition sigma, S. 153-158.

Sandweg, Severin (2014): Der Splittingtarif nach § 32a Abs. 5 EStG - Relikt aus alten Zeiten oder ausgewogene Berücksichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit. In: *Deutsches Steuerrecht,* 2014/43, S. 2097-2102.

Sandweg, Severin (2015): Duplik auf Bareis/Siegel In: DStR 2015. In: *Deutsches Steuerrecht,* 2015/9**,** S. 459-462.

Schratzenstaller, Margit (2015): Familienleistungen und familienpolitische Instrumente in ausgewählten europäischen Ländern. In: *WIFO Monatsberichte,* 88(3)**,** S. 195-209.

Schratzenstaller, Margit/ Dellinger, Fanny (2017): Genderdifferenzierte Lenkungswirkungen des Abgabensystems (bislang unveröffentlicht).

Schuler-Harms, Margarete (2012): Ehegattensplitting und (k)ein Ende?. In: *Famile Partnerschaft und Recht,* 2012, S. 297-301.

Seer, Roman (2001). Das Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting. In: Drenseck, Walter/ Seer, Roman (Hg.) Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag, Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, S. 357-375.

Seely, Antony (2014): Tax, marriage & transferable allowances. In: *House of Commons Briefing Papers*

http://researchbriefings.parliament.uk/ResearchBriefing/Summary/SN04392#fullreport .

Seely, Antony (2016): Income tax allowances for married couples. In: *House of Commons Briefing Papers* http://researchbriefings.parliament.uk/ResearchBriefing/Summary/SN00870#fullreport BMF, 2016. Datensammlung zur Steuerpolitik - Ausgabe 2015, Berlin.

Söhn, Hartmut (2000): Kappung des Ehegattensplittings? In: Kirchhof, Paul, P Lehner, A. Raupach/ Rodi, Michael (Hg.) Staaten und Steuern. Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg: C.F. Müller, S. 639-659.

Spangenberg, Ulrike (2005): Neuorientierung der Ehebesteuerung: Ehegattensplitting und Lohnsteuerverfahren, Düsseldorf: Hans-Böckler-Stiftung.

Spangenberg, Ulrike (2008): 50 Jahre Ehegattensplitting. Gute Gründe für eine Reform der Besteuerung der Ehe. In: Streit Feministische Rechtszeitschrift, 26(4), S. 161-167.

Spangenberg, Ulrike (2013): Mittelbare Diskriminierung im Einkommensteuerrecht. Eine verfassungsrechtliche Untersuchung am Beispiel der Besteuerung der zusätzlichen Alterssicherung, Baden Baden: Nomos.

Spangenberg, Ulrike (2016): Der lange Weg zur Individualbesteuerung: Gleichstellungsrechtliche Perspektiven, In: *Steuer und Wirtschaft* 2016/4, S. 343-354.

SPD (2015): Beschluss des SPD-Parteivorstands: Moderne Familienpolitik weiter denken. https://www.spd.de/presse/pressemitteilungen/detail/news/beschluss-des-spd-parteivorstands-moderne-familienpolitik-weiter-denken/19/10/2015/.

SPD (2017): Beschluss der SPD Bundestagsfraktion: Gute Zeiten für Familien, http://www.spdfraktion.de/system/files/documents/beschluss_spdbf_gute_zeit_fuer_familien.pdf

Thiede, Sabine (1999): Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Besteuerung der Ehegattenbesteuerung und ihrer Alternativmodelle, Münster: Waxmann.

Thiele, Alexander (2014): Bedarf es einer Reform des Ehegattensplittings? Familie und Beruf im Einkommensteuerrecht. In: *Recht der Jugend und des Bildungswesens,* 2014/1, S. 23-35.

Thomas, Alastair/ O´Reilly Pierce (2016): The Impact of Tax and Benefit Systems on the Workforce Participation Incentives of Women, OECD Taxation Working Papiers No. 29, Paris: OECD Publishing.

Tipke, Klaus/ Lang, Joachim (2015): *Steuerrecht,* Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt. (zit. Bearb. in:)

Tipke, Klaus/ Lang, Joachim (2013): *Steuerrecht,* Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt. (zit. Bearb. in:)

Vollmer, Franziska (1998): *Das Ehegattensplitting. Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten,* Baden-Baden: Nomos Verlag.

Wapler, Friederike (2014): Kinderbetreuung und Erwerbsobliegenheit: Tendenzen in der neueren Rechtsprechung zum nachehlichen Unterhalt, In: *Recht der Jugend und des Bildungswesens,* 1/2014, S. 36-58.

Wersig, Maria (2013): Der lange Schatten der Hausfrauenehe. Zur Reformresistenz des Ehegattensplittings, Opladen: Barbara Budrich Verlag.

Wrohlich, Katharina/ Ochmann, Richard (2013): Familiensplitting der CDU/CSU: Hohe Kosten bei geringer Entlastung für einkommensschwache Familien. In: *DIW Wochenbericht* 2013/36, S. 3-11.

ZEW - Zentrum für Europäische Wirtschaftspolitik (2013): Evaluation zentraler ehe- und familienpolitischer Leistungen in Deutschland. Endbericht. ftp.zew.de/ pub/ zew-docs/ gutachten/ ZEW_Endbericht_Zentrale_Leistungen2013.pdf.

Impressum

Dr. Ulrike Spangenberg
Institut für gleichstellungsorientierte Prozesse und Strategien (GPS) e. V.

Dieses Dokument wurde im Auftrag der Sachverständigenkommission für den Zweiten Gleichstellungsbericht der Bundesregierung erstellt. Der Inhalt des Dokuments wird vollständig von den Autorinnen und Autoren verantwortet und spiegelt nicht notwendigerweise die Position der Sachverständigenkommission wider.

Herausgeberin
Institut für Sozialarbeit und Sozialpädagogik e.V.
Geschäftsstelle Zweiter Gleichstellungsbericht der Bundesregierung
Dr. Regina Frey (Leitung)
Brachvogelstraße 1, 10961 Berlin
www.gleichstellungsbericht.de

Stand: 2016
Erscheinungsjahr: 2017

Zitierhinweis
Spangenberg, Ulrike (2017): Das Ehegattensplitting – Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht. Expertise im Rahmen des Zweiten Gleichstellungsberichts der Bundesregierung, www.gleichstellungsbericht.de.

Umschlagsgestaltung
lilienfeld visuelles gestalten, Berlin | www.lilien-feld.de