



▲ Prof. Dr. Margarete Schuler-Harms (Vorsitzende der djb-Kommission Recht der sozialen Sicherung, Familienlastenausgleich, Universität Hamburg) und Franz Klein (Senatsdirektor und Leiter der Landesvertretung) (Foto: Rolf Saupe, Freie und Hansestadt Hamburg, Vertretung beim Bund, Berlin.)

und Männern. Daher betrifft auch die Diskussion um das Ehegattensplitting nicht nur das Steuerrecht, sondern auch ganz allgemein gesellschaftspolitische und soziale Fragen. Ist das Splittingverfahren gerecht? Was sind seine Folgen? Soll man das Ehegattensplitting durch ein Familiensplitting ersetzen? Oder es sogar ganz abschaffen? Was fordert das Grundgesetz?

Es sind schwierige Fragen, die sich hier stellen, auf die sich nicht immer einfache Antworten finden lassen und die Sie alle hier heute Nachmittag und heute Abend diskutieren werden.

Aber es geht nicht nur um die Gleichstellung von Mann und Frau. Auch die Gleichstellung der Ehe mit gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaften findet auch und gerade über Änderungen im Steuerrecht statt. So hat Hamburg nicht nur eine Gesetzesinitiative über die Quote eingebracht, sondern auch im März gemeinsam mit anderen Ländern einen Gesetzesentwurf für die Gleichstellung der gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft mit der Ehe im Einkommenssteuerrecht in den Bundesrat eingebracht. Sie sehen also, auch wir hier in Hamburg oder der Hamburger Senat sind unmittelbar mit dem Thema der heutigen Veranstaltung befasst, so dass ich mich auf die folgende Diskussion freue.

Ob die Ziele des Steuerrechts richtig gesetzt werden und was das geltende Recht und mögliche Änderungen für Familien und die Gesellschaft bedeuten – all dies kann und soll heute Nachmittag und heute Abend diskutiert werden. Auch wenn wir sicher nicht alle Facetten dieses Thema werden erörtern können, so bin ich doch sicher, dass uns viele interessante Perspektiven und Denkanstöße geboten werden.

Ich darf mich noch einmal bedanken, dass wir Sie zu Gast haben dürfen und wünsche Ihnen und uns allen eine spannende und gelungene Veranstaltung! Vielen Dank.

## Juristinnen fragen – Politikerinnen und Politiker antworten: Gleichstellung und Familienförderung im Steuerrecht, 24. April 2013, Berlin

### Impulsvortrag

**Prof. Dr. Margarete Schuler-Harms**

Vorsitzende der Kommission Recht der sozialen Sicherung, Familienlastenausgleich, Hamburg

#### Die Rolle des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht bewertete in seiner ersten Entscheidung zur Ehebesteuerung von 1957 (BVerfGE 6, 55) die Zusammenveranlagung von Ehegatten in der damaligen Form als Verstoß gegen das Verbot der Diskriminierung von Frauen und Männern, weil Eheleute wie ein Steuerpflichtiger besteuert und die Einkommen zweier berufstätiger Ehegatten dabei addiert wurden. Das Gericht sah hier das Recht der Ehefrau auf Aufnahme einer Erwerbstätigkeit zu gleichen Bedingungen verletzt.

Diese Entscheidung wie auch die ihr zugrunde liegende Betrachtungsweise sind noch heute modern. Denn das Gericht stellt erstens ökonomische Effekte der Besteuerung im Einkommen der Eheleute fest. Es legt zweitens zugrunde, dass Steuerpflichtige und somit auch steuerpflichtige Eheleute ihr Verhal-

ten an solchen ökonomischen Effekten ausrichten. Es bringt drittens die mittelbaren, verhaltenssteuernden Effekte mit dem geschlechtsspezifischen Diskriminierungsverbot in Verbindung. Und viertens artikuliert das Gericht bereits in dieser Entscheidung das Recht der Frau, auch der Ehefrau, auf Erwerbstätigkeit und gibt dem Steuergesetzgeber dessen Beachtung auf. Alle vier Aspekte sind nach wie vor gültig und von großer Bedeutung. Auch für die aktuellen Fragestellungen, die Politik und Recht zur Zeit beschäftigen, müssen unmittelbare ökonomische und mittelbare verhaltenssteuernde Effekte des Steuerrechts unterschieden werden. Und auch die Frage nach dem Zusammenhang von Steuerrecht, Gleichstellungsgebot, Familienförderung und der Erwerbstätigkeit von Frauen bewegt uns nach wie vor. Immer noch ist Vieles offen, und Einiges davon wollen wir heute stellen und diskutieren.

Eine wichtige Vorfrage gilt gerade im heutigen Kreis der Diskutantinnen und Diskutanten dem Verhältnis von Recht und Politik. Bei der Beobachtung des Themas und seiner Diskussion – sei es auf Fachkongressen, in Talkshows oder bei Jubiläums-

tagungen – drängt sich manchmal der Eindruck auf, als sei es Sache der Gerichte und namentlich des Bundesverfassungsgerichts, Gerechtigkeitskonzepte zu entwerfen und die grundlegenden Fragen zu entscheiden. Richtig ist, dass das Gericht diese Rolle immer wieder – oftmals notgedrungen – spielt. Möglicherweise werden seine Entscheidungen aber hier und da auch nicht genau oder mit sehr spezifischem Vorverständnis gelesen und hier und da auch missverstanden. Demgegenüber gilt es, sowohl in der Politik als auch in der Rechtswissenschaft die Eigenart dieser Rechtsprechung zu reflektieren. Ein Gericht, und auch das Bundesverfassungsgericht außerhalb der abstrakten Normenkontrollverfahren, entscheidet über Fälle. Es beschäftigt sich mit (verfassungs-)rechtlichen Fragen im Kontext eines konkreten Sachverhaltes. Es ist an eine Klage oder einen Antrag gebunden. Es wählt also seine Entscheidungen, mithin die zu Sachverhalte, nicht aus. Das Bundesverfassungsgericht entscheidet überdies nur in grundsätzlichen Fragen, weist also eine ganz überwiegende Zahl von Anträgen und Klagen als unzulässig ab. Das Gericht ist auch keine Instanz der Politik. Es kann lediglich die Linie zwischen Recht und Politik skizzieren, der Politik Grenzen aufzeigen und Streitfragen mit juristischer Methodik entscheiden. Sein Wort ist manchmal Gesetz, doch erwachsen in Gesetzeskraft nur der konkrete, ein Gesetz verwerfende Richterspruch und die ihn tragenden Gründe. In diesem Sinne wollen die Entscheidungen auch dieses Gerichts gelesen werden – als präzise auf eine bestimmte Fall- und Sachkonstellation bezogene Entscheidungen.

Die oft beobachtete Überhöhung des Gerichts und seiner Entscheidungen durch die Politik entlastet diese nur vermeintlich. Tatsächlich lähmt es sie. Unser heutiges Anliegen soll es sein, den politischen Gestaltungsspielraum für die Familienpolitik im Steuerrecht sichtbar werden und innerhalb dieses Spielraums die Politik zu Wort kommen zu lassen.

Einführend seien unter diesem Aspekt drei Diskussionsfelder näher skizziert: Erstens die Kontroverse um die Besteuerung der Ehe und die Zukunft des Ehegattensplittings, zweitens die Berücksichtigung des sächlichen Bedarfs von Kindern und drittens die Berücksichtigung von Betreuungsbedarf in Familien, in denen Kinder aufgezogen und Angehörige gepflegt werden.

### Besteuerung der Ehe und anderer Lebensgemeinschaften

Die Zusammenveranlagung und das Splitting bewirken, dass verheiratete Steuerpflichtige bei der Besteuerung gegenüber unverheirateten Steuerpflichtigen nicht benachteiligt werden. Erwirtschaften die Eheleute Einkommen in unterschiedlicher Höhe, führt das Splitting zu finanziellen Vorteilen gegenüber der getrennten Veranlagung.

Verfassungsrechtlich ist diese Bevorzugung der Ehe nicht gefordert. Auch in ihrer Verbindung mit Kindern oder als Grundlage einer (ehelichen) Familie kann die Ehe diesen Schutz nicht beanspruchen. Das Legitimationskonzept der Familienförderung mag bei Einführung des Splittings in den 1950er Jahren wenigstens implizit zugrunde gelegen haben und entsprach vermutlich damals auch der typischen Familienführung. Es ist aber mit dem Wandel der Lebensformen immer fragwürdiger geworden. Ein erster Riss entstand mit der Zunahme kinderloser Ehen

einerseits und der Zunahme nichtehelicher Familien andererseits, denn nun vermochte die Verbindung von Ehe und Familie das Splitting nicht mehr zu legitimieren. Das Problem ist heute dadurch etwas entschärft, dass zugleich in dauerhaft kinderlosen Ehen die Berufstätigkeit beider Eheleute üblich wurde.

Eine weitere, womöglich größere Belastungsprobe erfährt die Legitimation der Ehebesteuerung aktuell: Mit der Institutionalisierung der eingetragenen Lebenspartnerschaft und deren unterhalts- und güterrechtlicher Gleichstellung mit der Ehe kommen auch sozial- und steuerrechtliche Institute, die die Ehe privilegieren, auf den Prüfstand. Im Bereich der Hinterbliebenensicherung und -versorgung, der Krankenversicherung und -versorgung sowie im Bereich des Arbeitslosengeldes sind eingetragene Lebenspartnerschaften heute der Ehe gleich gestellt. Auch bei Grunderwerbs- und Erbschaftssteuer hat das Bundesverfassungsgericht bereits Gleichbehandlung vorgeschrieben. Dem Gericht liegt nun die Frage vor, ob eine solche Gleichbehandlung nicht auch für das Ehegattensplitting geboten ist.<sup>1</sup> Die Politik, die nicht selbst gehandelt hat und vor dem Richterspruch wohl auch nicht mehr handeln wird, wird sich gleichwohl dem Problem stellen müssen: Eine Privilegierung der Ehe durch das Splitting wäre allenfalls durch Differenzierung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft im Hinblick auf die Chance der Familienbildung überhaupt denkbar. Entschiede das Gericht so, dann würde sich die Politik fragen lassen müssen, warum sie dennoch so lange schon die Ehe gegenüber der nichtehelichen Familie steuerlich privilegiert, in der ebenfalls gegenseitige unterhaltsrechtliche Verpflichtungen der Eltern bestehen. Oder aber das Gericht sieht diesen Unterschied nicht als erheblich an und fordert Gleichbehandlung von Ehen und eingetragenen Lebenspartnerschaften. Auch in diesem Falle würde sich die Politik zu fragen haben, warum diese Lebensgemeinschaften steuerliche Privilegien erhalten, während die nichteheliche Familie mit Kindern unberücksichtigt bleibt.

Schließlich ist von verfassungsrechtlichem Belang, dass diese besondere Form der Ehebesteuerung keineswegs neutral ist, sondern mittelbare, verhaltensbezogene Effekte für die Erwerbstätigkeit von Frauen erzeugt. Diese Effekte resultieren aus ökonomischen Wirkungen im Zusammenwirken mit anderen Komponenten, etwa der Option einer Steuerklassenkombination III/V, der Privilegierung geringfügiger Beschäftigung, der Beitragsfreiheit nicht oder geringfügig erwerbstätiger Eheleute in der Krankenversicherung und der mangelnden Verfügbarkeit ausreichender Betreuungsinfrastruktur im Bereich von Erziehung und Pflege. Das Ehegattensplitting schützt zusammen mit diesen Komponenten nicht etwa die Ehe, sondern ein bestimmtes Ehebild. Dieses stimmt mit anderen Ehebildern, etwa im Unterhalts- oder im Grundsicherungsrecht nicht mehr überein. Das ist im Lichte des Gleichberechtigungsgebots nur vertretbar, wenn es hierfür gute verfassungsrechtliche Gründe gibt. Ein guter Grund ist die verfassungsrechtliche Vorgabe,

<sup>1</sup> Anm. MSH: Die Entscheidung des BVerfG (2 BvR 909/06 u.a.) wurde am 7. Mai und damit einige Wochen nach Veranstaltung des djb, in die dieser Beitrag einführt, verkündet.

das Existenzminimum aller Familienmitglieder im Unterhaltsverband von der Besteuerung freizustellen. Für den darüber hinaus wirksamen sogenannten Progressionseffekt beim Ehegattensplitting gibt es eine solche Rechtfertigung nicht. Er ist weder gerecht noch zeitgemäß. Auch international ist das Splitting die Ausnahme. In der Europäischen Union existiert es außer in Deutschland nur noch in Polen und in Luxemburg.

Einige der geschilderten Legitimationsprobleme würden durch ein Familiensplitting, vergleichbar der Familienbesteuerung in Frankreich, gelöst, andere nicht. Die entlastenden Effekte der Zusammenveranlagung würden auf eingetragene Lebenspartnerschaften und auf nichteheliche Familien übertragen werden können. Allerdings wäre weiterhin der Splitting-Effekt am größten, wenn ein Partner die eigene Erwerbstätigkeit einschränkt, unterbricht oder aufgibt. Auch ein Familiensplitting führte zu unterschiedlichen Effekten in den Lebensläufen von Frauen und Männern. Es änderte nichts an dem tradierten, im Recht aber nicht mehr konsistent verwirklichten Ehebild. Vor allem deshalb ist es keine gute politische Alternative zum Ehegattensplitting. Die bevorstehende Entscheidung des Bundesverfassungsgericht wird die Politik von der Diskussion um diese und andere Alternativen – auch unter Einbeziehung nichtehelicher Familien – nicht entlasten.

### Sächlicher Bedarf von Kindern

Eine zweite Kontroverse im Einkommensteuerrecht gilt der Frage, ob der kindbedingte Bedarf in Abhängigkeit vom Einkommen berücksichtigt werden kann und sollte oder nicht. Der Kinderfreibetrag ist einkommensabhängig, soweit er das im internationalen Vergleich schon recht hohe Kindergeld noch übersteigt. Eine aktuelle Diskussion gilt dem Thema, ob der steuerliche Kinderfreibetrag, der mit dem Kindergeld kalkulatorisch verbunden ist, mit dem Einkommen steigen dürfen soll oder ob es gerechter wäre, alle Kinder gleich zu behandeln. Verfassungsrechtlich ist diese Frage nicht so einfach zu beantworten, denn das Verfassungsgericht hat 1998 eine Minderung des steuerpflichtigen Einkommens um das Existenzminimum eines Kindes gefordert und damit eine bestimmte Art der steuerlichen Freistellung nahe gelegt. Es gibt aber neuere Stimmen und Gutachten, die den verfassungsrechtlichen Rahmen weiter ziehen und eine andere Berechnung für möglich halten.

Hiernach wäre es wiederum Sache der Politik, die Gerechtigkeitsfrage zu stellen und zu beantworten. Die enge Verkopplung von Kinderfreibeträgen und Kindergeld ist in der steuer- und kindergeldrechtlichen Literatur ohnehin umstritten. Über diese Verbindung darf neu nachgedacht werden. Gerechtigkeitskonzepte sind auch hier in erster Linie Angelegenheit der Politik. Auch über die Frage eine Kindergrundsicherung oder auch über eine Ermäßigung des kindbedingten Bedarfs bei der Umsatzsteuer sollte deshalb zunächst und vordringlich mit politischen Argumenten gestritten werden.

### Betreuungsbedarf

Die Geschichte der steuerlichen Berücksichtigung von Betreuungsbedarf erweist sich als eine Geschichte steuer- und ver-

fassungsrechtsdogmatischer Fehlleistungen. Zuwenig haben auch Rechtswissenschaft und Bundesverfassungsgericht steuersystematisch unterschieden zwischen der Eigenbetreuung durch die Eltern und den Kosten, die für entgeltliche Betreuungsleistungen Dritter anfallen.

Kosten für entgeltliche Betreuungsleistungen Dritter sind steuersystematisch Kosten der Einkommensverwendung. Solche Kosten werden als familienbedingter Bedarf teilweise steuerfrei gestellt, und zwar als außergewöhnliche Belastungen oder als Sonderausgaben. Der Staat subventioniert auf diese Weise die Eltern in steuerrechtlicher Form. Hierzu ist er grundsätzlich berechtigt, aber nicht verpflichtet. Er kann mit steuerlichen Entlastungskomponenten eigene Zwecke verfolgen, etwa auf eine Betreuung von Kindern in Einrichtungen hinwirken oder auch nur Familien finanziell entlasten.

Solche Betreuungskosten dienen allerdings der Einkommenserzielung, wenn sie anfallen, um die Erwerbstätigkeit der Familienmitglieder zu ermöglichen. Erwerbsbedingte Kosten werden steuersystematisch als Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt. Allerdings haben sich Bundesverfassungsgericht und Politik niemals durchringen können, erwerbsbedingte Betreuungskosten als Werbungskosten und Betriebsausgaben einzuordnen.

Eigenbetreuungskosten der Eltern schließlich sind im System des Steuerrechts nicht berücksichtigungsfähig. Es fehlt am finanziellen „Aufwand“. Die „Kosten“ von Eltern, die um der Betreuung willen auf eigenes Einkommen und eine eigene berufliche Karriere verzichten, sind ökonomisch gesprochen „Opportunitätskosten“. Der Staat kann seinerseits versuchen, solche Kosten niedrig zu halten oder durch Sozialleistungen Einkommensausfälle zu kompensieren (wie er dies beim Mutterschafts- oder Elterngeld auch tut). Der angemessene Ort für solche Leistungen ist aber nicht das Steuerrecht. Werden solche Leistungen dennoch in einem Freibetrag berücksichtigt, wie dies gegenwärtig in § 32 Abs. 6 EStG geschieht, kommt es außerdem zur Ungleichbehandlung dieser Eigenleistungen, da diese je nach Höhe des Familieneinkommens unterschiedlich hoch subventioniert werden.

### Schluss

Das Recht lässt dem Gesetzgeber Gestaltungsspielraum. Das Bundesverfassungsgericht enthält sich steuersystematischer Erwägungen. Es ist also Aufgabe der Politik, größere steuersystematische Konsequenz walten zu lassen und dem Steuerrecht Grundlinien einzuziehen, die ihm Konsistenz verleihen. Hierbei hat die Politik auch die Chance und die Aufgabe, den nach wie vor aktuellen Grundsätzen des ersten Bundesverfassungsgericht-Urteils zur Ehebesteuerung Rechnung zu tragen. Es geht darum, Ehe und Familie in ihrer jeweils gelebten Form steuerlich zu berücksichtigen, Kosten systematisch sauber zum Ansatz zu bringen und verhaltenssteuernde Effekte gegen das Recht der Frauen auf Erwerbstätigkeit möglichst gering zu halten. In diesem Sinne wünsche ich Ihnen und uns allen eine angeregte und anregende Diskussion.