

Alexander Thiele

## Bedarf es einer Reform des Ehegattensplittings?<sup>1</sup>

Familie und Beruf im Einkommensteuerrecht

### 1 Einführung

Spätestens seitdem das Bundesverfassungsgericht im Juni 2013 entschieden hat, dass der Ausschluss des Ehegattensplittings für eingetragene Lebenspartnerschaften einer verfassungsrechtlichen Prüfung nicht standhält,<sup>2</sup> wird in den Medien beinahe täglich nicht nur über die Richtigkeit dieser Entscheidung (zum Teil äußerst heftig) diskutiert,<sup>3</sup> sondern darüber hinaus auch zunehmend die Zweckmäßigkeit des Ehegattensplittings überhaupt in Frage gestellt. Tatsächlich waren im aufkommenden Bundestagswahlkampf 2013 denn auch das Steuerrecht im Allgemeinen und das Ehegattensplitting im Besonderen die Bereiche, in denen die unterschiedlichen Positionen der beiden großen politischen Lager am deutlichsten sichtbar wurden. Während sich die Regierungskoalition prinzipiell gegen Steuersenkungen und für eine Beibehaltung des Ehegattensplittings aussprach, plädierte die Opposition – mit im Einzelnen unterschiedlichen Modellen – für eine stärkere Belastung höherer Einkommensstufen einschließlich einer Abschaffung bzw. Modifikation der bisherigen Form des Ehegattensplittings. Nachdem zumindest die Ungleichbehandlung im Vergleich zu eingetragenen Lebenspartnerschaften aufgrund des Urteils des Bundesverfassungsgerichts nunmehr (rückwirkend)<sup>4</sup> beseitigt wurde, sind es dabei vor allem zwei Problemfelder, die die Kritiker des Ehegattensplittings für dessen Abschaffung bzw. Reform werben lassen:

Zum einen wird bemängelt, dass die konkrete Berechnung des Ehegattensplittings allein die Ehe als solche privilegiert, ohne auf spezifische ehebedingte Veränderungen der Leistungsfähigkeit Bezug zu nehmen. Auch eventuelle Kinder der Ehegatten spielten damit keine Rolle, erhöhten den „Splittingvorteil“ also nicht. Da der Ehe aber vornehmlich deshalb besonderer Schutz zukomme, weil sie die „Keimzelle“ der Familie sei, die sich wiederum als existentiell für den Fortbestand einer Gesellschaft darstelle, müsse die Zahl der Kinder in einer zukünftigen Regelung notwendig Berücksichtigung finden. Aktuell führe es unter diesem Aspekt geradezu „zu absurden Fehlleitungen von Mitteln“.<sup>5</sup> Zum anderen sieht sich die Ausgestaltung des Ehegattensplittings schon sehr viel länger dem Vorwurf ausgesetzt, dass sie die Einverdienerehe bevorzuge, bei der ein Ehegatte – regelmäßig der Mann – einem Beruf nachgehe, während der andere – vornehmlich die Frau – zu Hause bleibe oder allenfalls einer gering entlohnten Tätigkeit nachgehe. Das aber habe mit einem modernen Gesellschaftsverständnis, das auf eine gleichberechtigte berufliche und fa-

1 Der Begriff Ehegattensplitting ist wenig glücklich, da nicht die „Ehe der Gatten“, sondern deren Einkommen gespalten wird, vgl. *Zuleeg, M.*, Ehegattensplitting und Gleichheit, DÖV 2005, 687–692 (687). Er hat sich allerdings in der Öffentlichkeit eingebürgert und soll daher auch im Folgenden verwandt werden.

2 BVerfG, Beschluss vom 7.5.2013, 2 BvR 909/06. Siehe dazu auch die Anmerkung von *Frenz, W.*, DVBl. 2013, S. 914–915. Vgl. auch *Merkt, A.*, Splittingtarif auch für eingetragene Lebenspartner?, DStR 2012, S. 1157–1161.

3 So hat sich denn auch die Staatsrechtslehrtagung 2013 in Greifswald den ehe- und familienrechtlichen Entwicklungen mit zwei Referaten zum Thema „Dynamische Grundrechtsdogmatik von Ehe und Familie“ von *Monika Böhm* und *Michael Germann* angenommen.

4 BVerfG (Anm. 2), Rn. 107.

5 *Vollmer, F.*, Das Ehegattensplitting, Baden-Baden 1998, S. 216.

miliäre Verwirklichung beider Ehegatten abziele, nichts mehr zu tun; zum Teil wird insoweit gar ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 2 GG geltend gemacht.<sup>6</sup>

Diese beiden Kritikpunkte sollen im Folgenden – nach einer kurzen Darstellung der aktuellen Ausgestaltung und Rechtfertigung des Ehegattensplittings (2) – auf ihre Stichhaltigkeit geprüft werden (3). Anschließend soll knapp untersucht werden, welche Schlüsse sich daraus für mögliche Reformansätze ziehen lassen (4).

## 2 Ausgestaltung und Rechtfertigung des bestehenden Ehegattensplittings

Nach § 26 EStG können Ehegatten grundsätzlich wählen,<sup>7</sup> ob sie nach § 26a EStG getrennt, nach § 26b EStG zusammen oder im Jahr der Eheschließung nach § 26c EStG besonders veranlagt werden.<sup>8</sup> Die (möglichen) Vorteile des Ehegattensplittings greifen dabei allein bei der Zusammenveranlagung nach § 26b EStG, die aus diesem Grund zwar nicht nach der Konzeption des EStG<sup>9</sup> aber zumindest in der Praxis<sup>10</sup> die Regel darstellt. In diesem Fall werden die Einkünfte der Ehegatten zusammengerechnet<sup>11</sup> und gemeinsam zugerechnet; die Ehegatten werden anschließend (jedenfalls im Regelfall) auch gemeinsam als Steuerpflichtige behandelt.<sup>12</sup> Nach § 32a Abs. 5 EStG beträgt die tarifliche Einkommensteuer der Ehegatten dann das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte ihres gemeinsam zu versteuernden Einkommens ergibt.<sup>13</sup> Dieses sog. Splitting-Verfahren (vgl. § 32 Abs. 5 EStG) ermöglicht einerseits eine doppelte Geltendmachung des in § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG genannten steuerlichen Grundfreibetrags selbst dann,<sup>14</sup> wenn nicht beide Eheleute in existenzsichernder Höhe Einkommen erwirtschaften.<sup>15</sup> Andererseits ergibt sich zumindest in der Regel<sup>16</sup> eine Steuerersparnis gegenüber einer Individualbesteuerung aufgrund der progressiven Ausgestaltung des Einkommensteuertarifs (Verringerung des Grenzsteuersatzes). Die Ehe wird bei Anwendung dieses Splitting-Verfahrens damit faktisch als wirtschaftliche Einheit

6 *Brosius-Gersdorf, F.*, in: Dreier, Grundgesetz Band I, 3. Auflage, Tübingen 2013, Art. 6, Rn. 95; *Vollmer, F.* (Anm. 5), S. 216. *Zuleeg, M.* (Anm. 1), S. 690 f. geht hingegen von einem Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG aus. Vgl. auch *Spangenberg, U.*, Mittelbare Diskriminierung im Einkommensteuerrecht, Baden-Baden 2013, S. 109 f.

7 Voraussetzung ist nach § 26 Abs. 1 S. 1 EStG, dass beide Ehegatten unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, nicht dauernd getrennt leben und diese Voraussetzungen bereits zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorlagen oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sind.

8 Ab dem Veranlagungszeitraum 2013 steht die besondere Veranlagung nicht mehr zur Verfügung, vgl. *Fehrenbacher, O.*, Steuerrecht, 4. Auflage, Baden-Baden 2013, Rn. 319.

9 Denn die Zusammenveranlagung ist keineswegs die normative Regel, sie muss vielmehr nach § 26 Abs. 2 S. 1 EStG von beiden Ehegatten gewählt werden.

10 Denn üblicherweise stehen die Ehegatten bei Nutzung des Splittingverfahrens besser da, als bei einer getrennten Veranlagung. Sofern ein Ehegatte Verlustrückträge geltend machen kann (§ 10d EStG), kann sich jedoch ausnahmsweise eine getrennte Veranlagung als vorteilhaft erweisen, vgl. *Birk, D.*, Steuerrecht, 14. Auflage Heidelberg 2011, Rn. 641 f.

11 Auch in der Rechtsprechung nicht eindeutig geklärt ist allerdings die Frage, auf welcher Stufe der Einkommensermittlung die Zusammenrechnung zu erfolgen hat. Das EStG ist insoweit nicht eindeutig, vgl. *Birk, D.* (Anm. 10), Rn. 637.

12 Jeder Ehegatte ist dabei nach § 44 Abs. 1 AO Gesamtschuldner der Einkommensteuer.

13 Überblick zur allgemeinen Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei *Fehrenbacher, O.* (Anm. 8), § 2, Rn. 13 ff.

14 Für den Veranlagungszeitraum 2013 betrug der Grundfreibetrag 8310 Euro, für das Jahr 2014 beträgt er 8354 Euro.

15 Vgl. auch *Schuler-Harms, M.*, Ehegattensplitting und (k)ein Ende?, FPR 2012, S. 297-301 (297). Kritisch insoweit *Lang, J.*, Einkommensteuer, in: Tipke, K./Lang, J. (Hrsg.), Steuerrecht, 20. Auflage, Köln 2010, § 9, Rn. 848 („nicht zu rechtfertigen“).

16 Vgl. insoweit etwa *Brüninghaus, D./Kühn, F.*, Die Wirkungen der Splittingbesteuerung im geltenden Einkommensteuertarif, DStR 1995, S. 967-972.

bzw. als Erwerbsgemeinschaft betrachtet – jede Ehe mit dem gleichen Gesamteinkommen wird auch in gleicher Höhe besteuert, ohne dass es zunächst einmal auf die interne Einkommensaufteilung der Ehegatten ankommt. Der konkrete Splittingvorteil der einzelnen Ehe hängt freilich sehr wohl von diesem „Einkommensinnenverhältnis“ der Ehegatten ab.<sup>17</sup> Haben beide Ehegatten nämlich ein exakt gleich hohes Einkommen, führt der Splittingtarif im Ergebnis auch zu keinerlei steuerlichen Vorteilen, da der tatsächliche Einkommenszustand der Ehe in einem solchen Fall bereits dem durch das Splittingverfahren fingierten vollständig entspricht.<sup>18</sup> Die Ehe spielt steuerrechtlich damit praktisch keine Rolle; die Ehegatten werden folglich wie Unverheiratete besteuert, erfahren durch die Eheschließung aber prinzipiell auch keinen Nachteil.<sup>19</sup> Mit steigender Einkommensdifferenz steigt der Splittingvorteil an, bis er an der oberen Proportionalzone schließlich sein Maximum erreicht.<sup>20</sup>

Den Ausgangspunkt für die Einführung dieses hier nur skizzierten Besteuerungsverfahrens bildete eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, in der die damals vorgesehene obligatorische Zusammenveranlagung der Ehegatten – damals allerdings ohne Splitting – für verfassungswidrig erklärt wurde.<sup>21</sup> Richtigerweise stellte das Bundesverfassungsgericht hier fest, dass die in einer solchen Konstellation aufgrund des progressiv ausgestalteten Einkommensteuertarifs auftretende Benachteiligung der Ehe mit den Vorgaben des Grundgesetzes nicht zu vereinbaren war: „Aus all dem folgt, dass § 26 EStG 1951 eine benachteiligende Ausnahmegesetzgebung gegen Verheiratete bildet und damit zu Lasten der Ehe gegen die Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG verstößt.“<sup>22</sup> Auch eine Rechtfertigung aus „edukatorischen Gründen“<sup>23</sup> – nämlich um die erwerbstätige Ehefrau wie es hieß „ins Haus zurückzuführen“ – lehnte das Bundesverfassungsgericht überzeugend ab und bewies damit zugleich, dass es schon im Jahr 1957 seiner Zeit ein Stück weit voraus war. Mit der daraufhin bereits im folgenden Jahr eingeführten Regelung des Ehegattensplittings (die vom Bundesverfassungsgericht bereits als denkbare Lösung angedacht war)<sup>24</sup> wollte der Gesetzgeber insoweit eine Besteuerungsform einführen, die die Ehe einerseits nicht gegenüber anderen Lebensgemeinschaften diskriminiert und andererseits den Besonderheiten gerade der ehelichen Gemeinschaft – vor allem im Hinblick auf die Veränderungen der (gemeinsamen) Leistungsfähigkeit – gerecht wird.<sup>25</sup> Zumindest nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts ist ihm dieses Ziel mit dem vergleichsweise einfachen Konzept des Splittings denn auch gelungen. In seiner Entscheidung zur Besteuerung von Alleinerziehenden führte es insoweit aus: „Das Splittingverfahren entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.“<sup>26</sup> Zudem stehe es „im Einklang mit den Grundwerten des Familienrechts“, die den Grundsatz erkennen ließen, dass das während der Ehe Erworbene gemeinschaftlich erwirtschaftet sei.<sup>27</sup> Zuletzt hat das Bundesverfas-

17 Schuler-Harms, M. (Anm. 15), S. 297.

18 Siehe insoweit auch das abgewandelte Beispiel bei Birk, D. (Anm. 10), Rn. 640.

19 Vgl. Vollmer, F. (Anm. 5), S. 43; Birk, D. (Anm. 10), Rn. 639. Zum Problem mit der Ehe begründeter Unterhaltspflichtigen siehe sogleich.

20 Vgl. auch Schuler-Harms, M. (Anm. 14), S. 300; Sacksofsky, U., Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896-1903 (1897); Fehrenbacher, O. (Anm. 8), Rn. 303; Merkt, A., Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, S. 2221-2226 (2223).

21 BVerfGE 6, 55. Siehe auch Kirchhof, G., Förderpflicht und Staatsferne, FamRZ 2007, 241-312 (243); Zuleeg, M. (Anm. 1), S. 688.

22 BVerfGE 6, 55 (82).

23 Vgl. BVerfGE 6, 55 (79 ff.).

24 BVerfGE 6, 55 (80). Siehe auch Lang, J., Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, in: Tipke, K./Lang, J. (Hrsg.) (Anm. 15), § 4, Rn. 241. Dem BVerfG folgend auch Merkt, A. (Anm. 20), S. 2223.

25 Vollmer, F. (Anm. 5), S. 35.

26 BVerfGE 61, 319 (345).

27 BVerfGE 61, 319 (346). Das BVerfG, Beschluss vom 7.5.2013, 2 BvR 909/06, Rn. 94 weist zudem darauf hin, dass die

sungsgericht in seiner oben angesprochenen Entscheidung zur eingetragenen Lebenspartnerschaft darüber hinaus betont, dass die Behandlung der ehelichen Gemeinschaft als „Blackbox“ – die Ausgestaltung des ehelichen Innenverhältnisses spielt ja keinerlei Rolle für die Besteuerung – zugleich die erforderliche Sphäre privater Lebensgestaltung gewährleistet, die staatlicher Einwirkung entzogen sein muss – ein Argument, das das Bundesverfassungsgericht bereits im Jahr 1957 angeführt hatte,<sup>28</sup> das also keineswegs neu ist und die verfassungsrechtliche Situation dementsprechend auch nicht bedeutend geändert hat.<sup>29</sup>

### 3 Problemfelder

#### 3.1 Keine Berücksichtigung konkreter Unterhaltspflichten und möglicher Kinder

Bei der Berechnung des konkreten Splitting-Tarifs spielen ehebedingte Veränderungen der steuerlichen Leistungsfähigkeit<sup>30</sup> der Ehegatten grundsätzlich keine Rolle. Ehegatten sind einander jedoch nach § 1359 BGB zum Unterhalt verpflichtet. Sofern und soweit diese gegenseitigen Pflichten tatsächlich zu einer Verringerung der Leistungsfähigkeit der Ehegatten führen sollten, erweist es sich aus verfassungsrechtlicher Sicht damit als zwingend, diese steuerrechtlich auch zu berücksichtigen. Fraglich ist insoweit, ob das beim gegenwärtigen Splitting-Tarif der Fall ist, ob dieses also tatsächlich zu einer leistungsgerechten Besteuerung führt – wovon ja nicht zuletzt das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung ausgeht.<sup>31</sup> Insofern wird man zwei Bereiche unterscheiden müssen.

Zunächst muss die steuerliche Behandlung der Ehe dem Umstand Rechnung tragen, dass nunmehr zwei Personen vom gemeinsamen ehelichen Einkommen leben. Diese Feststellung erscheint

---

gesetzliche Regelung davon ausgehe, dass die eheliche Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs nicht nur im Fall der Zugewinnngemeinschaft bestehe, sondern auch bei Vereinbarung von Gütertrennung das Splittingverfahren rechtfertigt. Anders wohl *Jachmann, M./Liebl, K.*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, S. 2009–2017 (2010 in Fn. 8), die davon ausgehen, dass die Fälle der Gütertrennung dadurch adäquat erfasst seien, als für diese typisierend angenommen werden könne, dass die Ehepartner die getrennte Veranlagung wählen.

28 Vgl. BVerfGE 6, 55 (81 f.).

29 In diese Richtung aber *Gärditz, K. F.*, Freie Ehe, FAZ vom 14.6.2013, S. 7, der aus der genannten Passage die Schlussfolgerung zieht, dass das Bundesverfassungsgericht das Ehegattensplitting „beiläufig verfassungsrechtlich armiert“ und damit zugleich aktuellen Bestrebungen einer Abschaffung weitgehend den Boden entzogen habe. Diese Ausführungen vermögen nicht zu überzeugen. Denn damals wie heute verlangt das Bundesverfassungsgericht lediglich, dass das jeweilige Besteuerungsmodell nicht bezwecken darf, ein bestimmtes Lebensmodell (auch mittelbar) zu privilegieren; es wendet sich also gegen entsprechende edukatorische Bestrebungen des Gesetzgebers. So führte das Bundesverfassungsgericht im Jahr 2013 aus (BVerfG, Beschluss vom 7.5.2013, 2 BvR 909/06, Rn. 82): „Der besondere verfassungsrechtliche Schutz von Ehe und Familie erstreckt sich auf die ‚Alleinverdienerehe‘ daher ebenso wie auf die ‚Doppelverdienerehe‘ und schließt es aus, dass Ehegatten zu einer bestimmten Gestaltung ihrer Ehe gedrängt werden.“ Im Jahr 1957 – als es das Ehegattensplitting noch überhaupt nicht gab – drückte es sich bereits ganz ähnlich aus (BVerfGE 6, 55 [82]): „Der Gesetzgeber dürfte daher eine bestimmte Gestaltung der privaten Sphäre nicht unmittelbar erzwingen.“ Eine „Verfassungsfestigkeit“ des Splittings kann aus der jüngsten Entscheidung daher keineswegs abgeleitet werden. Das Gericht selbst erwähnte das Splitting im Jahr 1957 denn auch lediglich als einen gangbaren Weg (BVerfGE 6, 55 [80]). Tatsächlich spricht aufgrund der diskriminierenden Wirkungen des Splittings (siehe dazu sogleich) mittlerweile sogar Vieles dafür, dass das Ehegattensplitting in seiner bisherigen Form abgeschafft bzw. zumindest reformiert werden muss.

30 Zur besonderen Bedeutung des Leistungsfähigkeitsprinzips gerade im Einkommensteuerrecht vgl. BVerfGE 61, 319 (343 f.); 82, 60 (86) sowie *Lang, J.*, Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts, in: *Tipke, K./Lang, J.* (Hrsg.) (Anm. 15), § 4, Rn. 81. Überblick zum Leistungsfähigkeitsprinzip im Einkommensteuerrecht bei *Vollmer, F.* (Anm. 5), S. 46 ff., speziell im Hinblick auf die Ehebesteuerung a. a. O., S. 78 ff.

31 BVerfGE 61, 319 (345).

banal, führt aus verfassungsrechtlicher Perspektive aber dazu, dass sichergestellt sein muss, dass der jedem Ehegatten bei einer Individualbesteuerung zustehende steuerliche Existenzsicherungsfreibetrag auch nach der Ehe erhalten bleibt.<sup>32</sup> Ehegatten sind zur gegenseitigen Sicherung des Existenzminimums verpflichtet, Sozialhilfeleistungen greifen nur subsidiär, § 27 Abs. 2 SGB XII. Bei der Einverdienerehe kommt damit der Einkommen erzielende Ehegatte vollständig für die Existenzsicherung des anderen Ehegatten auf, was zu einer Reduzierung seiner Leistungsfähigkeit führt – er muss nicht mehr nur für einen, sondern für zwei sorgen. Eine Erhöhung des einfachen Steuerfreibetrags erweist sich somit als zwingend. Fraglich ist allein, ob vor dem Hintergrund potenzieller Synergieeffekte aufgrund gemeinsamer Haushaltsführung und möglicher Vorteile aus einem Schatteneinkommen des nicht verdienenden Ehegatten der zweite Freibetrag zwingend in voller Höhe angerechnet werden muss.<sup>33</sup> Da freilich auch im Übrigen Einkommensteuerrecht mögliche Einsparpotenziale in der Lebensführung keine Rolle spielen<sup>34</sup> und das (doppelte) Existenzminimum zu jeder Zeit – also auch dann wenn etwa krankheitsbedingt überhaupt kein Schatteneinkommen erwirtschaftet wird – gewährleistet sein muss, wird man zumindest verfassungsrechtlich gegen eine volle doppelte Anrechnung kaum etwas einwenden können. Ohnehin wäre die Ermittlung des tatsächlich eintretenden (und bei jedem Ehepaar individuellen) Einspareffekts mit einem kaum zu rechtfertigenden Aufwand verbunden. In dieser Hinsicht erweist sich das Ehegattensplitting damit als verfassungsrechtlich unbedenklich. Wie dargelegt, ermöglicht es unabhängig von der konkreten Einkommensverteilung eine doppelte Anrechnung des Freibetrags.

Darüber hinaus muss die Besteuerung der Ehe aber auch sonstige ehebedingte Verminderungen der Leistungsfähigkeit angemessen erfassen. In der Literatur wird diesbezüglich immer wieder vorgetragen, dass es das Leistungsfähigkeitsprinzip fordere, auch die weiteren ehelichen Unterhaltsleistungen in voller Höhe zum Abzug zuzulassen. Das erscheint indes fraglich. Denn insoweit sind die Besonderheiten gerade des ehelichen Unterhalts in Rechnung zu stellen, der sich gegenüber anderen Unterhaltspflichten zumindest in einem wesentlichen Punkt unterscheidet. Anders etwa als die Unterhaltspflicht gegenüber Kindern ist die eheliche Unterhaltspflicht nämlich eine gegenseitige. Zwar sind auch Kinder zu bestimmten Leistungen verpflichtet (vgl. § 1619 BGB). Eine volle Kompensation des von den Eltern gewährten Unterhalts tritt dadurch aber offenkundig nicht ein. Anders bei den Ehegatten: Beide Ehegatten schulden dem jeweils anderen im gleichen Umfang Unterhalt (§ 1360 BGB), weshalb sich die Unterhaltspflichten im Regelfall gegeneinander aufheben und damit prima facie bei keinem der Ehegatten – und damit auch bei der ehelichen Gemeinschaft als solcher – zu einer reduzierten steuerlichen Leistungsfähigkeit führen. Bei einer Zweiverdienerehe sind diese Zusammenhänge unmittelbar offensichtlich. Wenn beide Ehegatten 30.000 Euro verdienen, ist nicht einsichtig, warum einer der beiden mit besonderen Unterhaltspflichten belastet sein sollte, die nicht ebenso den anderen treffen und sich damit in der Summe aufheben. Dass sich in einem solchen Fall kein Splitting-Vorteil ergibt, erweist sich vor diesem Hintergrund damit als unproblematisch. Aber auch bei der Einverdienerehe ist dies nur scheinbar anders. Ein steuerrelevantes Einkommen erzielt hier zwar nur einer der beiden Ehegatten. Der andere ist dadurch aber nicht von seiner Unterhaltspflicht freigestellt. Er erbringt diese schlicht auf andere Weise, nämlich nach der gesetzlichen Ausgestaltung in der Regel durch die Führung des Haushalts (§ 1360 S. 2 BGB). Beide „Unterhaltsteile“ werden gesetzlich dabei als prinzipiell gleichwertig angesehen. Der den finanziellen Unterhalt leistende Ehegatte ist damit auch in einem

32 *Vollmer, F.* (Anm. 5), S. 237; *Merkt, A.* (Anm. 19), S. 2222.

33 Vgl. *Fehrenbacher, O.* (Anm. 8), Rn. 303.

34 Vgl. BVerfGE 6, 55 (77): „Die Möglichkeit von Einsparungen in der Lebenshaltung wird aber im gesamten Einkommensteuerrecht als Faktor der Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigt; dieser Gesichtspunkt ist also systemfremd.“

solchen Fall keineswegs einseitig „belastet“, erfährt vielmehr den Vorteil dieses sog. Schatteneinkommens des anderen Ehegatten.<sup>35</sup>

Nun mag es durch dieses Schatteneinkommen im Einzelfall nicht immer zu einer vollen Kompensation kommen, so dass es auf Seiten des verdienenden Ehegatten im Ergebnis zu einem inner-ehelichen „Unterhaltsüberschuss“ kommt. Dennoch würde es den Grundsätzen einer leistungsgerechten Besteuerung nicht entsprechen, dieses Gegenseitigkeitsverhältnis völlig unberücksichtigt zu lassen, den Unterhaltsanteil des im Haushalt tätigen Ehegatten also bei der Ermittlung der Leistungsfähigkeit des anderen gänzlich zu vernachlässigen.<sup>36</sup> Für die Bewertung des Splitting-Tarifs, der ja gerade in Einverdieneren regelmäßig eine signifikante Reduzierung der Einkommensteuerlast nach sich zieht, führt dies jedenfalls zu dem Schluss, dass dieses in der gegenwärtigen Ausgestaltung zumeist zu Entlastungen führt, die über die tatsächlichen unterhaltsbedingten Belastungen hinausgehen.<sup>37</sup> Denn die Unterhaltsleistungen des im Haushalt tätigen Ehegatten spielen ja insoweit keine Rolle. Zwar sind gewisse Abweichungen der gewährten von der tatsächlich erforderlichen Entlastung bei der Verwendung von Typisierungen unvermeidlich. Dennoch wird man beim Ehegattensplitting im Ergebnis nicht mehr davon ausgehen können, dass es wenigstens im Grundsatz zu einer Besteuerung anhand der Leistungsfähigkeit führt, was für die Zulässigkeit einer Typisierung allerdings Voraussetzung wäre.<sup>38</sup> Im Regelfall führt es vielmehr zu einer steuerlichen Bevorzugung der Ehe und präsentiert sich insoweit – entgegen der Ansicht des Bundesverfassungsgerichts – als Steuervergünstigung, die vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes einer gesonderten Rechtfertigung bedarf. Eine solche wird verfassungsrechtlich mit dem in Art. 6 Abs. 1 GG formulierten Förderauftrag aber ohne Weiteres gelingen, durch den die Ehe als besondere, den Staat entlastende Beistands- und Verantwortungsgemeinschaft anerkannt wird.<sup>39</sup> Verfassungsrechtlich ist das Splitting damit auch unter diesem Gesichtspunkt nicht zu beanstanden, wenngleich man rechtspolitisch bezweifeln mag, ob sich die steuersubventionierte Förderung einer bestimmten Lebensgemeinschaft in der heutigen Zeit noch als sonderlich zweckmäßig erweist.

Diese Zweifel werden verstärkt, wenn man untersucht, ob und inwiefern das Splitting Anreize zumindest zur Familiengründung setzt. Eine solche Betrachtung des Splittings liegt insofern nicht ganz fern, als sowohl die Ehe als auch die Familie unter dem besonderen Schutz des Art. 6 Abs. 1 GG stehen. Beide Institute sind zwar rechtlich „entkoppelt“ und werden demnach prinzipiell als eigenständige Institute gewährleistet.<sup>40</sup> Gleichwohl wird man zumindest einen losen Zusammenhang zwischen diesen beiden Instituten kaum leugnen können. Und auch der Parlamentarische Rat ging wohl davon aus, dass eine Förderung des einen (jedenfalls in der Regel) auch eine För-

35 Zutreffend, *Vollmer, F.*, (Anm. 5), S. 83.

36 Also so zu tun, als würde nur eine Seite Unterhaltspflichten erbringen. Daher liegt in einer solchen Argumentation im Ergebnis auch kein Widerspruch zu der gesetzgeberischen Entscheidung das Einkommensteuerobjekt auf Markt- und Erwerbseinkommen zu beschränken, denn es geht letztlich allein darum, eine leistungsgerechte Besteuerung sicherzustellen.

37 Vgl. auch *Zuleeg, M.* (Anm. 1), S. 689: „In aller Regel kommt es zu einer unmotivierten Entlastung.“

38 Zu den Voraussetzungen einer Typisierung vor dem Hintergrund der Anforderungen des Gleichheitssatzes *Heun, W.*, in: Dreier, Grundgesetz, Band I, 3. Auflage 2013, Art. 3, Rn. 34 ff.

39 Vgl. *Brosius-Gersdorf, F.* (Anm. 6), Art. 6, Rn. 43.

40 *Brosius-Gersdorf, F.* (Anm. 6), Art. 6, Rn. 43. Anders wohl *Kirchhof, G.* (Anm. 21), S. 242, der davon ausgeht, dass das Wohl des Kindes zentrales Schutzgut aller Absätze des Art. 6 GG sei.

derung des jeweils anderen nach sich ziehen würde<sup>41</sup> – wenngleich man diese Prämisse in der heutigen Zeit wohl in Frage stellen kann.<sup>42</sup>

Auf den ersten Blick scheint sich das Splitting-Verfahren dabei immerhin als „familienneutral“ zu präsentieren, da die Zahl der Kinder formal keinen Einfluss auf den ehebedingten Splitting-Vorteil hat bzw. zu haben scheint. Ob Kinder vorhanden sind, spielt prinzipiell keine Rolle, privilegiert und – wie soeben dargelegt – subventioniert wird die Ehe als solche. Das verfassungsrechtliche „Trennungsprinzip“ zwischen Ehe und Familie (bzw. zwischen Ehegattenbesteuerung und steuerlicher Berücksichtigung von Kindern) scheint sich damit auch in der einfachen Rechtslage zu spiegeln, was auch vom Bundesverfassungsgericht immer wieder betont wird.<sup>43</sup> An diesem ersten Befund vermag dabei auch die Tatsache nichts zu ändern, dass ein Großteil der Ehen möglicherweise auch heute nicht kinderlos sind.<sup>44</sup> Auch das Bundesverfassungsgericht weist in seinem jüngsten Urteil insoweit auf eine Studie des Bundesfinanzministeriums hin, wonach rund 62 % des gesamten Splittingvolumens auf Ehepaare mit aktuell steuerlich relevanten Kindern entfallen – bezieht man auch heute erwachsene Kinder mit ein, erhöht sich dieser Anteil sogar auf 91 %.<sup>45</sup> Gerade auf den Splitting-Vorteil wird man diese Tatsache – so sie denn überhaupt aussagekräftig ist – allerdings kaum zurückführen können. Denn dieser ist ja gerade dann am größten, wenn keine Kinder vorhanden sind, die die steuerliche Leistungsfähigkeit der ehelichen Gemeinschaft zwangsläufig verringern. Zwar wird diese Verringerung der Leistungsfähigkeit an anderer Stelle über die Kinderfreibeträge erfasst.<sup>46</sup> Dass die Ausgaben für Kinder im Einzelfall aber über die durch diese Freibeträge gewährten Vorteile hinausgehen können, erweist sich jedenfalls nicht als völlig fernliegend, da diese lediglich den gewöhnlichen kindbedingten Mehrbedarf abdecken.<sup>47</sup> Überspitzt formuliert: Kinderreich wird die Ehe kaum wegen, sondern allenfalls trotz des Splitting-Tarifs. Immerhin, so ließe sich einwenden, stehen die Ehegatten auch nicht schlechter da. Die Familienförderung erfolgt eben an anderer Stelle. Abgesehen davon, dass diese Kinderfreibeträge zunächst einmal allein die verminderte unterhaltsbedingte Reduzierung der steuerlichen Leistungsfähigkeit erfassen wollen und damit verfassungsrechtlich zwingend sind, so dass von einer dadurch bewirkten besonderen Familienförderung keine Rede sein kann, erweist sich letztlich selbst die rechtspolitisch schon wenig befriedigende Aussage der „Familienneutralität“ des Splitting-Verfahrens bei näherem Hinsehen als Illusion. Tatsächlich führt die Ausgestaltung des gesamten Einkommensteuerrechts nämlich dazu, dass kinderlose Ehen im Ergebnis finanziell besser da stehen als eheliche Familien. Der Grund dafür ist vergleichsweise schnell ausgemacht:

41 Mit der formalen Trennung der beiden Institute wollte der Parlamentarische Rat lediglich eine Diskriminierung kinderloser Ehen aber auch „eheloser Familien“, deren vermehrtes Auftreten schon aufgrund des kriegsbedingten „Frauenüberschusses“ wahrscheinlich war, vermeiden. Gleichwohl war die kinderreiche Ehe Ende der vierziger Jahre zweifellos der Regelfall, siehe auch *Brosius-Gersdorf, F.*, (Anm. 6), Art. 6, Rn. 43 sowie *Kirchhof, G.* (Anm. 21), S. 242: „Gleichwohl verdeutlicht die Diskussion, dass mit dem Schutz der Ehe an die Familie gedacht wurde, dass es den Urhebern des Grundgesetzes insbesondere um den Schutz der Kinder ging.“

42 Vgl. *Schuler-Harms, M.* (Anm. 15), S. 300.

43 Kurz und knapp auch BVerfG, Beschluss vom 7.5.2013, 2 BvR 909/06, Rn. 97: „Die §§ 26, 26b, 32 Abs. 5 EStG knüpfen nicht an einen kindbedingten Bedarf von Ehepaaren an.“ Siehe auch *Zuleeg, M.* (Anm. 1), S. 690 sowie *Birk, D./Wernsmann, R.*, Der Schutz von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, JZ 2001, 218–223 (222).

44 In diese Richtung aber wohl *Kirchhof, G.* (Anm. 21), S. 243. Wie hier indes *Zuleeg, M.* (Anm. 1), S. 689.

45 BVerfG, Beschluss vom 7.5.2013, 2 BvR 909/06, Rn. 102. Vgl. auch *Gärditz, F.* (Anm. 29), S. 7.

46 Zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen vgl. *Seer, R./Wendt, V.*, Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung vom 22.12.1999, NJW 2000, S. 1904–1911 (1904 f.).

47 Vgl. *Loschelder, F.*, in: Schmidt, L. (Hrsg.), Einkommensteuergesetz, 32. Auflage, München 2013, § 32, Rn. 76. Siehe auch *Merkt, A.* (Anm. 20), S. 2224: „Um ihre Kinder besorgte Eltern wenden den Kindern nicht nur den Mindestbedarf zu, sondern darüber hinaus – soweit ihnen möglich – weitere, ihnen für eine gedeihliche Entwicklung angemessene erscheinende Mittel.“

Er liegt in § 32 Abs. 6 EStG begründet, wonach der Kinderfreibetrag<sup>48</sup> sowie ein bestimmter Betrag für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungskosten<sup>49</sup> vom nach § 2 Abs. 4 EStG ermittelten Einkommen abgezogen werden.<sup>50</sup> Damit wird aber zugleich das gesamte zu versteuernde Einkommen der Ehegatten geringer, wodurch wiederum der konkrete Splitting-Vorteil reduziert wird.<sup>51</sup> Diese Verringerung ist bereits bei einem Kind signifikant, erhöht sich dann jedoch mit jedem weiteren. Was an der einen Stelle staatlich gegeben wird, wird also an der anderen wieder von staatlicher Seite genommen. Es leuchtet ein, dass diese gegenläufigen Auswirkungen nicht als besonders glücklich bezeichnet werden können, von steuerlicher Kohärenz kann kaum die Rede sein.<sup>52</sup> Darüber hinaus erweisen sie sich jedoch auch als verfassungsrechtlich problematisch. Das gilt insbesondere dann, wenn man – anders als hier vertreten – mit dem Bundesverfassungsgericht davon ausgeht, dass das Splitting-Verfahren prinzipiell eine leistungsgerechte Besteuerung gewährleistet. Denn dann ist nicht nachvollziehbar, warum das EStG offenkundig davon ausgeht, dass sich die eheliche Leistungsfähigkeit gerade aufgrund des Kindes erhöht – der Splitting-Vorteil nimmt ja ab. Nimmt man das Bundesverfassungsgericht in seiner Bewertung des Splittings ernst, führen Kinder im Ergebnis also zu einer Besteuerung, die über die Leistungsfähigkeit der ehelichen Gemeinschaft hinausgeht. Eine solche Benachteiligung der ehelichen Familie wird man angesichts Art. 6 Abs. 1 GG aber kaum rechtfertigen können. Doch selbst wenn man wie hier davon ausgeht, dass es sich beim Splitting jedenfalls im Kern (wenn man von der doppelten Berücksichtigung des Existenzfreibetrags absieht) um eine Steuervergünstigung handelt, stellt sich auch hier ein Gleichheitsproblem. Denn mit welcher Begründung verdient eine kinderlose Ehe einen größeren Splitting-Vorteil (also eine höhere Subventionierung), als eine kinderreiche? Auch wenn es einer umfassenderen Untersuchung bedürfte, ob sich das Splitting dadurch auch in diesem Fall als verfassungswidrig erweist, wird man jedenfalls eines festhalten können: Das Splitting-Verfahren setzt vor dem Hintergrund der demographischen Herausforderungen in dieser Form kaum die richtigen wirtschaftlichen Anreize für eine Familiengründung. Zwar mag man sich einig sein, dass entsprechende wirtschaftliche Anreize allein kaum ausschlaggebend für eine Familiengründung sind noch sein sollten. Man wird aber kaum bezweifeln können, dass entsprechende staatliche Anreize die Entscheidung für die Gründung einer Familie erleichtern können. Zudem kann der Staat in einer freiheitlich demokratischen Rechtsordnung wie der Bundesrepublik<sup>53</sup> keinen direkten Einfluss auf die Geburtenrate nehmen. Ihm bleibt nur die Möglichkeit, die Rahmenbedingungen insoweit möglichst günstig auszugestalten, wozu auch entsprechende wirtschaftliche Anreize zu zählen sind. Darüber, dass das Ehegattensplitting in seiner bisherigen Form solche Anreize nicht nur nicht zu setzen vermag, sondern die Entscheidung für eine Familie sogar erschwert, sollte sich der Gesetzgeber zumindest im Klaren sein.

48 Der Kinderfreibetrag liegt aktuell bei 2.184 Euro.

49 Dieser Betrag liegt aktuell bei 1.320 Euro.

50 Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens vgl. den Überblick bei *Fehrenbacher, O.* (Anm. 8), § 2, Rn. 13 ff.

51 Vgl. *Völlmer, F.* (Anm. 5), S. 113.

52 Zwar ist es richtig, dass der Kinderfreibetrag an der Einkommensverteilung zwischen den Ehegatten zunächst einmal nichts ändert, der geringere Splittingvorteil also vornehmlich aufgrund eines Zusammenspiels verschiedener gesetzlicher Regelungen erfolgt. Gerade deshalb aber bedarf einer Rechtfertigung eines solchen Effekts, der durch eine andere Gestaltung des Splittings durch den Gesetzgeber ja vermieden werden könnte. Vgl. zum Erfordernis der Kohärenz bzw. Folgerichtigkeit auch *Leisner-Egensperger, A.*, Die Folgerichtigkeit, DÖV 2013, 533–539.

53 Welche verheerenden Folgen eine mit staatlichem Zwang durchgesetzte Geburtenkontrolle hat, wird an der „Einkindpolitik“ in der Volksrepublik China mehr als deutlich.

### 3.2 Bevorzugung der Einverdiener Ehe

Dem Vorwurf, dass das Ehegattensplitting die Einverdiener Ehe privilegiert und damit angesichts weiterhin bestehender familiärer Rollenverteilungen und schlechterer Arbeitsbedingungen für Frauen zugleich eine mittelbare Diskriminierung von Frauen darstellt, sieht sich diese Besteuerungsform nicht erst in den letzten Jahren ausgesetzt.<sup>54</sup> Auf den ersten Blick ist eine solche Benachteiligung der Zweiverdiener Ehe allerdings nicht ersichtlich. Der Splitting-Tarif führt ja gerade dazu, dass jede Ehe mit dem gleichen Gesamteinkommen auch in der gleichen Höhe besteuert wird. Die interne Einkommensverteilung und damit auch die interne Aufgabenverteilung spielt keine Rolle, insoweit besteht vielmehr – wie von den Befürwortern dieses Modells auch stets betont<sup>55</sup> – völlige Wahlfreiheit der Ehegatten. Auch das Bundesverfassungsgericht hat diesen Umstand in seinem jüngsten Urteil erneut hervorgehoben.<sup>56</sup> Mit anderen Worten: Es steht jedem Ehepaar frei, die interne Einkommensverteilung so auszugestalten, dass es in optimaler Weise vom Splitting-Tarif profitiert. Wenn es dies – aus welchen Gründen auch immer – nicht tut, so ist dies eine freie Entscheidung, weshalb die unterschiedlichen Splitting-Vorteile verfassungsrechtlich keine Bedenken hervorrufen.

Anders ist dies allerdings, wenn man die Ehe nicht mehr nur in statischer Form von außen (also als „Black-Box“) betrachtet, sondern die faktisch bestehenden Innenverhältnisse der Ehe in die Beurteilung mit einbezieht und damit insbesondere die Wirkung des Splitting-Tarifs auf die einzelnen Ehegatten in ihrer Dynamik (also bei einer Veränderung der internen Aufgabenverteilung) näher beleuchtet. Insoweit wird man zunächst die Annahme „völliger Wahlfreiheit“ weitestgehend als idealisierte und realitätsferne Fiktion entlarven müssen. Die Einkommensverhältnisse und auch die Einkommensverteilung auf die beiden Ehegatten werden durch die Eheschließung zunächst einmal weder verändert, noch können die Ehegatten das gemeinsame Einkommen nunmehr frei aufeinander verteilen – dieses wird ja regelmäßig aufgrund arbeitsrechtlicher Verpflichtungen gegenüber Dritten erworben, ist also vertraglich vorgegeben. Die einzige Möglichkeit zur „Neuverteilung“ besteht allenfalls darin, dass ein Ehegatte sich zukünftig mehr auf den Haushalt konzentriert und damit zugleich auf einen Teil seines bisherigen Einkommens verzichtet. Das führt dann aber zwangsläufig dazu, dass auch das Gesamteinkommen der Ehe sinkt, da sich das Einkommen des anderen Ehegatten durch diese Entscheidung ja nicht verändern wird. Gleichwohl wird gerade dieser Schritt zur Einverdiener Ehe durch das Splitting-Verfahren zumindest erleichtert, da sich der Splitting-Vorteil angesichts der steigenden Einkommensdifferenz zwischen den Ehegatten erhöht. Der bei einem Ehegatten eintretende Einkommensverlust wird dadurch zumindest partiell wieder aufgefangen. Schon aus diesem Grund wird man bezweifeln müssen, dass die Zweiverdiener Ehe durch das Splitting ebenso wie die Einverdiener Ehe geschützt wird – wovon allerdings das Bundesverfassungsgericht wohl ausgeht.<sup>57</sup> Jedenfalls aber bleibt festzuhalten, dass keineswegs die Möglichkeit besteht, ein fixes Gesamteinkommen beliebig auf die beiden Ehegatten zu verteilen; jede „Neuverteilung“ ist vielmehr zugleich mit einer Reduzierung des ehelichen Gesamteinkommens verbunden. Wenn aber diese suggerierte Wahlfreiheit tatsächlich nicht besteht, erweist es sich kaum noch als nachvollziehbar, dass der Splitting-Vorteil gerade dann am höchsten

54 Vgl. die Nachweise bei *Spangenberg, U.* (Anm. 6), S. 109.

55 Siehe etwa *Merkel, A.* (Anm. 20), S. 2223.

56 BVerfG, Beschluss vom 7.5.2013, 2 BvR 909/06, Rn. 82: „Der Gesetzgeber muss daher Regelungen vermeiden, die geeignet sind, in die freie Entscheidung der Ehegatten über ihre Aufgabenverteilung in der Ehe einzugreifen [...]. Der besondere verfassungsrechtliche Schutz von Ehe und Familie erstreckt sich auf die ‚Alleinverdiener Ehe‘ daher ebenso wie auf die ‚Doppelverdiener Ehe‘ [...] und schließt es aus, dass Ehegatten zu einer bestimmten Gestaltung ihrer Ehe gedrängt werden.“

57 BVerfG, Beschluss vom 7.5.2013, 2 BvR 909/06, Rn. 82.

ist, wenn nur ein Ehegatte vergleichsweise viel verdient. Denn dieser Zustand ist für den Großteil der Ehen eben nicht einfach durch freie Entscheidung herstellbar, ohne zugleich bedeutende Einkommensverluste hinzunehmen.

Diese tendenzielle Privilegierung der Einverdienerhe zeigt sich dabei auch und gerade im umgekehrten Fall, wenn also ein Ehegatte, der bisher (aus welchen Gründen auch immer) für den Haushalt zuständig war, wieder in das Arbeitsleben einsteigen will. Denn sobald dieser Ehegatte wieder Einkommen erzielt, reduziert sich zugleich die interne Einkommensdifferenz, wodurch wiederum der Splitting-Vorteil sinkt. Die neue Tätigkeit lohnt sich also nur dann, wenn und soweit dieser Zusatzverdienst über den verlorenen Splitting-Vorteil hinausgeht<sup>58</sup> – was auch deswegen schwerer fällt, da dieser unmittelbar mit dem erhöhten ehelichen Grenzsteuersatz versteuert wird.<sup>59</sup> Gerade bei Teilzeitbeschäftigungen, die bei einem behutsamen Wiedereinstieg in das Arbeitsleben zwangsläufig sehr beliebt sind, muss dies keineswegs immer der Fall sein. Wenn man zudem berücksichtigt, dass die Tätigkeit des zweiten Ehegatten oftmals dazu führen wird, dass nunmehr für Dienstleistungen (etwa im Haushalt) bezahlt werden muss, die zuvor durch den nicht erwerbstätigen Ehegatten wahrgenommen wurden,<sup>60</sup> leuchtet es ein, warum die (Wieder-) Aufnahme einer Erwerbstätigkeit in vielen Fällen nicht als zweckmäßig angesehen wird und daher unterbleibt, obwohl sie möglicherweise dem Wunsch des betreffenden Ehegatten entspricht.<sup>61</sup> Die Signalwirkung der regelmäßig einschlägigen Steuerklasse V tut ihr Übriges.<sup>62</sup> Angesichts dieser ökonomischen Anreize, wird man kaum von völliger Wahlfreiheit der Ehegatten oder gar einer Neutralität des Splitting-Verfahrens sprechen können.<sup>63</sup> Zumindest partiell privilegiert wird vielmehr die Einverdienerhe. Von dieser Erkenntnis ist der Schritt zur möglichen Verfassungswidrigkeit des Splitting-Verfahrens aufgrund einer mittelbaren Diskriminierung der Frau im Sinne des Art. 3 Abs. 2 GG nicht mehr weit.<sup>64</sup> Dass auch in der heutigen Zeit in einem Großteil der Einverdienerhe, der Mann die Rolle des Einkommen erwirtschaftenden Ehegatten übernimmt, wird man jedenfalls kaum in Frage stellen wollen. Angesichts der weiterhin bestehenden besseren Verdienstmöglichkeiten männlicher Arbeitnehmer, erscheint eine entsprechende Aufteilung der Einverdienerhe ökonomisch auch ohne Weiteres als rational und nachvollziehbar.

Der Streit zwischen den Befürwortern und den Gegnern des Splittings erweist sich damit letztlich als Perspektivenproblem, was zugleich erklären mag, warum beide Seiten bisweilen schlicht aneinander vorbei reden: Sieht man die Ehe ausschließlich als eine Gemeinschaft, deren interne Aufgabenverteilung staatlicher Einflussnahme entzogen und daher schon im Grundsatz nicht zu berücksichtigen ist, erweist es sich insoweit als unproblematisch (statische Perspektive). Betont man hingegen die fortbestehende Individualität der Ehegatten und berücksichtigt damit insbesondere die Auswirkungen des Splittings im Hinblick auf mögliche Veränderungen der internen Aufgabenverteilung (dynamische Perspektive), kommt es zu verfassungsrechtlich durchaus problematischen Besteuerungsfolgen, von denen hier aus Platzgründen nur die wichtigsten aufgezeigt werden konnten.<sup>65</sup> Für die vorliegende Untersuchung ist damit die Frage aufgeworfen, ob eine der

58 Spangenberg, U. (Anm. 6), S. 109.

59 Vollmer, F. (Anm. 5), S. 128.

60 Es kommt in diesen Fällen also zu einer Reduzierung des Schatteneinkommens, die ihrerseits durch die neu aufgenommene Tätigkeit kompensiert werden muss.

61 Vgl. Sacksofsky, U., Reformbedarf bei der Familienbesteuerung, FÜR 2003, 395–400 (396); Schuler-Harms, M. (Anm. 15), S. 299 f.

62 So auch Sacksofsky, U. (Anm. 61), S. 396. Vgl. auch Schuler-Harms, M. (Anm. 15), S. 298.

63 Siehe auch Vollmer, F. (Anm. 5), S. 127; Sacksofsky, U. (Anm. 61), S. 396.

64 Sacksofsky, U. (Anm. 61), S. 397; Schuler-Harms, M. (Anm. 15), S. 300.

65 Zu weiteren siehe ausführlich Vollmer, F. (Anm. 5), S. 103 ff. Siehe auch Sacksofsky, U. (Anm. 61), S. 396 f.

Perspektiven verfassungsrechtlich vorgegeben ist. Insofern wird man zunächst der statischen Ansicht eine gewisse Plausibilität nicht absprechen können.<sup>66</sup> Die Ehe als Gemeinschaft anzusehen, in der überspitzt formuliert „alles geteilt wird“ und in der es daher unerheblich ist, wer für welchen Teil des Einkommens sorgt, erscheint ohne Zweifel als nachvollziehbar und damit auch als verfassungsrechtlich grundsätzlich haltbar. Dass sich der Staat wie beim Splitting jedenfalls formal aus der internen Aufgabenverteilung heraushält, erscheint insofern durchaus angemessen. Andererseits gibt der einzelne Ehegatte seine Individualität mit dem Eintritt in die eheliche Gemeinschaft offenkundig nicht zugunsten einer kollektiven „Eheidentität“ auf. Auch in der Ehe verliert der einzelne Ehegatte seine individuellen Grundrechte nicht.<sup>67</sup> Wenn dem aber so ist, erscheint es kaum akzeptabel, bei der verfassungsrechtlichen Bewertung die faktischen Auswirkungen auf den einzelnen Ehegatten gänzlich unberücksichtigt zu lassen, wofür nicht zuletzt auch eine spezifisch gleichberechtigungssensible Betrachtungsweise streitet.<sup>68</sup> Richtig erscheint damit die „goldene Mitte“: Die Besteuerung kann die Ehe als wirtschaftliche Einheit betrachten, darf dabei jedoch die Auswirkungen auf das Individuum nicht gänzlich aus dem Blick verlieren.<sup>69</sup> Tatsächlich hat sich wohl auch das Bundesverfassungsgericht in seinen früheren Entscheidungen für eine „doppelte“ Betrachtungsweise in diesem Sinne ausgesprochen und bereits in seiner Entscheidung aus dem Jahr 1957 jedenfalls auch die dynamische Innenperspektive berücksichtigt.<sup>70</sup> Dass das Bundesverfassungsgericht in seinen jüngeren Entscheidungen die individuelle Seite immer stärker zugunsten der kollektiven in den Hintergrund rückt, wird man insofern als Rückschritt ansehen müssen.

#### 4 Folgerungen für mögliche Reformen und Ausblick

Teilt man die soeben dargestellten problematischen Auswirkungen des Ehegattensplittings, stellt sich die Frage, wie mögliche Reformmodelle aussehen könnten – dass die bestehende Ausgestaltung des Splitting-Verfahrens verfassungsrechtlich geboten und einer Reform schon aus diesem Grund nicht zugänglich ist, erscheint jedenfalls nur schwer nachvollziehbar.<sup>71</sup> Hinreichend aber

66 Vgl. zum Konflikt zwischen gemeinschaftlicher und individueller Betrachtungsweise auch *Sacksofsky, U.* (Anm. 20), S. 1899 f.

67 Hier liegt insofern ein Vergleich zum richtigerweise aufgegebenen Konzept des „besonderen Gewaltverhältnisses“ nahe. Die Grundrechte werden mit dem Schluss der Ehe also ebensowenig aufgegeben wie mit dem Eintritt in das Beamtenverhältnis.

68 *Sacksofsky, U.* (Anm. 61), S. 396: „Gleichberechtigungssensible Analysen verlangen aber eine genaue Betrachtung der Auswirkungen abstrakt formulierter Gleichheitspostulate.“ Siehe auch *dies.* (Anm. 20), S. 1900.

69 Dafür spricht auch die Überlegung, dass das EStG grundsätzlich vom Prinzip der Individualbesteuerung ausgeht, vgl. *Brüninghaus, D./Kühn, F.* (Anm. 16), S. 967 sowie BVerfGE 6, 55 (67): „In diesem auf dem Grundsatz der Individualbesteuerung beruhenden System des modernen Einkommensteuerrechts bilden die beiden Fälle der Zusammenveranlagung [...] einen Fremdkörper.“

70 Vgl. etwa die Aussage in BVerfGE 6, 55 (82): „Das Grundgesetz geht davon aus, dass die Gleichberechtigung mit dem Schutz von Ehe und Familie vereinbar ist [...], so dass auch die Gesetzgebung nicht von einem Widerspruch beider Prinzipien ausgehen darf. Zur Gleichberechtigung der Frau gehört aber, dass sie die Möglichkeit hat, mit gleichen rechtlichen Chancen marktwirtschaftliches Einkommen zu erzielen, wie jeder männliche Staatsbürger.“ Vgl. dazu auch *Vollmer, F.* (Anm. 5), S. 33: „Dennoch hat es [das Bundesverfassungsgericht, A. T.] in der zitierten Passage und besonders im Zusammenhang mit einer potentiellen Diskriminierung der Ehefrauen deutlich gemacht, dass eine Besteuerung von Eheleuten nicht nur dem Paar als Einheit, sondern vor allem den beiden betroffenen Individuen gerecht werden muss.“

71 So aber wohl *Kirchhof, G.* (Anm. 21), S. 244: „Letztlich steht aber die Verfassung der Abschaffung des Ehegattensplittings entgegen.“ Wie hier hingegen *Schuler-Harms, M.* (Anm. 15), S. 299. Andererseits bedürfte es eingehender Untersuchungen, ob sich die bestehende Ausgestaltung aufgrund ihrer faktischen Wirkungen bereits als verfassungswidrig erweist. Im Rahmen dieses Beitrags soll diese Frage daher offen bleiben. Ziel war es vielmehr darzulegen, dass es zumindest aus politischer Perspektive einer Reform bedarf und aufzuzeigen, wie eine solche Reform aussehen könnte.

auch erforderlich ist insoweit allein, dass die Neuregelung einerseits den allgemeinen verfassungsrechtlichen Besteuerungsanforderungen genügt (etwa im Hinblick auf die Leistungsfähigkeit der ehelichen Gemeinschaft) und andererseits beide soeben dargestellten Schwachstellen der bisherigen Ausgestaltung – negativer Anreiz zur Familiengründung und mittelbare Diskriminierung der Frau – zu beheben vermag. Für eine solche Besteuerungsregelung wird man damit folgende Prämissen formulieren können:

- Erstens muss sichergestellt sein, dass die Besteuerung der ehelichen Gemeinschaft nicht über deren Leistungsfähigkeit hinausgeht. Verfassungsrechtlich zwingend ist aus diesem Grund, dass unabhängig von der internen Einkommensaufteilung sichergestellt ist, dass der Grundfreibetrag in doppelter Höhe steuerlich freigestellt wird.<sup>72</sup> Eine darüber hinausgehende Berücksichtigung der ehelichen Unterhaltungspflichten wird man hingegen grds. nicht verlangen, da sich diese – wie dargelegt – regelmäßig aufheben und die Leistungsfähigkeit daher insgesamt unberührt lassen. Ob die Ehe darüber hinaus als solche subventioniert werden sollte, ist verfassungsrechtlich auch durch den Förderauftrag des Art. 6 Abs. 1 GG nicht vorgegeben. Das Grundgesetz steht einer solchen „Ehesubvention“ aber auch nicht entgegen.
- Die Regelung sollte zweitens zumindest familienneutral ausgestaltet sein. Einer zusätzlichen Berücksichtigung der kindbedingten Reduzierung der Leistungsfähigkeit bedarf es hingegen nicht, soweit diese an anderer Stelle (etwa über die Kinderfreibeträge) berücksichtigt wird. Angesichts der demographischen Entwicklung stellt sich jedoch die Frage, ob das Steuerrecht die Gründung von Familien zusätzlich durch eine familienpezifische Steuerprivilegierung fördern sollte. Verfassungsrechtlich bestünden auch hier angesichts des besonderen Förderauftrags des Art. 6 Abs. 1 GG prinzipiell keine Bedenken.
- Zuletzt sollte die Regelung keine diskriminierende Wirkung gegenüber Frauen entfalten bzw. ein bestimmtes Ehe- und Familienmodell privilegieren. Die Frage, wie das eheliche Einkommen auf die Ehegatten verteilt wird, sollte steuerrechtlich also tatsächlich irrelevant sein. Vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 2 S. 2 GG wäre angesichts der bestehenden gesellschaftlichen Verhältnisse allenfalls eine partielle Privilegierung der Zweiverdiener Ehe denkbar.

Insbesondere die dritte und in der aktuellen Diskussion bisweilen vernachlässigte Prämisse hat zur Konsequenz, dass kaum ein Weg daran vorbeiführt, die Individualbesteuerung der Ehegatten wieder zum Ausgangspunkt der ehelichen Besteuerung zu machen.<sup>73</sup> Denn solange über das Splitting bestimmte Einkommensverhältnisse fingiert werden, bleibt es dabei, dass das Modell der Einverdiener Ehe und damit die Hausfrauenrolle gefördert werden. Das gilt auch und gerade für die in der Öffentlichkeit diskutierten Modelle des Familiensplittings, die insoweit nur eines der beiden genannten Probleme angehen<sup>74</sup> und zudem wohl auch zu einer überproportionalen Steuerersparnis bei höheren Einkommen führen.<sup>75</sup> Etwas anderes gilt allein für das Konzept des Familienrealsplittings, bei dem dann allerdings auch prinzipiell eine getrennte Veranlagung erfolgt. Nur eine solche Individualbesteuerung gewährleistet die erforderliche ökonomische Unabhängigkeit beider Ehegat-

72 Vgl. *Vollmer, F.* (Anm. 5), S. 237.

73 So im Ergebnis auch *Sacksofsky, U.* (Anm. 20), S. 1903: „Der Förderung der tatsächlichen Durchsetzung der Gleichberechtigung entspricht das konsequente Festhalten am Prinzip der Individualbesteuerung am ehesten.“ Siehe auch *Schuler-Harms, M.* (Anm. 15), S. 301.

74 Die diskriminierende Wirkung des Familiensplittings wird denn auch von *Merkt, A.* (Anm. 20), S. 2223 ff. überhaupt nicht thematisiert.

75 *Bareis, P.*, Zur Problematik steuerjuristischer Vorgaben für die Einkommensteuer – Tarifstruktur und Familiensplitting als Musterbeispiele, DStR 2010, S. 565–574 (572); *Schuler-Harms, M.* (Anm. 15), S. 301.

ten, die Voraussetzung ist, um einseitige Abhängigkeiten und die Perpetuierung gesellschaftlicher Rollenbilder zu vermeiden. Die Gewährleistung einer leistungsgerechten Besteuerung erweist sich bei einer solchen Individualbesteuerung als wenig problematisch. Sie erfolgt entweder durch die Einräumung einer Übertragungsmöglichkeit der Freibeträge auf den anderen Ehegatten, soweit das Einkommen eines Ehegatten nicht ausreichen sollte, um den eigenen Freibetrag voll auszuschöpfen<sup>76</sup> oder indem – wie beim Familienrealsplitting – nur das über den zivilrechtlich geschuldeten finanziellen Familienunterhalt hinausgehende Einkommen besteuert wird. Im Vergleich zur heutigen Regelung wird dies bei den meisten Ehen zwar zu einer Erhöhung der Steuerlast führen. An dieser Stelle stünde es dem Gesetzgeber jedoch frei, ausdrückliche Steuervergünstigungen für die Ehe als solche<sup>77</sup> aber auch für Kinder vorzusehen. Die entsprechenden Beträge würden dann – erneut mit einer eheinternen Übertragungsmöglichkeit – von der Steuerlast jedes einzelnen Ehegatten abgezogen. Damit bestünde im Ergebnis eine angemessene Regelung, die nicht nur in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise die richtigen Anreize setzt, sondern darüber hinaus auch vergleichsweise einfach und transparent ausgestaltet wäre.<sup>78</sup> Aus der Perspektive des Staates, aber auch der Steuerpflichtigen wird man kaum mehr verlangen können.

*Verf.:* Priv.-Doz. Dr. Alexander Thiele, Akademischer Rat a. Z. am Institut für Allgemeine Staatslehre und Politische Wissenschaften, Nikolausberger Weg 17, 37073 Göttingen, E-Mail: alexander.thiele@jura.uni-goettingen.de.

76 Schuler-Harms, M. (Anm. 15), S. 299.

77 Vgl. auch Sacksofsky, U. (Anm. 61), S. 395: „Zur Förderung der Ehe wäre allein ein an alle Ehepaare zu bezahlendes ‚Ehegeld‘ geeignet.“

78 Vgl. zu diesem Erfordernis auch Fehrenbacher, O. (Anm. 8), § 1, Rn. 2.