

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting

Prof. Dr. Joachim Englisch

Prof. Dr. Johannes Becker

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Zitervorschlag:

Autor, ifst-Schrift 510 (2016)

ISBN: 978-3-89737-169-9

15,00 Euro inkl. USt. zzgl. Versandkosten

© Institut Finanzen und Steuern e.V.

Gertraudenstraße 20, 10178 Berlin

In Medienkooperation mit DER BETRIEB

Einzelbezug über www.der-betrieb-shop.de/ifst

E-Mail: kundenservice@fachmedien.de

Tel.: (0800) 0001637; Fax: (0800) 0002959

Abonnenten von DER BETRIEB wird ein Rabatt in Höhe
von 20 % eingeräumt.

ifst

Institut Finanzen und Steuern

Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting

Prof. Dr. Joachim Englisch

Westfälische Wilhelms-Universität Münster
Institut für Steuerrecht

Prof. Dr. Johannes Becker

Westfälische Wilhelms-Universität Münster
Institut für Finanzwissenschaft

In Medienkooperation mit

**DER
BETRIEB**

Das Institut Finanzen und Steuern überreicht Ihnen
die ifst-Schrift 510:

Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting

Das BVerfG vertritt die Ansicht, das Ehegattensplitting sei eine leistungsfähigkeitskonforme Variante der Ehegattenbesteuerung, weil sie der in der wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe vorherrschenden Verbrauchs- und Erwerbsgemeinschaft Rechnung trage und eine anreizneutrale Besteuerungsform darstelle.

Die vom BVerfG postulierte eheliche Verbrauchsgemeinschaft kann das Splitting jedoch schon rechtssystematisch nicht legitimieren. Empirisch lässt sich eine solche Verbrauchsgemeinschaft für die intakte Durchschnittsehe nur eingeschränkt belegen. Eine vollumfängliche Erwerbsgemeinschaft zwischen den Eheleuten könnte das Ehegattensplitting verfassungsrechtlich zumindest nahelegen. Empirische Studien zeigen indes, dass eine Erwerbsgemeinschaft typischerweise überhaupt nur in der Ehe mit Kindern existiert und auch dort nur noch zeitlich begrenzt. Die dem Splitting gem. BVerfG zugrunde liegende Annahme einer generellen, über die gesamte Ehedauer hinweg praktizierten Erwerbsgemeinschaft ist bloße Fiktion. Sie aufrechtzuerhalten, ist auch mit Blick auf familienrechtliche Wertungen verfassungsrechtlich nicht geboten.

Empirisch bedeutsam ist dagegen die Entscheidung der Ehefrau zwischen Haushalts- und Erwerbsarbeit. Das Ehegattensplitting macht durch hohe Grenzsteuersätze auf das Einkommen des Zweitverdieners die Rückkehr in den Arbeitsmarkt (häufig nach einer durch Kinderbetreuung begründeten Phase der Erwerbslosigkeit) weniger attraktiv und bedingt ein ineffizient niedriges Arbeitsangebot verheirateter Frauen.

Die Autoren kommen zu dem Ergebnis, dass das Ehegattensplitting aus ökonomischer Perspektive aufgrund seiner ungünstigen Anreizwirkungen abzulehnen ist; aus verfassungsrechtlicher Sicht sei eine Reform zwar wohl nicht als zwingend, aber doch als naheliegend und jedenfalls als zulässig zu betrachten.

Institut Finanzen und Steuern
Prof. Dr. Johanna Hey

Berlin/Köln, im Juli 2016

Inhaltsverzeichnis

Das Wichtigste auf einen Blick	7
I. Einleitung	9
II. Die relevanten Beurteilungsmaßstäbe	12
1. Leistungsfähigkeitsprinzip	12
2. Anreizneutralität	16
III. Der Standpunkt des BVerfG	19
1. Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip	19
2. Gewährleistung von Anreizneutralität	22
IV. Überprüfung der juristischen Argumente und empirischen Annahmen	25
1. Die Ehe als Verbrauchsgemeinschaft	25
a. Stets evident vorhandenes Mindestmaß gemeinsamen Konsums	25
b. Ökonomische Modellannahmen zur Verteilung des Konsums im Übrigen	26
c. Empirische Evidenz zur Aufteilung des Konsums in der Ehe ..	28
d. Schlussfolgerungen aus verfassungsrechtlicher Perspektive ...	31
e. Exkurs: Keine Legitimation als Abbild ehelicher Unterhaltsgemeinschaft	35
2. Die Ehe als Erwerbsgemeinschaft	41
a. Keine steuerliche Erwerbsgemeinschaft allein kraft familienrechtlicher Wertung	41
b. Erwerbsgemeinschaft in der „wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe“?	47
aa. Das Konzept der Erwerbsgemeinschaft als Problem arbeitsteiliger Spezialisierung	48
bb. Ehen ohne haushaltsangehörige Kinder	51
cc. Ehen mit haushaltsangehörigen Kindern	55
c. Schlussfolgerungen aus verfassungsrechtlicher Perspektive ...	63

d. Mangelnde Folgerichtigkeit der Umsetzung des Leitbilds der Erwerbsgemeinschaft	65
3. Anreizwirkungen in der Ehe	66
a. Theoretische Betrachtung	67
aa. Neutralität bzgl. der Spezialisierung der Eheleute untereinander	67
bb. Neutralität bzgl. der Auslagerung von Hausarbeit	69
b. Empirische Evidenz	70
c. Schlussfolgerungen aus verfassungsrechtlicher Perspektive ...	74
4. Art. 3 II GG und ökonomische Effizienzerwägungen	76
V. Zusammenfassende Schlussfolgerungen	81

Das Wichtigste auf einen Blick

Das BVerfG vertritt die Ansicht, das Ehegattensplitting sei eine leistungsfähigkeitskonforme Variante der Ehegattenbesteuerung, weil sie der in der wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe vorherrschenden Verbrauchs- und Erwerbsgemeinschaft Rechnung trage und zudem eine anreizneutrale Besteuerungsform darstelle.

Die vom BVerfG postulierte eheliche Verbrauchsgemeinschaft vermag das Splitting jedoch schon aus rechtssystematischer Sicht nicht als leistungsfähigkeitskonforme Besteuerungsvariante zu legitimieren. Empirisch lässt sich eine solche Verbrauchsgemeinschaft für die intakte Durchschnittsehe auch nur in eingeschränktem Maße belegen.

Eine vollumfängliche Erwerbsgemeinschaft zwischen den Eheleuten könnte das Ehegattensplitting verfassungsrechtlich als erforderlich erscheinen lassen oder doch zumindest nahelegen. Empirische Studien zeigen indes, dass eine solche Erwerbsgemeinschaft typischerweise überhaupt nur in der Ehe mit Kindern existiert und auch dort nur noch zeitlich begrenzt. Die dem Splitting nach dem BVerfG zugrunde liegende Annahme einer generellen, über die gesamte Ehedauer hinweg praktizierten Erwerbsgemeinschaft ist damit nur mehr eine bloße Fiktion. Sie aufrechtzuerhalten ist auch mit Blick auf familienrechtliche Wertungen verfassungsrechtlich nicht geboten.

Mit Blick auf die Anreizneutralität hinsichtlich der Aufgabenteilung der Eheleute untereinander wiederum ist das Splitting zwar rein theoretisch anderen Besteuerungsvarianten überlegen. Empirische Studien zeigen aber, dass selbst Ehepaare mit Kindern steuerliche Faktoren tatsächlich nicht bzw. kaum in ihre Entscheidungsfindung hinsichtlich der innerehelichen Aufgabenverteilung einbeziehen.

Dagegen ist die Entscheidung der Ehefrau zwischen Haushaltsarbeit und Erwerbsarbeit empirisch gesehen von signifikanter Bedeutung. Das Ehegattensplitting macht durch hohe Grenzsteuersätze auf das Einkommen des Zweitverdieners die Rückkehr in den Arbeitsmarkt (häufig nach einer durch Kinderbetreuung begründeten Phase der Erwerbslosigkeit) weniger attraktiv und bedingt somit ein ineffizient niedriges Arbeitsangebot verheirateter Frauen.

Aus ökonomischer Perspektive ist das Ehegattensplitting aufgrund seiner ungünstigen Anreizwirkungen abzulehnen; aus verfassungsrechtlicher Sicht ist eine Reform zwar wohl nicht als zwingend, aber doch als naheliegend und jedenfalls als zulässig zu betrachten.

I. Einleitung

Die geltende Regelung der Zusammenveranlagung von Ehegatten unter Gewährung des Ehegattensplittings (§§ 26b, 32a Abs. 5 EStG) ist seit 1958¹ sowohl von Gesetzes wegen (vgl. § 26 Abs. 3 EStG) als auch in der sozialen Realität die übliche Form der Ehegattenbesteuerung in Deutschland. Sie geht zurück auf eine dahingehende Anregung des BVerfG an den Gesetzgeber im Beschluss zur Haushaltsbesteuerung aus dem Jahr 1957². Für die Inanspruchnahme des Ehegattensplittings kommt es nur auf den Bestand einer zivilrechtlich gültigen Ehe im Verlaufe des jeweiligen Veranlagungszeitraums an; allerdings dürfen die Eheleute nicht dauernd getrennt leben und müssen beide in Deutschland der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen³.

Seit seiner Einführung ist das Splitting lebhaft umstritten, und die verfassungsrechtlichen wie steuerpolitischen Kontroversen darum sind bis heute nicht abgeebbt. Aus steuerrechtswissenschaftlicher Warte steht vor allem im Streit, ob das Splittingverfahren mit Blick auf die Art. 3 und 6 GG eine gebotene, eine vertretbare oder aber eine verfassungswidrige Variante der Ehegattenbesteuerung ist. Die Meinungen hierzu gehen im Schrifttum weit auseinander; neben den jeweiligen Extrempositionen werden auch eine ganze Reihe vermittelnder Ansichten vertreten⁴. Das BVerfG hat mit der herrschenden Literatur die Verfassungskonformität des Ehegattensplittings wiederholt

¹ Vgl. das Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts v. 18.7.1958, BGBl. I, 473.

² S. BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (76 f.). Zur historischen Entwicklung s. *Becker*, Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im deutschen Einkommensteuerrecht, 1970, 29 ff.; *Grönert*, Ist die Abschaffung des Ehegattensplittings verfassungsrechtlich zulässig?, DStZ 1998, 895 ff.; *Seer*, Das Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting, in FS Kruse, 2001, 357 (360 ff.).

³ Seinen Niederschlag hat das Splittingverfahren ferner auch im Recht des Lohnsteuerabzugs gefunden: Der Erstverdiener unter den Ehegatten erhält im „klassischen“ Fall des Alleinverdiener-Arbeitnehmers von Rechts wegen, ansonsten in der wirtschaftlichen Realität des Lohnsteuerabzugs, die Lohnsteuerklasse III, in die der Splittingtarif integriert ist (§§ 38b Abs. 1 Nr. 3, 39b Abs. 2 Satz 6 EStG).

⁴ S. den Überblick bei *Stern*, Staatsrecht IV/1, 2006, 434 f.; *Birk*, Die Berliner Steuergespräche und die Suche nach dem „richtigen“ Steuerrecht – am Beispiel der Familienbesteuerung, FR 2012, 1029 (1031); *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht²², 2015, § 3 Rz. 164; *Pflüger*, in HHR, EStG/KStG, § 26b EStG Rz. 7.

bestätigt, äußert sich aber in jüngerer Zeit wieder etwas zurückhaltender zu dessen Legitimationsgrundlagen. In der Finanzwissenschaft überwiegt hingegen die Kritik am Ehegattensplitting; als problematisch werden insbesondere dessen Auswirkungen auf die Arbeitsmarktpartizipation der Ehefrau erachtet⁵. Auf dieser Linie liegt auch die jüngste Einschätzung der OECD, wonach eine modifizierte Form der Besteuerung von (Ehe-)Frauen als typischen Zweitverdienern mehr Möglichkeiten für deren Beteiligung am Erwerbsleben schaffen würde⁶; der Rat der Europäischen Union hat sich schon zuvor ähnlich geäußert⁷.

Die bisherigen Stellungnahmen zum Ehegattensplitting weisen aus unserer Sicht zwei Schwachpunkte auf: Erstens wird bei seiner verfassungsrechtlichen und steuerpolitischen Würdigung kaum je ein interdisziplinärer Ansatz verfolgt, weshalb Erkenntnisse und Bewertungsmaßstäbe der jeweiligen Nachbardisziplin vielfach nicht hinreichend zur Kenntnis genommen werden⁸. Das erschwert eine holistische Beurteilung des Splittingverfahrens und kann dazu führen, dass auch der für die eigene Disziplin formulierte Standpunkt nicht hinreichend fundiert und ausgewogen ist. Zweitens und damit zusammenhängend operieren vor allem, aber keineswegs nur, steuerrechtswissenschaftliche Beiträge zum Ehegattensplitting vielfach mit Vermutungen und Unterstellungen zur „wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe“, ohne sich um deren empirische Fundierung zu bemühen. Dieser Vorwurf trifft bedauerlicherweise auch auf die einschlägigen Ent-

⁵ Dazu überblicksartig *Maiterth/Chirvi*, Das Ehegattensplitting aus Sicht der Steuerwissenschaften, *StuW* 2015, 19.

⁶ S. OECD Economic Outlook vom 2. Dezember 2015, Country Report Germany, Vol. 2015(2), 135: “Lower taxation on second earners would increase options for women who wish to work longer hours.” Die politisch noch nicht geglättete Entwurfsfassung vom 19. Oktober 2015 wird noch deutlicher: “Steps to reduce high taxes on second earners would remove barriers for women to work full-time.”

⁷ S. Rat der Europäischen Union, Länderspezifische Empfehlungen für Deutschland 2012, vom 6. Juli 2012, 11255/12, 7: “Fiscal disincentives for second earners ... hinder female labour market participation.”

⁸ Eine gewisse Ausnahme bildet die Arbeit von *Wersig*, *Der lange Schatten der Hausfrauenehe*, 2013, die primär einen politik- und sozialwissenschaftlichen Ansatz verfolgt und dabei auch juristische und ökonomische Aspekte thematisiert.

scheidungen des Bundesverfassungsgerichts zu⁹. Es überrascht vor diesem Hintergrund nicht, dass auch in der Politik die Debatten um Fortbestand, Modifikation oder Abschaffung des Ehegattensplittings regelmäßig in stärkerem Maße ideologiebeladen geführt werden, als dies der politische Richtungsstreit erfordern würde. Es fehlt der Politik an einer normativen Urteile und empirische Erkenntnisse vereinigenden Orientierung, die vornehmlich von der Wissenschaft zu leisten wäre.

Der vorliegende Beitrag unternimmt den Versuch, das Ehegattensplitting aus dezidiert interdisziplinärer Perspektive zu analysieren, die verfassungsrechtliche und ökonomische Ansätze verbindet und sich dabei maßgeblich auf empirische Studien zu den relevanten Beurteilungskriterien stützt. Es geht uns dabei vor allem darum, die bislang vom BVerfG und in der Literatur vertretenen Ansätze zur Legitimation des Ehegattensplittings kritisch zu hinterfragen und die Notwendigkeit bzw. den Spielraum für eine Reform der Ehegattenbesteuerung aus juristischer wie ökonomischer Sicht auszuloten. Zu diesem Zweck werden wir insbesondere versuchen zu klären, ob die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft der Alltagsrealität der deutschen Ehe entspricht und inwieweit dies nach Systematik und Belastungsgrund der Einkommensteuer für die Beurteilung des Splittingverfahrens überhaupt von Belang ist. Wir werden dazu eine Vielzahl von Studien in Betracht ziehen, um zu ermitteln, ob der Verbrauch tatsächlich hälftig geteilt wird und inwieweit sich die Eheleute beim Erwerb von Markteinkommen spezialisieren. Darüber hinaus werden wir die Anreizwirkungen der Ehegattenbesteuerung sowohl hinsichtlich der innerehelichen Aufgabenverteilung wie auch mit Blick auf die Substitution von Hausarbeit und Erwerbstätigkeit der Ehefrau aus theoretischer und empirischer Sicht beleuchten.

Im letzten Teil werden wir die diskutierten Argumente abwägen und eine Empfehlung zur Reform der Ehegattenbesteuerung aussprechen.

⁹ Dies wird nachfolgend unter IV.1. noch näher ausgeführt. Zu Recht kritisch gegenüber der Tendenz des BVerfG, empirische Prämissen nicht oder nur unzureichend zu hinterfragen bzw. zu fundieren, *Petersen*, *Avoiding the Common Wisdom Fallacy: The Role of Social Sciences in Constitutional Adjudication*, *International Journal of Constitutional Law* 11 (2013), 294 (307 ff.).

II. Die relevanten Beurteilungsmaßstäbe

Zur Beurteilung des Ehegattensplittings werden in der Debatte drei unterschiedliche Kriterien herangezogen: Nichtdiskriminierung, Leistungsfähigkeitsprinzip und Anreizneutralität. Das Gebot der Nichtdiskriminierung besagt, dass Eheleute nicht höher besteuert werden sollen als nicht verheiratete Paare in vergleichbarer Situation¹⁰. Sowohl das Verfahren der Individualbesteuerung als auch das Ehegattensplitting erfüllen dieses Gebot¹¹. Wir werden im Folgenden daher den Fokus auf die Kriterien der Leistungsfähigkeit und der Anreizneutralität legen.

1. Leistungsfähigkeitsprinzip

Das BVerfG entnimmt dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG in ständiger Rechtsprechung das Gebot, vor allem im Einkommensteuerrecht die Steuerlast am Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten¹². Um der steuerlichen Lastengleichheit willen sind darum Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit prinzipiell auch gleich hoch zu besteuern (horizontale Steuergerechtigkeit), während sich eine höhere Einkommensleistungsfähigkeit in einer angemessenen steuerlichen Mehrbelastung im Verhältnis zur Steuerbelastung niedriger Einkommen widerspiegeln muss (vertikale Steuergerechtigkeit)¹³. Der maßgebliche Leistungsfähigkeitsindikator bemisst sich im Einkommensteuerrecht grundsätzlich nach dem jeweils erzielten zu versteuernden Einkommen im Sinne des § 2 EStG. Abweichungen vom prinzipiellen Gebot leistungs-

¹⁰ Ständige Rspr. seit BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55; s. auch *Siegel*, in HHR, EStG/KStG, § 32 a EStG Rz. 25; *Horlemann*, in Lademann, EStG, § 32a Rz. 93; *Schöberle*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 32a Rz. C 4.

¹¹ Die bis 1957 geltende Haushaltsbesteuerung hingegen verletzt das Gebot der Nichtdiskriminierung, s. BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

¹² S. etwa BVerfG v. 6.3.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (125); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (46 f.); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); v. 7.11.2006 – 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 (30); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230 f.).

¹³ S. etwa BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (89); v. 10.11.1998 – 2 BvL 42/93, BVerfGE 99, 246 (260); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 1735/00, BVerfGE 107, 27 (46 f.); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (180); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07 u.a., BVerfGE 122, 210 (230 f.); s. ferner statt aller *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht¹⁸, 2015, Rz. 192.

fähigkeitskonformer Besteuerung bedürfen einer besonderen Rechtfertigung anhand eines hinreichend gewichtigen Sachgrundes¹⁴.

Schon aus der individualgrundrechtlichen Verankerung des Leistungsfähigkeitsprinzips im allgemeinen Gleichheitssatz ergibt sich, dass die jeweilige steuerliche Leistungsfähigkeit als Maßgröße der Steuerbelastung jedenfalls aus verfassungsrechtlicher Perspektive grundsätzlich *individuell* zu bestimmen ist¹⁵. Besteuerungsgleichheit und Steuergerechtigkeit müssen nach Maßgabe der in sachgerechten Indikatoren zum Ausdruck kommenden individuellen Befähigung zur solidarischen Lastentragung im Verhältnis der jeweiligen Grundrechtsträger zueinander gewährleistet werden. Das Prinzip der Individualbesteuerung ist daher auch im steuerjuristischen Schrifttum

¹⁴ S. etwa BVerfG v. 10.10.2001 – 1 BvL 17/00, BVerfGE 104, 74 (87); v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (181); v. 13.2.2007 – 1 BvR 910/05, BVerfGE 118, 1 (28); noch weitergehend – volle Verhältnismäßigkeitsprüfung – jüngst BVerfG v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136. S. dazu sowie zum Streitstand in der Literatur auch *Englisch*, Folgerichtiges Steuerrecht als Verfassungsgebot, in FS Lang, 2010, 167 (195 ff.), m.w.N.; *dens.*, in Stern/Becker, Grundrechte-Kommentar², 2016, Art. 3 Rz. 125 ff., m.w.N.; sowie jüngst kritisch *Tappe*, Festlegende Gleichheit – folgerichtige Gesetzgebung als Verfassungsgebot?, JZ 2016, 27 (29 f.), m.w.N.

¹⁵ S. BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67); v. 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237 (243); v. 24.1.1962 – 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290 (297); v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79 und 363/80, BVerfGE 61, 319 (344); *Siegel*, in HHR, EStG/KStG, § 32a EStG Rz. 27.

unbestritten¹⁶. Es beansprucht speziell im einkommensteuerlichen Kontext richtigerweise auch für die Besteuerung von Ehegatten Geltung. Der Schutz der Ehe nach Art. 6 Abs. 1 GG beinhaltet keine gegenteiligen Vorgaben; er impliziert insbesondere nicht, dass Ehemann und Ehefrau in erwerbswirtschaftlicher Hinsicht, und damit für die Zwecke der Steuern vom Einkommen und Ertrag, von vornherein nur als Gemeinschaft bzw. steuerliche Einheit betrachtet werden können¹⁷. Dies ist schon deshalb fernliegend, weil jeder Ehegatte auch nach der Eheschließung eigenständiger Grundrechtsträger bleibt, namentlich auch in vermögensrechtlicher Hinsicht¹⁸. Dementsprechend ist zumindest im verfassungsrechtlichen Ausgangspunkt auch der angemessene Ausgleich zwischen Privatnützigkeit der Früchte eines grundrechtlich geschützten Arbeits- oder Kapitaleinsatzes jedes Ehegatten einerseits und der von der Besteuerung angesprochenen Sozialpflichtigkeit eben dieser Erträge andererseits individuell für jeden Ehegatten zu gewährleisten.

¹⁶ Eingehend *Becker*, Der „Grundsatz der Individualbesteuerung“ im deutschen Einkommensteuerrecht, 1970, 21 ff.; *Könemann*, Der Grundsatz der Individualbesteuerung im Einkommensteuerrecht, 2001, 27 ff. S. ferner bspw. *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, 156; *Hey*, Das Individualsteuerprinzip in Einkommen- Körperschaft- und Gewerbesteuer, in GS Trzaskalik, 2005, 219 (221 ff.); *dies.*, Besteuerung von Unternehmen und Individualsteuerprinzip, in Schön/Osterloh-Konrad, Kernfragen des Unternehmenssteuerrechts, 2010, 1 (4 ff.); *Ratschow*, Prinzipien der Einkünfteermittlung – Steuersubjektprinzip, DStJG 34 (2011), 35; *Palm*, Person im Ertragsteuerrecht, 2013, 465 ff., m.w.N.; *Lehner/Waldhoff*, in K/S/M, § 1 EStG Rz. A 89 ff.; *P. Kirchhof*, in Kirchhof, EStG¹⁴, 2015, § 2 Rz. 82. Die gegenteilige Auffassung zu den einschlägigen verfassungsrechtlichen Vorgaben wird nur vereinzelt von Ökonomen vertreten, s. *Homburg*, Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting, StuW 2000, 261 (262: vermeintlich verfassungsrechtlich verankerter Grundsatz der „Globaleinkommensbesteuerung“); ähnlich im steuerjuristischen Schrifttum vormals *Spitaler*, Der Beschluß des Bundesverfassungsgerichtes zur Ehegattenbesteuerung, BB 1957, 268.

¹⁷ So auch *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, 1998, 63. A.A. *Seiler*, Leitlinien einer familiengerechten Besteuerung, FR 2010, 113 (115); a.A. wohl auch *Sandweg*, Duplik auf Bareis/Siegel DStR 2015, 456, DStR 2015, 459 (462); tendenziell a.A. auch *P. Kirchhof*, Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792 (2794). Offen gelassen bei *Ratschow*, DStJG 34 (2011), 35 (49).

¹⁸ S. bspw. BVerfG v. 28.2.1980 – 1 BvL 17/77 u.a., BVerfGE 53, 257 (298 f.); v. 6.2.2001 – 1 BvR 12/92, BVerfGE 103, 89 (100 ff.). Insoweit zutreffend auch der diesbzgl. Hinweis von *Thiele*, Bedarf es einer Reform des Ehegattensplittings? Familie und Beruf im Einkommensteuerrecht, RdJB 2014, 23 (33).

Die Absage an ein verfassungskräftiges Konstrukt der Ehe als einer Vereinigung der Eheleute zu einer impermeablen Besteuerungseinheit manifestiert sich denn auch in zahlreichen Entscheidungen des BVerfG. Konsequenterweise hat das Gericht schon in seinem Beschluss zur früheren Haushaltsbesteuerung festgestellt, es liege „auf der Hand, daß bei einer rein abgabenrechtlichen Bestimmung die Anknüpfung an den Ehestand nicht in der Natur der Sache liegt.“¹⁹ Speziell für gewerbliche Einkünfte hat das BVerfG entschieden, die Ehe begründe „nach deutschem Recht über die Unterhaltsgemeinschaft hinaus keine enge Wirtschaftsgemeinschaft“, weshalb eine auf arbeitsvertraglicher Grundlage erfolgende Mitarbeit eines Ehegatten im Betrieb des anderen Ehegatten kein bloßes Eheinternum sei, das für (gewerbe-)steuerliche Zwecke ignoriert werden könne²⁰. Infolgedessen dürfe ferner ein gemeinsamer geschäftlicher Betätigungswille der Eheleute für Zwecke der Einkommensteuer nicht ohne Weiteres unterstellt werden, sondern müsse sich auf konkrete Anhaltspunkte im Rahmen einer einzelfallbezogenen Prüfung gründen²¹. Generell hat das BVerfG stets die Notwendigkeit betont, wirtschaftliche Interessengegensätze und Abhängigkeiten zwischen den Eheleuten auch mit Wirkung für das Steuerrecht unbeschadet der verfassungsrechtlichen Konzeption der Ehe als umfassende Lebensgemeinschaft anzuerkennen²². Dementsprechend hat es das BVerfG etwa auch abgelehnt, die Heranziehung des einer steuerberechtigten Kirche oder Religionsgesellschaft nicht angehörenden Ehegatten für die Kirchensteuerschuld seines kirchenangehörigen Ehegatten „aus dem Wesen der Ehe als dauernder Vereinigung der Ehegatten zu vollständiger Gemeinschaft aller Lebensverhältnisse“ zu rechtfertigen²³.

Von Verfassungen wegen ist daher grundsätzlich auch bei Eheleuten die Steuerschuld ausgehend von der individuellen steuerlichen Leistungsfähigkeit des einzelnen Ehegatten zu ermitteln, d.h. die steuerliche Bemessungsgrundlage ist auch bei ihnen für jeden Ehepartner anhand der ihm zuzurechnenden Einkünfte zu bestimmen, auf die dann jeweils der allgemeingültige Einkommensteuertarif anzuwenden ist. Das schließt jedoch nicht a priori aus, einem Ehegatten zum Zweck der Besteuerung einen Teil der aus der Erwerbstätigkeit des anderen Ehegatten resultierenden Einkünfte als eigenes Einkommen

¹⁹ BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (78 f.).

²⁰ S. BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290 (303 ff.); bestätigt durch BVerfG v. 22.7.1970 – 1 BvR 285/66 u.a., BVerfGE 29, 104 (116 f.).

²¹ S. BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81 u.a., BVerfGE 69, 188 (206 ff.).

²² S. BVerfG v. 26.11.1964 – 1 BvL 14/62, BVerfGE 18, 257 (269 ff.).

²³ S. BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, BVerfGE 19, 226 (237 f.).

zuzurechnen und zudem beide Ehegatten verfahrenstechnisch zusammen zu veranlagern, so wie es das geltende Verfahren des Ehegattensplitting vorsieht. Mit dem missverständlich formulierten § 26b EStG ist darum auch auf einfachgesetzlicher Ebene keine Abkehr vom Individualsteuerprinzip verbunden²⁴. Dies hat auch das BVerfG anerkannt und zutreffend festgestellt, dass es nach der steuergesetzlichen Systematik „für die folgerichtige Bestimmung der Einkünfte grundsätzlich nicht auf eine gemeinsame (Erwerbs-)Perspektive der Ehegatten an[kommt]“. Diese soll vielmehr erst auf Ebene des subjektiven Nettoprinzips und beim Splittingtarif zum Tragen kommen²⁵.

2. Anreizneutralität

Die Besteuerung der Eheleute soll ferner möglichst anreizneutral sein. Dieses Kriterium hat zwei Facetten, die in den verschiedenen Disziplinen der Steuerwissenschaft unterschiedlich gewichtet werden.

Vor allem verfassungsrechtlich akzentuiert ist die Forderung, dass die Besteuerung die Ausgestaltung der ehelichen Lebensgemeinschaft nicht in eine bestimmte Richtung lenken, d.h. einen sog. „Edukationseffekt“ vermeiden soll²⁶. Nach dem freiheitsrechtlichen Gehalt des Art. 6 Abs. 1 GG sollen die Eheleute ohne staatliche Einflussnahme darüber entscheiden können, ihre Ehe so zu führen, dass ein Ehepartner allein einer Berufstätigkeit nachgeht und der andere sich der Familienarbeit widmet, ebenso wie sie sich dafür entscheiden können, beide einen Beruf ganz oder teilweise auszuüben und sich die Hausarbeit und Kinderbetreuung zu teilen oder diese durch Dritte durchführen zu lassen²⁷. Der Gesetzgeber muss daher grundsätzlich Regelungen vermeiden, die geeignet sind, in die freie Entscheidung der Ehe-

²⁴ S. BFH v. 16.4.2002 – IX R 40/00, BStBl. II 2002, 501 (502); *J. Lang*, Familienbesteuerung – Zur Tendenzwende der Verfassungsrechtsprechung durch das Urte. des Bundesverfassungsgerichts v. 3.11.1982 und zur Reform der Familienbesteuerung, *StuW* 1983, 103 (113); *ders.*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 625 f.; *ders.*, Familiensteuergerechtigkeit, in *GS Tettinger*, 2007, 553 (561); *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²², 2015, § 3 Rz. 164 und § 8 Rz. 845.

²⁵ S. BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 (54).

²⁶ S. *J. Lang*, *Verh. des 60. DJT*, 1994, O 71.

²⁷ S. BVerfG v. 12.3.1975 – 1 BvL 15/71 u.a., BVerfGE 39, 169 (183); v. 31.5.1978 – 1 BvR 683/77, BVerfGE 48, 327 (338); v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216 (231); v. 5.2.2002 – 1 BvR 105/95, BVerfGE 105, 1 (10 f.); *F. Klein*, Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, *DStZ* 1997, 105 (106).

gatten über ihre Aufgabenverteilung in der Ehe einzugreifen²⁸. Insbesondere darf das Steuersystem nicht auf eine „Rückführung der Ehefrau ins Haus“ abzielen²⁹. Umgekehrt darf der Staat im Lichte des Art. 6 Abs. 1 GG aber auch grundsätzlich nicht darauf drängen, dass Ehegatten beiderseits berufstätig sind³⁰. Das Steuersystem soll also weder genderspezifische Anreize bieten, noch die Spezialisierung der Eheleute auf haushaltsnahe oder berufliche Tätigkeiten substantziell beeinflussen.

Aus ökonomischer Perspektive ist die Anreizneutralität der Ehegattenbesteuerung betreffend die interne Arbeitsaufteilung in der Ehe hingegen kein für sich genommen maßgebliches Kriterium für ein optimales Einkommensteuersystem. Ökonomen orientieren sich vielmehr an den Effizienzkosten der Besteuerung und fordern ein Steuersystem, das das Verhalten der Besteuerten *insgesamt* möglichst wenig verzerrt³¹. Die (Grenz-)Steuerbelastung von Ehemann und Ehefrau sollte also so gewählt werden, dass die Summe der steuerbedingten Ausweichreaktionen in die nicht besteuerte Haushaltsarbeit bzw. in die Freizeit minimal wird. Dieses Ziel kann durchaus im Konflikt stehen mit dem durch Art. 6 Abs. 1 GG formulierten Ziel der Entscheidungsneutralität innerhalb der Ehe. Allerdings ist auch dem Verfassungsrecht ein solcher Zielkonflikt nicht völlig fremd. Zwar dürften Erwägungen gesamtgesellschaftlicher Nutzenmaximierung aus verfassungsrechtlicher Perspektive eher nicht dazu angetan sein, einen etwaigen Eingriff in das Individualgrundrecht auf Schutz der Autonomie der Eheleute in der Ausgestaltung ihrer Lebensverhältnisse zu rechtfertigen. Indes hat der Staat

²⁸ S. BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (81 f.); v. 10.1.1984 – 1 BvL 5/83, BVerfGE 66, 84 (94); v. 17.11.1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234 (258 f.); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (53); v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 82; *Badura*, in M/D, GG, Art. 6 Rz. 27a.

²⁹ S. BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80 f.); v. 11.4.1967 – 2 BvL 3/62, BVerfGE 21, 329 (353); v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 (53).

³⁰ S. *Badura*, in M/D, GG, Art. 6 Rz. 27a; *von Coelln*, in Sachs, GG⁷, 2014, Art. 6 Rz. 30; *Seiler*, in BK, GG, Art. 6 Abs. 1 Rz. 125; *Burgi*, in Berliner Kommentar, GG, Art. 6 Rz. 24; *Open*, Zur Einkommensbesteuerung von Ehegatten, IFSt-Schrift Nr. 370 (1999), 29 ff.; *Sandweg*, Der Splittingtarif nach § 32a Abs. 5 EStG – Relikt aus alten Zeiten oder ausgewogene Berücksichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit?, DStR 2014, 2097 (2100).

³¹ S. Institute for Fiscal Studies, Tax by Design – The Mirrlees Review, 2011, 21 ff.; R. W. Tresch, Public Finance³, 2015, 201 ff.

gemäß Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern zu fördern. Zumindest nach Ansicht des BVerfG verpflichtet dies den Gesetzgeber auch dazu, zu einer partnerschaftlichen Rollenverteilung zwischen Mann und Frau beizutragen und einer Verfestigung überkommener Rollenverteilung zwischen Mutter und Vater in der Familie zu begegnen³². Der Staat darf und soll also gewisse Anreize zu einer dahingehenden Rollenverteilung (auch) in der Ehe setzen. Dadurch relativiert sich auch das vorerwähnte Verbot eines „Edukationseffekts“ staatlicher ehebezogener Regelungen; dieser ist dann freilich ggf. in einen schonenden Ausgleich mit den Schutzgehalten des Art. 6 Abs. 1 GG zu bringen.

³² S. BVerfG v. 26.10.2011 – 1 BvR 2075/11, NJW 2012, 216. Siehe dazu noch eingehend unten bei Gliederungspunkt IV.3.

III. Der Standpunkt des BVerfG

1. Vereinbarkeit mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Splittingverfahren des § 32a Abs. 5 EStG rechnet jedem Ehegatten für Besteuerungszwecke exakt die Hälfte des von beiden Ehepartnern insgesamt erwirtschafteten Einkommens zu. In seiner Grundsatzentscheidung zur Haushaltsbesteuerung hat das BVerfG in dieser Zurechnungsregel eine steuerliche Begünstigung der Ehe gesehen, d.h. eine Durchbrechung des Prinzips der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit zwecks einer durch Art. 6 Abs. 1 GG gestatteten Förderung der Ehe³³. In nachfolgenden Entscheidungen zum daraufhin eingeführten Splitting hat sich das BVerfG dann aber darum bemüht, die Konformität dieser Form der Ehegattenbesteuerung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip darzulegen³⁴. In der Alleinerziehenden-Entscheidung des Jahres 1982 stellte das BVerfG explizit fest: „Das Splittingverfahren entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit [...] Damit ist das Ehegattensplitting keine beliebig veränderbare Steuervergünstigung [...]“³⁵. Dreißig Jahre später hat das BVerfG in seiner Entscheidung zur Ausdehnung des Splittings auf eingetragene Lebenspartnerschaften diesen Ansatz erneut aufgegriffen, auch wenn das Splitting erkennbar nicht (mehr) als alternativlos angesehen wird³⁶.

Das BVerfG hat sich in der Entscheidung des Jahres 1982 auf das Leitbild der „intakten Durchschnittsehe“ berufen, wonach zusammenlebende Ehe-

³³ S. BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (77): „Art. 6 Abs. 1 GG [steht] nicht einer Begünstigung, sondern nur einer Benachteiligung von Verheirateten entgegen: Die Einführung begünstigender steuerrechtlicher Vorschriften <z.B. des „splitting“> wäre daher unter diesem Gesichtspunkt verfassungsrechtlich unbedenklich [...]“.

³⁴ S. dazu eingehend *A. Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 263 ff.

³⁵ BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (345 f.).

³⁶ S. BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 94. Zurückhaltender und eher beiläufig klang dies auch schon in der Entscheidung des BVerfG v. 7.10.2003 – 1 BvR 246/93, 2298/94, BVerfGE 108, 351 (365 ff.) an; s. dazu die eingehende Analyse von *A. Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 266 ff.

leute eine „Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs“ bilden³⁷. Eine Verbrauchsgemeinschaft bestehe insofern, als jeder Ehegatte vermögensmäßig letztlich an den Einkünften und Lasten des jeweils anderen wirtschaftlich je zur Hälfte teilhabe³⁸. In der „wirtschaftlichen Realität“ finde somit „ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern statt“³⁹. Neben dem – empirisch nicht belegten – Verweis auf die tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse zieht das BVerfG zudem auch noch einige familienrechtliche Vorschriften zur Begründung heran, denen ebenfalls dieses Leitbild der Ehe zugrunde liege. Insbesondere nennt es § 1357 Abs. 1 BGB (Befugnis zur Verpflichtung auch des je anderen Ehegatten bei Geschäften zur Deckung des Lebensbedarfs) sowie die §§ 1365 Abs. 1, 1369 Abs. 1 BGB (Beschränkung der Befugnis zur Verfügung über das Vermögen im Ganzen bzw. über Haushaltsgegenstände)⁴⁰. Daraus ist auch in Teilen des finanzwissenschaftlichen Schrifttums gefolgert worden, dass die individuelle Leistungsfähigkeit der Eheleute immer gleich hoch zu bemessen sei, unabhängig davon, wer das Einkommen erwirtschaftet⁴¹.

³⁷ S. BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (345 f.); erneut aufgegriffen in BVerfGE 108, 351 (365). S. auch Sondervotum Richter Landau und Richterin Kessal-Wulf zu BVerfG, Beschluss vom 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 124: „Regelungsgegenstand und -ziel des Splittingverfahrens sind konzeptionell untrennbar mit dem Leitbild der Ehe als Gemeinschaft von Erwerb und Verbrauch verbunden. Dieses stellt die Grundlage für die Vereinbarkeit des Splittingverfahrens mit dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip dar.“

³⁸ S. BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (345 f.) unter Verweis auf die Gesetzesbegründungen in BT-Drs. III/260 34; BT-Drs. 7/1470 222; sowie auf das Gutachten der Steuerreformkommission, 1971, Abschnitt II, ESt, LSt, Rz. 554.

³⁹ S. BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (346). S. dazu auch *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, 234 f.; *Wendt*, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in FS Tipke, 1995, 47 (63); *F. Klein*, DStZ 1997, 105 (107); *Vogel*, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 201 (203 f.); *von Proff zu Irnich*, Die eheähnliche Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht, 2007, 127; *Frye*, Die verfassungsrechtlich gebotene Unvererblichkeit des Ehegattenveranlagungswahlrechts, FR 2007, 1109 (1113); *J. Lang*, in *GS Tettinger*, 2007, 553 (562); *Seiler*, Grundzüge eines öffentlichen Familienrechts, 2008, 89; *ders.*, FR 2010, 113 (115).

⁴⁰ S. BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (346).

⁴¹ Siehe *Scherf*, Das Ehegattensplitting ist kein Steuervorteil, Wirtschaftsdienst 1999, 27; *ders.*, Das Ehegattensplitting aus finanzwissenschaftlicher Sicht, StuW 2000, 269; *Homburg*, StuW 2000, 1.

Dass die Ehe darüber hinaus auch eine Erwerbsgemeinschaft bilde, hielt das BVerfG seinerzeit ebenfalls für eine getreue Beschreibung der „wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe“. Daneben verwies es auf die Wertungen des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnngemeinschaft mit Zugewinnausgleich bei Beendigung der Ehe (§§ 1363 ff. BGB) sowie auf das Institut des Versorgungsausgleichs bei Scheidung der Ehe (§ 1587 BGB)⁴². Weitergehend findet sich in einem Sondervotum zur vorerwähnten Entscheidung des BVerfG aus dem Jahr 2013 zur Lebenspartnerschaft der Hinweis, das Splitting schütze in Anlehnung an den Güterstand der Zugewinnngemeinschaft den „Ehepartner, der zur Erziehung und Pflege von Kindern Lücken in der eigenen Erwerbsbiografie hinnimmt und dem anderen Ehepartner *hierdurch erst die Möglichkeit eines dauerhaft höheren Einkommens eröffnet*.“⁴³ Aufschlussreich ist in diesem Zusammenhang auch die aus den Gesetzesmaterialien ersichtliche Begründung für die Einführung der Zugewinnngemeinschaft selbst. Dort heißt es, die Gütertrennung sei als gesetzlicher Güterstand nicht geeignet. Sie benachteilige die Frau, die, wenn die Ehe geschieden werde, „auf einen in der Praxis oft nicht durchsetzbaren Unterhaltsanspruch [...] angewiesen [sei], während der Mann [...] *den Erwerb, den er, unmittelbar oder mittelbar, durch die Mitarbeit der Frau erzielt hat*, in vollem Umfang behalten darf.“⁴⁴

Demgegenüber erwähnt die Senatsmehrheit in der jüngeren Entscheidung des BVerfG zum Splitting für Lebenspartnerschaften die Verbrauchsgemeinschaft nur noch beiläufig⁴⁵. Für ausschlaggebend wird die Erwerbsgemeinschaft angesehen; demnach „fingiert“ das Splittingverfahren den hälftigen Beitrag beider Ehegatten zum gemeinsamen Einkommen⁴⁶. Neben Zugewinn- und Versorgungsausgleich werden hier auch die §§ 1357 Abs. 1, 1365 Abs. 1, 1369 Abs. 1 BGB als Beleg für die Annahme des Gesetzgebers

⁴² S. BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (346). Im Sondervotum der Richter Landau und Kessal-Wulf zu BVerfGE 133, 377 wird außerdem auch noch auf die Wertungen der Hinterbliebenenversorgung nach SGB VI verwiesen, s. BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 132.

⁴³ S. BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 121 (Hervorhebung nur hier) in Verbindung mit Rz. 124.

⁴⁴ S. BT-Drs. II/224, Anlage 1, 37 (Hervorhebung nur hier).

⁴⁵ S. BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 94.

⁴⁶ S. BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 94.

angeführt, dass das während der Ehe Erworbene gemeinschaftlich erwirtschaftet ist.

In einem gewissen Widerspruch zu diesem Legitimationsansatz des BVerfG steht allerdings ein im Schrifttum kaum beachteter Beschluss des Gerichts aus dem Jahr 1987, der wie alle anderen vorstehend zitierten Entscheidungen ebenfalls vom Ersten Senat gefällt wurde. Das BVerfG attestierte in seinem Beschluss der Vorschrift des § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG die Verfassungskonformität und führte in diesem Zusammenhang aus, dass verheirateten Steuerpflichtigen, die im Laufe eines Veranlagungszeitraums eine neue Ehe eingehen, der „Splittingvorteil“ allenfalls einmal gewährt werden müsse. Dementsprechend sei es von Verfassungen wegen nicht zu beanstanden, wenn der Gesetzgeber das Splitting in solchen (Ausnahme-)Fällen nur für die zum Ende des Kalenderjahres bestehende Ehe gewähre⁴⁷. Begreift man das Ehegattensplitting als einen Ansatz zur leistungsfähigkeitsgerechten Besteuerung von Ehegatten, der auf dem Gedanken hälftiger Einkommenszurechnung in der ehelichen Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft basiert, müsste es hingegen grundsätzlich bei der Besteuerung jeder der im Veranlagungszeitraum bestehenden ehelichen Verbindungen Anwendung finden und die Ausnahme des § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG bedürfte einer besonderen Rechtfertigung.

2. Gewährleistung von Anreizneutralität

Auch der Gedanke der Anreizneutralität wird vom BVerfG als zweite verfassungsrechtlich tragende Säule des Splittingverfahrens angeführt. Abgelehnt wurde ein solcher aus Art. 6 Abs. 1 GG abgeleiteter Beurteilungsmaßstab allerdings noch in einer frühen Entscheidung des BVerfG, die sich mit der 1957 als Interimslösung eingeführten getrennten Veranlagung als Grundform der Ehegattenbesteuerung befasste. Das BVerfG stellte seinerzeit fest, Art. 6 Abs. 1 GG sei „nicht deswegen verletzt, weil die getrennte Veranlagung von Ehegatten zur Folge haben kann, dass Ehen mit Einkünften beider Ehegatten günstiger besteuert werden als solche Ehen, bei denen nur der Ehemann die gesamten Einkünfte bezieht, die Ehefrau aber sich wirtschaftlich nicht betätigen kann oder will [...]“⁴⁸.

⁴⁷ S. BVerfG v. 3.6.1987 – 1 BvL 5/81, BVerfGE 75, 361 (367).

⁴⁸ BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237 (241 f.).

Gut zwanzig Jahre später hielt es das BVerfG indes in der bereits erwähnten Alleinerziehenden-Entscheidung für maßgeblich, dass nur das Splitting die Autonomie der Eheleute in der Ausgestaltung ihrer Rollenverteilung wahre und ihnen die steuerlich unverfälschte Wahl zwischen dem „klassischen“ und dem „gleichberechtigten bzw. emanzipierten“ Modell belasse. Wörtlich führte das BVerfG aus: „[...] das Splitting [ermöglicht] den Ehegatten die freie Entscheidung, ob einer allein ein möglichst hohes Familieneinkommen erwirtschaften und sich deshalb in seinem Beruf vollständig engagieren soll, während der andere Partner den Haushalt führt, oder ob statt dessen beide Partner sowohl im Haushalt als auch im Beruf tätig sein wollen, so dass beide ihre Berufstätigkeit entsprechend beschränken.“⁴⁹ In seinem Beschluss zu den Lebenspartnerschaften aus 2013 spricht das BVerfG ebenfalls von einer „Erweiterung des Spielraums der Ehepartner bei der Ausgestaltung ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Lebensführung und der Aufgabenverteilung innerhalb der Ehe.“⁵⁰ Das dieser Entscheidung angefügte Sondervotum sieht im Splitting eine der „Voraussetzungen dafür, dass die Ehepartner in gleichberechtigter Partnerschaft entscheiden können, ob einer allein durch seine Arbeitskraft ein möglichst hohes Familieneinkommen erwirtschaftet und der andere für das Wohl der Kinder verantwortlich ist, oder ob beide Partner sich in anderer Weise die Aufgaben der Erzielung von Einkünften, der Haushalts-

⁴⁹ BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (347).

⁵⁰ BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 98.

führung und der Kinderbetreuung aufteilen.⁵¹ Im steuerrechtlichen Schrifttum ist dieser Rechtfertigungsansatz ebenfalls aufgegriffen worden⁵².

⁵¹ BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 125. S. ferner Rz. 124: „Das Splittingverfahren bewahrt [...] die Wahlfreiheit der Ehepartner bei der Rollenverteilung innerhalb der Ehe.“

⁵² S. bspw. *F. Klein*, Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem, in FS Zeidler, Band I, 1987, 773 (776); *Isensee*, 57. DJT / II, 1988, N 57; *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, 235; *Wendt*, in FS Tipke, 1995, 47 (65), m.w.N.; *Uelner*, Zur Neukonzeption des einkommensteuerlichen Familienlastenausgleichs, DStZ 1995, 321 (325); *Lietmeyer*, Ehegattensplitting – Zankapfel der Steuerpolitik, DStZ 1998, 849 (851); *Papier*, Steuerreform als Verfassungsproblem, Stbg 1999, 49 (58); *Stöcker*, Die Kappung des Ehegattensplittings ist verfassungswidrig, BB 1999, 234 (238 f.); *Mellinghoff*, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie, in Bareis/Birk/Borgsmid (Hrsg.), Grundrechtsschutz im Steuerrecht, 2001, 39 (43 und 63 f.); *Richter/Steinmüller*, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812 (815); *Klose*, Neugestaltung des Ehegattensplittings contra Freiheit der Familiengestaltung?, ZRP 2003, 128 (129); *Winhard*, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, 1729 (1731); *Frye*, FR 2007, 1109 (1114); *J. Lang*, in GS Tettinger, 2007, 553 (562); *Jachmann*, Reformbedarf bei der Familienbesteuerung?, BB 2008, 591; *Jachmann/Liebl*, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009; *Badura*, in M/D, GG, Art. 6 Rz. 86; *Sandweg*, DStR 2014, 2097 (2099); *ders.*, DStR 2015, 456, DStR 2015, 459 (460). Dezidiert a.A. *Vollmer*, Verfassungsrechtliche Fragen der Ehe- und Familienbesteuerung, in Althammer/Klammer, Ehe und Familie in der Steuerrechts- und Sozialordnung, 2006, 73 (82 f.); *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, 2011, 504; ablehnend auch *Huster*, Die ethische Neutralität des Staates, 2002, 592 ff. Ökonomen halten diesen Aspekt ohnehin nur vereinzelt für maßgeblich; s. *Scherf*, StuW 2000, 269 (277); *Homburg*, StuW 2000, 261 (264).

IV. Überprüfung der juristischen Argumente und empirischen Annahmen

Im Folgenden soll es darum gehen, die Wertungen und empirischen Annahmen des Bundesverfassungsgerichts und der herrschenden Literatur, mit denen das Splitting als eine dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende Form der Ehegattenbesteuerung legitimiert wird, einer kritischen Würdigung zu unterziehen. Dabei ist zum einen zu hinterfragen, inwieweit die Beurteilungsmaßstäbe, die das Ehegattensplitting vor allem in der Entscheidung aus dem Jahre 1982 als verfassungsrechtlich nahezu alternativlos erscheinen lassen, von Verfassungen wegen überhaupt maßgeblich sind. Zum anderen werden wir analysieren, wie sich diese Kriterien zur „wirtschaftlichen Realität“ der intakten Durchschnittssee im 21. Jahrhundert verhalten, und uns dabei so weit wie möglich auf empirische Erkenntnisse stützen.

1. Die Ehe als Verbrauchsgemeinschaft

Wie oben dargelegt wurde, sehen BVerfG und große Teile des steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttums die Legitimationsgrundlage des Ehegattensplittings in der ihrer Einschätzung nach zwischen den Ehegatten bestehenden Verbrauchs- und Erwerbsgemeinschaft, als deren getreues steuerliches Abbild sich das Splittingverfahren erweise, weshalb es sich ohne Weiteres in die das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisierende einkommensteuerrechtliche Dogmatik subjektiver Zurechnung von Einkünften einfüge. Wir wollen zunächst in einem ersten Schritt untersuchen, inwieweit die Hypothese von der ehelichen Verbrauchsgemeinschaft empirisch belegbar ist und inwieweit dies ggf. für die einkommensteuerliche Einkünftezurechnung im Rahmen der ehelichen Lebensgemeinschaft aus einer verfassungsrechtlichen wie auch systemtheoretischen Perspektive überhaupt von Relevanz ist.

a. Stets evident vorhandenes Mindestmaß gemeinsamen Konsums

Die Existenz einer von beiden Ehegatten gebildeten Verbrauchsgemeinschaft ist in bestimmten Ausprägungen der ehelichen Lebensgemeinschaft evident. Denn einer Aufteilung des Verbrauchs von Konsumgütern nur auf einzelne Ehepartner sind von vornherein gewisse Grenzen gesetzt. Zum einen gibt es Güter, die gemeinsam benutzt werden können, ohne die Nutzung durch den anderen Ehepartner einzuschränken (sogenannte lokale öffentliche Güter: Kühlschrank, Waschmaschine etc.). Diese Güter sind, aufgrund der Nichtrivalität im Konsum, schwer eindeutig einem der Partner

zuzuordnen. Daneben gibt es Größenvorteile (economies of scale) und Bündelungseffekte im Konsum, die die Ungleichverteilung des Konsums in der Ehe erschweren. So sind Doppelzimmer im Hotel häufig weniger als doppelt so teuer wie Einzelzimmer; schon deshalb werden beide Ehepartner regelmäßig ein gemeinsames Zimmer – und somit dieselbe Preiskategorie – wählen. In teuren Restaurants bekommt man teures Essen; der gemeinsame Restaurantbesuch bedingt also ähnliche Konsumausgaben, selbst wenn an sich nur einer der Partner Wert auf eine gehobene Gastronomie legt. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass ein Teil entsprechender Aufwendungen auch der Repräsentation der Eheleute unterliegt; der Konsum eines der Ehegatten kann damit zugleich dem anderen Ehegatten einen weitergehenden Konsumnutzen (gesellschaftliches Ansehen etc.) stiften. Im Rahmen dieser Grenzen gibt es allerdings Möglichkeiten, den Konsum in der Ehe umzuverteilen, sodass eine Gleichverteilung des Konsums innerhalb der Ehe nicht a priori als gegeben angenommen werden kann. Insbesondere kann entgegen *Homburg* nicht gefolgert werden, dass eine Ungleichverteilung des Konsums im Haushalt unwahrscheinlich sei, weil ein signifikanter Anteil der Konsumausgaben von Eheleuten auf lokale öffentliche Güter entfalle⁵³. Denn auch die allermeisten lokalen öffentlichen Güter können unterschiedlich stark benutzt (und damit konsumiert) werden.

b. Ökonomische Modellannahmen zur Verteilung des Konsums im Übrigen

Die Vorstellung der Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft hat eine Entsprechung im klassischen ökonomischen Modell der Ehe nach *Becker*⁵⁴. Das Modell der *Einheitsehe* (unitary model of household consumption) setzt voraus, dass die Eheleute alle Entscheidungen im besten gemeinsamen Interesse treffen; das Ehepaar verhält sich nach dieser Sicht nicht anders als ein Individuum⁵⁵. Das Modell der Einheitsehe sagt dementsprechend auch jen-

⁵³ *Homburg*, *StuW* 2000, 261.

⁵⁴ *Becker*, *A Treatise on the Family*, 1981.

⁵⁵ Probleme bei der Aggregation von Präferenzen werden in diesem Modell vernachlässigt.

seits des stets vorhandenen Mindestmaßes an gemeinsamem Konsum einen (ungefähr)⁵⁶ gleichen Konsum für beide Ehepartner voraus.

Dem Modell der Einheitsehe lässt sich als Alternative das Modell der *Verhandlungsehe* (collective model of household consumption)⁵⁷ gegenüberstellen. Demnach besteht die Ehe aus prinzipiell eigennutzorientierten Individuen, die die Ehe eingehen, weil bestimmte nutzenstiftende Güter, die aus dem Eheleben entstehen, nur gemeinsam bereitgestellt werden können. Da die eheliche Gemeinschaft in einer säkularen Gesellschaft jederzeit aufgekündigt werden kann, muss jeder der beiden Ehepartner mindestens den gleichen Nutzen in der Ehe haben, den er auch außerhalb haben würde. Der Zusatznutzen, den die Ehe stiftet, wird durch Verhandlungen auf die Ehepartner aufgeteilt.

Das Verhandlungsmodell der Ehe impliziert, dass die Verteilung des Verbrauchs davon abhängt, welche Optionen die Ehepartner außerhalb der Ehe haben. Insbesondere die Möglichkeit, Markteinkommen zu erzielen, verbessert die Verhandlungsposition und sollte den relativen Verbrauch steigern. Zwar grenzen die oben erwähnten Hürden für die Aufteilung von Konsumgütern auf einzelne Ehepartner die mögliche Ungleichverteilung innerhalb der Ehe ein; in der Tendenz jedoch gilt die Vorhersage, dass jeder der Ehepartner das bekommt, was er außerhalb der Ehe bekäme, plus einen Teil der Eheprämie⁵⁸. Eine Gleichverteilung des Konsums und des Arbeitseinsatzes kann also nur dann erwartet werden, wenn die Ehe von beiden Partnern zu gleichen Kosten verlassen werden kann. Insbesondere wird ungleiches Ein-

⁵⁶ In der Einheitsehe wird das vorhandene Einkommen so konsumiert, dass die Ehepartner bei der letzten Einheit Konsum den gleichen Grenznutzen haben. Wenn der Mann mehr oder intensiver arbeitet und damit einen höheren Grenznutzen des Konsums hat (also für die Mühe im Büro entschädigt werden muss), wird der Mann im Modell der Einheitsehe mehr konsumieren als die Frau. Bei Abwesenheit dieses Entschädigungseffekts und identischen Nutzenfunktionen sagt das Einheitsmodell hingegen gleichen Konsum voraus.

⁵⁷ S. *Apps/Rees*, Taxation and the Household, *Journal of Public Economics* 1988, Vol. 35(3), 355; *Chiappori*, Rational household labor supply, *Econometrica* 1988, Vol. 56(1), 63. Für eine Übersicht über diese Modellklasse siehe *Vermeulen*, Collective Household Models: Principles and Main Results, *Journal of Economic Surveys* 2002, Vol. 16(4), 533.

⁵⁸ Die Verhandlungen der Ehepartner sind auch aus Sicht der Theorie weitgehend eine *black box*. Vereinfachend wird häufig angenommen, dass die Eheprämie hälftig aufgeteilt wird. Unterschiede im Konsum entstehen dann nur durch unterschiedliche Outside-Optionen.

kommen der Ehepartner nach diesem Modell in aller Regel auch zu ungleichem Konsum in der Ehe führen.

c. Empirische Evidenz zur Aufteilung des Konsums in der Ehe

Die empirische Überprüfung der Thesen der oben genannten ökonomischen Modelle wie auch der Annahmen des BVerfG zur „wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe“ ist häufig schwierig, weil die einschlägigen Statistiken Konsumdaten in der Regel nur auf Haushaltsebene ausweisen und eine Aufteilung auf die Ehepartner nicht zulassen. Zudem ergeben sich methodische Herausforderungen bei der Frage, inwiefern sich feststellen lässt, ob die Verteilung des Konsums innerhalb des Haushalts unabhängig vom Einkommen der Ehepartner und anderer Einflüsse ist. Ein einfacher Vergleich der Konsumdaten einzelner Haushaltstypen wie bei *Baumgarten/Houben*⁵⁹ kann diese Fragen naturgemäß nicht beantworten. Um die kausale Wirkung von beispielsweise relativem Einkommen auf den relativen Konsum messen zu können, werden individuelle Konsumdaten benötigt. Ferner muss ausgeschlossen werden können, dass andere Ursachen die Korrelation zwischen Einkommen und Konsum bedingen⁶⁰. Ideal wären also Beobachtungen von Reaktionen auf Änderungen im relativen Einkommen innerhalb einer bestehenden Ehe. Wir ziehen aus diesem Grund auch Studien aus anderen, Deutschland ähnlichen Ländern hinzu.

Eine der ersten überzeugenden Studien in dieser Hinsicht ist von *Lundberg et al.*⁶¹, die eine Änderung im britischen Sozialsystem untersuchen. Bis April 1977 wurde das Kindergeld in Großbritannien in Form einer Steuererleichterung an den Mann ausgezahlt, von dort an als Barauszahlung an die Mutter. Das Modell der Einheitssehe impliziert hier, dass sich keinerlei Änderungen im Ausgabenverhalten ergeben sollten. Die Daten zeigen jedoch einen substanziellen Anstieg der Haushaltsausgaben für Damen- und Kinderklei-

⁵⁹ *Baumgarten/Houben*, Die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft von Ehepaaren: Eine empirische Studie, *StuW* 2014, 116.

⁶⁰ Vorstellbar wäre zum Beispiel, dass Frauen mit hohem Einkommen und hohem Konsum nur dann Männer mit geringem Einkommen heiraten, wenn diese auch wenig Konsumneigung haben. In diesem Fall würde hohes Einkommen nicht hohen Konsum bedingen, sondern das Heiratsverhalten die spezifische Einkommen-Konsum-Korrelation erklären.

⁶¹ *Lundberg/Pollak/Wales*, Do Husbands and Wives Pool Their Resources? Evidence from the United Kingdom Child Benefit, *Journal of Human Resources* 1997, Vol. 32(3), 463.

dung nach der Reform. *Ward-Batts* bestätigt diese Resultate⁶². *Phipps/Burton* untersuchen Daten von kanadischen Haushalten und zeigen, dass ein Anstieg im Einkommen eines Ehepartners einen überproportionalen Anstieg in dessen Konsumausgaben (hier: Kleidung) zur Folge hat⁶³. *Bonke/Browning* führen eine detaillierte Umfrage dänischer Haushalte durch⁶⁴. Die Ergebnisse zeigen, dass nur etwa zwei Drittel der befragten Paare ihr Einkommen ‚poolen‘, also zum Beispiel auf einem gemeinsamen Konto zusammenführen (*Ponthieux* dokumentiert, dass dies ein für Europa typischer Wert ist⁶⁵). Außerdem ist der Konsum einzelner Güter abhängig vom Geschlecht: Frauen geben mehr für Kleidung, Männer mehr für Alkohol, Tabak und Gastronomie aus. Selbst für Paare, die ihr Einkommen poolen, stellt *Bonke* fest: *“We find that in most households the income distribution is correlated with the sharing of consumption [...] and that this holds true even if the household pools its resources”*⁶⁶. Je mehr ein Ehepartner also verdient, desto größer wird sein Anteil am Konsum. *Bütikofer et al.* finden den gleichen Zusammenhang in Schweizer Haushaltsdaten⁶⁷.

Aufschlussreich sind ferner eine Reihe weiterer Analysen. *Elsas* untersucht deutsche Daten des Sozio-Ökonomischen Panels (SOEP) und findet, dass ein Anstieg des relativen Lohns des Ehemanns korreliert mit einer Zunahme seiner relativen Zufriedenheit. Das heißt, je mehr der Mann bei gegebenem Haushaltseinkommen im Vergleich zu seiner Frau verdient, desto zufriedener ist er. Dies lässt sich direkt auf das Konzept der Einheitsehe beziehen, in

⁶² *Ward-Batts*, Out of the Wallet and into the Purse – Using Micro Data to Test Income Pooling, *Journal of Human Resources* 1997, Vol. 43(2), 325.

⁶³ *Phipps/Burton*, What’s Mine Is Yours? The Influence of Male and Female Incomes on Patterns of Household Expenditure, *Economica* 1998, Vol. 65(260), 599. Darüber hinaus dokumentieren die Daten, dass ein Anstieg im Einkommen nur dann zu Mehrausgaben für Kinderkleidung führt, wenn die Ehefrau die Lohnerhöhung erhalten hat.

⁶⁴ *Bonke/Browning*, The Allocation of Expenditures within the Household: A New Survey, *Fiscal Studies* 2009, Vol. 30(3-4), 461; *Bonke*, Pooling of Income and Sharing of Consumption within Households, *Review of Economics of the Household* 2015, Vol. 13(1), 73.

⁶⁵ *Ponthieux*, Income Pooling and Equal Sharing within the Household – What Can We Learn from the 2010 EU-SILC Module?, *Eurostat Methodologies and Working Papers* 2013.

⁶⁶ *Bonke*, *Review of Economics of the Household* 2015, Vol. 13(1), 73 (73).

⁶⁷ *Bütikofer/Gerfin/Wanzenried*, Income Pooling and the Distribution of Individual Consumption among Couples in Switzerland, *Working Paper* 2009.

der ein solcher Zusammenhang nicht auftreten sollte, da nach diesem Modell der Nutzen (bzw. die Zufriedenheit) beider Ehepartner maximiert wird⁶⁸. *Lewbel/Pendakur* identifizieren mit dem relativen Alter und der relativen Ausbildung zwei weitere Determinanten der internen Verhandlungsmachtverteilung, die im Modell der Einheitsehe keine Rolle spielen⁶⁹: Je größer der Altersunterschied zwischen Ehemann und seiner (jüngeren) Ehefrau, desto kleiner der Konsumanteil der Frau. Und je größer der Ausbildungsunterschied zwischen Ehemann und -frau, desto größer ist überraschenderweise der Konsumanteil der Frau. Auch in den Ergebnissen dieser Studie erhöht der Lohn der Frau ihren Konsumanteil signifikant. *Browning/Gortz* bestätigen dies⁷⁰. Schlagende, wenngleich indirekte Evidenz gegen die Ehe als Verbrauchsgemeinschaft bietet auch eine aktuelle Studie von *Büttner et al.*⁷¹, in der die Autoren zeigen, dass deutsche Steuerzahler gerade in Ehen, in der die Frau mehr als der Mann verdient, häufig die Steuerklassen IV/IV (statt III/V) wählen, obwohl dies in aller Regel mit einer höheren Steuervorauszahlung einhergeht (und damit mit einem Zinsverlust). Dies zeigt deutlich, dass es den Eheleuten nicht egal ist, wer das Einkommen erwirtschaftet⁷².

Die Evidenz spricht, so lässt sich zusammenfassend festhalten, deutlich gegen die These, dass das gemeinsame Einkommen zu gleichen Teilen konsumiert wird. Dementsprechend hat sich unter Ökonomen ein breiter Konsens herausgebildet, dass das Einheitsmodell der Ehe empirisch nicht halt-

⁶⁸ *Elsas*, Pooling and Sharing Income Within Households: A Satisfaction Approach, SOEP papers 2013, Nr. 587.

⁶⁹ *Lewbel/Pendakur*, Estimation of Collective Household Models with Engel Curves, *Journal of Econometrics* 2008, Vol. 147(2), 350.

⁷⁰ *Browning/Gortz*, Spending Time and Money within the Household, *Scandinavian Journal of Economics* 2012, Vol. 114(3), 681.

⁷¹ *Büttner/Erbe/Grimm*, Why Pay More? Tax Planning of Married Couples, Working Paper 2015.

⁷² *Büttner/Erbe/Grimm* interpretieren dies als Gerechtigkeitsproblem innerhalb der Ehe. Auffällig ist hier die geschlechtsspezifische Ausprägung: Der Mehrverdienst bei Männern scheint weniger Gerechtigkeitsprobleme zu erzeugen als der bei Frauen. Dieser Eindruck bestätigt sich auch in einer Studie von *Bertrand/Kamenica/Pan*, die zeigen, dass Ehepartner aktiv ihr relatives Einkommen managen, um zu verhindern, dass die Ehefrau mehr verdient als der Ehemann. Statistisch drückt sich dies in einem ungewöhnlichen Rückgang der Häufigkeit von Fällen aus, in denen die Ehefrau knapp mehr verdient als der Mann. *Bertrand/Kamenica/Pan*, Gender Identity and Relative Income Within Households, *Quarterly Journal of Economics* 2015, Vol. 130(2), 571.

bar ist. So schreiben z.B. *Cherchye et al.*: “It is by now well established that the unitary model, which assumes that households behave as single decision makers, is not adequate to describe the observed behavior of households consisting of multiple individuals”⁷³. Allerdings bedeutet dies im Umkehrschluss nicht, dass gar kein Pooling der Ressourcen stattfindet. Dies liegt u.a. an den oben erwähnten lokalen öffentlichen Gütern, die eine partielle Umverteilung des Einkommens innerhalb der Ehe unvermeidbar machen. Die vom BVerfG und zum Teil auch in der steuerjuristischen Literatur bemühte Verbrauchsgemeinschaft besteht jedoch nur zum Teil.

d. Schlussfolgerungen aus verfassungsrechtlicher Perspektive

Eine solche, bloß partielle Verbrauchsgemeinschaft in Gestalt der „intakten Durchschnittsehe“ liefert für sich genommen keine verfassungsrechtlich hinreichende Legitimationsbasis für das Ehegattensplitting. Tatsächlich trägt dieses Argument der Splittingbefürworter die Annahme eines von Verfassungen wegen beachtlichen „Transfers steuerlicher Leistungsfähigkeit“ schon generell nicht; es ist daher vom BVerfG in seiner jüngeren Entscheidung aus dem Jahr 2013 zu Recht auch nur noch beiläufig erwähnt worden.

Wie einer der Autoren bereits an anderer Stelle dargelegt hat⁷⁴, stellt es nämlich keine folgerichtige Konkretisierung des Prinzips gleichmäßiger Besteuerung nach der individuellen Einkommensleistungsfähigkeit dar, für die steuerliche Zurechnung von Einkünften auf die – reale oder vermeintliche – Existenz einer Verbrauchsgemeinschaft abzustellen. Einkommensteuersubjekt ist nach dem System des geltenden EStG ausweislich des § 2 Abs. 1 S. 1 EStG derjenige, der das Einkommen erzielt bzw. erwirtschaftet hat. Das ist regelmäßig diejenige natürliche Person, die über die Einkunftsquelle disponiert⁷⁵. Grundsätzlich ist folglich allein dieser Person die sich im Markteinkommen manifestierende steuerliche Leistungsfähigkeit

⁷³ *Cherchye/De Rock/Vermeulen*, Married with Children: A Collective Labor Supply Model with Detailed Time Use and Intrahousehold Expenditure Information, *American Economic Review* 2012, Vol. 102(7), 3377 (3377).

⁷⁴ S. *Englisch*, Subjektives Nettoprinzip und Familienbesteuerung, *DStJG* 37 (2014), 159 (188 ff.).

⁷⁵ Grundlegend *Ruppe*, Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, *DStJG* 1 (1978), 7 (18 ff.); dazu eingehend *Hey*, in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²² 2015, § 8 Rz. 150 ff. m.w.N. S. ferner etwa auch *BFH v. 27.1.1993 – IX R 269/87*, *BStBl. II* 1994, 615 (617); v. 19.11.2003 – IX R 54/00, *BFH/NV* 2004, 1079 m.w.N.

zuzurechnen. Die Rechtsfigur eines Transfers von Einkommensleistungsfähigkeit zielt vor diesem Hintergrund auf ein vom Regellaßstab abweichendes Zurechnungskriterium ab⁷⁶. Dies fügt sich aber nur dann bruchlos in die Systematik der Einkommensteuer ein, wenn und soweit anstelle der Disposition über die Einkunftsquelle andere, in der Person des Transferempfängers verwirklichte Faktoren maßgeblich zur Einkünfteerzielung beigetragen haben⁷⁷. Nicht ausreichend ist jedoch die bloße Partizipation an der Einkommensverwendung. Diese kann zwar im Lichte des Art. 6 Abs. 1 GG auf der nachgeordneten Ebene der Festlegung der Bemessungsgrundlage bzw. der Höhe der Steuerschuld bedeutsam werden, wenn der Erwerbstätige von ihm abhängige bzw. ihm gegenüber unterhaltsberechtigte Familienmitglieder versorgen muss und dies nach dem subjektiven Nettoprinzip als Minderung *seiner* steuerlichen Leistungsfähigkeit zu berücksichtigen ist. Als Zurechnungskriterium aber taugt eine etwaige – tatsächlich nach den obigen Feststellungen ohnehin nur teilweise bestehende – Einkommenspartizipation im System des geltenden Einkommensteuerrechts nicht⁷⁸. Denn sie sagt nichts über die vorgelagerte und hier interessierende Frage aus, wer als Einkünfte *erzielendes*, originäres Zurechnungssubjekt des erwerbswirtschaftlich generierten Einkommens in eigener Person zur solidarischen Lastentragung befähigt und heranzuziehen ist. Es kommt in diesem Kontext nicht darauf an, für wen, sondern durch wen Einkommen erwirtschaftet wird⁷⁹.

Ein dem verfassungskräftigen Institut der Ehe im Sinne des Art. 6 Abs. 1 GG womöglich zu entnehmendes „Gemeinschaftsmodell auf Ebene der *Einkom-*

⁷⁶ Treffend *Seeger*, in Schmidt, EStG³⁴, 2015, § 26b Rz. 2: „Einkünftezurechnung ohne Einkünfteerzielung“.

⁷⁷ Insoweit wie hier *Seiler*, Grundzüge eines öffentlichen Familienrechts, 2008, 94; im Ansatz ähnlich (Zurechnung kann – nur – auf „Wertungen außerhalb des Einkommensteuerrechts“ gestützt werden) *A. Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 303.

⁷⁸ *S. Bareis/Siegel*, Splitting als partielle Trauscheinsubvention – alles andere als „ausgewogene Berücksichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit“, DStR 2015, 456 (458 f.); a.A. *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 626; *ders.*, in *GS Tettinger*, 2007, 553 (560 f.); *von Proffz zu Irnich*, Die eheähnliche Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht, 2007, 117 f.

⁷⁹ Insoweit wie hier *Seiler*, Gutachten F für den 66. DJT, 2006, F35. Vgl. ferner *Kanzler*, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG 24 (2001), 417 (437); *Vollmer*, in Althammer/Klammer, Ehe und Familie in der Steuerrechts- und Sozialordnung, 2006, 73 (80). A.A. *Haller*, Besteuerung der Familieneinkommen und Familienlastenausgleich, 1981, 29 f.; *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 627 f.

mensverwendung“ ist somit nicht dazu angetan, den Grundsatz der Individualbesteuerung hinsichtlich der Einkünftezurechnung zu „modifizieren“⁸⁰. Es könnte vielmehr systemkonform nur im Rahmen solcher Regelungskomplexe Berücksichtigung finden, die unmittelbar an die Einkommensverwendung anknüpfen, also beispielsweise zur Legitimation der Anrechnung von Einkommen des anderen Ehegatten im Rahmen einer sozialrechtlichen Bedürfnisprüfung⁸¹, oder bei der „Schlüsselgewalt“ nach § 1357 Abs. 1 BGB⁸². In der Einkommensteuer hingegen läge in einer Einkünftezurechnung, die lediglich auf dem – in der Eherealität regelmäßig ohnehin nur teilweise verwirklichten – gemeinsamen Konsum des Erwerbseinkommens gründet, eine *Abweichung* von Grundwertungen des geltenden Einkommensteuerrechts, wie sie im Individualsteuerprinzip in Verbindung mit dem Grundsatz der Zurechnung entsprechend eigener signifikanter Beiträge zur Einkünftegenerierung zum Ausdruck kommen. Sie entspräche nicht der Natur des geregelten Lebensverhältnisses, d.h. den Sachgesetzlichkeiten der Einkommensteuer, und würde hinsichtlich ihrer Begünstigungswirkungen daher als Durchbrechung des Prinzips gleichmäßiger Besteuerung nach der individuellen Einkommensleistungsfähigkeit Rechtfertigungsbedarf erzeugen. Das Bestehen einer (partiellen) ehelichen Verbrauchsgemeinschaft vermag dem Ehegattensplitting mit anderen Worten im Kontext des geltenden Einkommensteuerrechts nicht den Charakter einer Steuervergünstigung zu nehmen⁸³.

Zuzugestehen ist allerdings, dass eine Einkommensteuer theoretisch im Einklang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch auf Basis einer abweichenden Zurechnungsdogmatik konzipiert werden könnte. Die Steuererhebung könnte namentlich generell bei demjenigen erfolgen, der über einen Vermögenszuwachs dergestalt disponieren kann, dass er ihn zum Zwecke der Befriedigung eigener Bedürfnisse einsetzen kann. Subjekt der Einkommensteuer wäre dann, wer *letztlich* über einen zuvor – nicht notwendigerweise

⁸⁰ So aber A. Meyer, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 303 f.; i.E. ähnlich G. Kirchhof, Förderpflicht und Staatsferne, FamRZ 2007, 241 (244).

⁸¹ Vgl. BVerfG v. 17.11.1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234 (255 f.).

⁸² Vgl. BVerfG v. 3.10.1989 – 1 BvL 78, 79/86, BVerfGE 81, 1 (11); insoweit zutreffend von Proff zu Irnich, Die eheähnliche Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht, 2007, 119.

⁸³ Zu deren Zulässigkeit siehe noch abschließend unten bei Gliederungspunkt IV.2.c. und IV.3.c.

von ihm selbst – erwerbswirtschaftlich generierten Vermögenszuwachs in rechtlich abgesicherter Weise verfügen kann. In diesem Fall wären private, aus Erwerbseinkommen bestrittene Transferleistungen bzw. Einkommenszuwendungen für die Zurechnung dieses Einkommens nicht von vornherein unbeachtlich. Die Existenz einer Verbrauchsgemeinschaft und einer (nachfolgend noch unter anderem Blickwinkel näher erörterten) Unterhaltsgemeinschaft zwischen den Ehegatten wäre unter dieser Prämisse dann auch steuerlich nachzuvollziehen⁸⁴.

Indes verwirklicht das geltende EStG ein abweichendes Besteuerungskonzept, das nur die Erwirtschaftung von Markteinkommen in der Person des Steuerpflichtigen selbst für steuerwürdig erklärt. Transferleistungen wie beispielsweise Schenkungen oder auch Unterhaltsleistungen unterliegen als solche daher grundsätzlich nicht der Einkommensteuer, auch wenn die Mittel dafür aus einer Erwerbstätigkeit herrühren. Auch abgetretene Einkünfte führen bei ihrem Bezieher nicht zu einer Einkommensteuerbelastung, solange nicht auch die Einkunftsquelle selbst auf ihn übertragen wird⁸⁵. Nach dem Konzept des geltenden Rechts wird in diesen Fällen also die ursprünglich erwerbswirtschaftliche Veranlassung der Vermögensmehrung durch den nachfolgend hinzutretenden Transfergrund bzw. Übertragungstatbestand überlagert, sodass in der Person des letztlich vermögensmäßig Bereicherten kein einkommensteuerpflichtiges Markteinkommen mehr vorliegt. Generell ist es für die Bestimmung des Steuersubjekts folglich irrelevant, wem die Einkünfte zufließen bzw. wer von ihnen profitiert⁸⁶. Die vom EStG für die Steuerwürdigkeit vorausgesetzte erwerbswirtschaftliche Veranlassung des bei einer natürlichen Person eingetretenen Vermögenszuwachses muss dem-

⁸⁴ Vgl. auch *J. Lang*, *StuW* 1983, 103 (115): „Der Gedanke der Konsumgemeinschaft ist unmittelbar mit dem Ziel des Leistungsfähigkeitsprinzips verknüpft, Steuerlasten nach der am Umfang der privaten Bedürfnisbefriedigung ausgerichteten Opferfähigkeit zu verteilen.“ Ähnlich *ders.*, Entwurf eines Steuergesetzbuchs, 1993, Rz. 553 f.; *Seiler*, *FR* 2010, 113 (115).

⁸⁵ Exemplarisch *BFH v. 3.12.1991 – IX R 155/89*, *BStBl. II* 1992, 459; *Niedersächs. FG v. 15.7.2009 – 4 K 92/09*, *EFG* 2010, 1021. Grundlegend *Ruppe*, *DStJG* 1 (1979), 7 (17); s. ferner *Hey*, in *HHR*, Einf. EStG, Rz. 633.

⁸⁶ *S. Tipke*, Übertragung von Einkunftsquellen, *StuW* 1977, 293 (298); *Ruppe*, Möglichkeit und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften, *DStJG* 1(1978), 7 (17); *Fischer*, Zurechnung, Zugriff, Durchgriff – Aspekte einer Grundfrage des Steuerrechts, *FR* 2001, 1 (3); *Musil*, in *HHR*, EStG/KStG, § 2 EStG Rz. 102; diese Wertung liegt im geltenden Recht etwa auch dem § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG zugrunde, vgl. *BFH v. 9.4.1991 – IX R 78/88*, *BStBl. II* 1991, 809 (812 f.).

nach eine unmittelbare sein; sie muss bei einem eigenen Erwirtschaftungsbeitrag dieses Steuerpflichtigen ansetzen⁸⁷.

So hat denn auch das BVerfG selbst schon 1965 klar erkannt, dass die aus einem Unterhaltsanspruch fließenden Leistungen nicht als marktwirtschaftliche Einkünfte des Empfängers im Sinne des Einkommensteuergesetzes angesehen und besteuert werden können⁸⁸. *Ruppe* hat diese grundlegende Erkenntnis nachfolgend überzeugend konkretisiert und damit die noch heute maßgebliche einkommensteuerliche Zurechnungsdogmatik umrissen: „Wer Einnahmen lediglich in abgeleiteter Form bezieht, d.h. durch [...] Unterhaltszahlungen u. dgl., wer also nicht selbst am Marktgeschehen teilnimmt und seine Leistungen umsetzt, mag zwar Einkommen im Sinn eines konsumierbaren Vermögenszuwachses erzielen, er besitzt aber nach geltendem Einkommensteuerrecht keine Einkunftsquelle, [...] der bloße Zuwachs an Vermögen [ist] für sich gesehen einkommensteuerlich irrelevant [...] und [erhält] seine steuerliche Relevanz erst dadurch [...], daß er auf einer eigenen Einkunftsquelle basiert.“⁸⁹ Abweichungen hiervon wie etwa das Geschiedenenrealsplitting des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG begründen im geltenden Einkommensteuersystem einen Fremdkörper, der sich nicht bruchlos in die gesetzliche Zurechnungsdogmatik einfügt und darum als *Abweichung* von einer *gleichmäßigen* Besteuerung nach der subjektiven Einkommensleistungsfähigkeit einer besonderen Rechtfertigung bedarf⁹⁰.

e. Exkurs: Keine Legitimation als Abbild ehelicher Unterhaltsgemeinschaft

Weite Teile der steuerjuristischen Literatur ziehen die Annahme einer ehelichen Verbrauchsgemeinschaft denn auch von vornherein nur unter dem Aspekt einer verfassungsrechtlich beachtlichen Leistungsfähigkeitsminderung des allein- oder besserverdienenden Ehegatten zur Legitimation des

⁸⁷ Vgl. auch *P. Kirchhof*, in Kirchhof, EStG¹⁴, 2015, § 2 Rz. 81: „Steuersubjekt ist die natürliche Person (§ 1), die durch Nutzung der ihr zuzurechnenden Erwerbgrundlage das Einkommen erzielt.“

⁸⁸ S. BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, BVerfGE 19, 226 (241).

⁸⁹ *Ruppe*, DStJG 1 (1979), 7 (16 f.).

⁹⁰ S. speziell zum Geschiedenen-Realsplitting näher *Englisch*, DStJG 37 (2014), 159 (197 f.); i.E. wie hier auch *Vollmer*, in Althammer/Klammer, Ehe und Familie in der Steuerrechts- und Sozialordnung, 2006, 73 (81). A.A. *A. Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 304 f.

Splittingverfahrens heran und verweisen dazu auf die (familien-)rechtliche Dimension der Verbrauchsgemeinschaft als Unterhaltsgemeinschaft. Das Splitting bilde typisierend die Unterhaltsberechtigung des weniger verdienenden Ehegatten gegenüber dem besser verdienenden Partner ab, wie sie familienrechtlich in den §§ 1360, 1360a BGB vorgesehen sei. Denn ein Ehegatte mit geringem oder gar keinem Markteinkommen könne verlangen, zur Abdeckung seiner persönlichen Bedürfnisse sowie des auf ihn entfallenden Aufwands der gemeinsamen Haushaltsführung in etwa gleichem Maße an der Summe der beiderseitigen Einkommen zu partizipieren wie der Erstverdiener in der Ehe. Diese gesetzlich zwingende, vom jeweiligen ehelichen Güterstand losgelöste Unterhaltsgemeinschaft müsse das Steuerrecht nachvollziehen⁹¹. In den Worten von *Söhn* ist die „wirtschaftliche Belastung durch zwangsläufige Unterhaltsverpflichtungen ein besonderer, die (subjektive) Leistungsfähigkeit beeinträchtigender Umstand, den der Gesetzgeber ohne Verstoß gegen die Steuergerechtigkeit nicht außer Acht lassen darf [...] Das Ehegattensplitting verwirklicht insoweit nach den heute im Zivilrecht von der Rechtsprechung praktizierten Unterhaltsberechnungsgrundsätzen ein ‚pauschales Realsplitting‘, das den leistungsfähigkeitsmindernden, rechtlich zwingenden Unterhaltsverpflichtungen des unterhaltspflichtigen Ehegatten und einer entsprechenden Leistungsfähigkeitserhöhung des unterhaltsberechtigten Ehegatten in pauschalierender Weise Rechnung trägt.“⁹² Lediglich bei sehr hohen Einkünften sei davon auszugehen, dass ein Teil davon zur Vermögensbildung verwendet werde, hinsichtlich derer familienrechtlich keine wechselseitige Unterhaltsberechtigung und -verpflichtung

⁹¹ So etwa *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 628 ff.; *ders.*, StuW 1983, 103 (116); *ders.*, in GS Tettinger, 2007, 553 (562); *Söhn*, Ehegattensplitting und Verfassungsrecht, in FS Oberhauser, 2000, 413 (425 ff.); *Seer*, in FS Kruse, 2001, 357 (369); *Jachmann*, BB 2008, 591; *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009 (2009 f.); *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht²², 2015, § 3 Rz. 164 f.; als ergänzendes Argument auch bei *von Proff zu Irnich*, Die eheähnliche Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht, 2007, 121 und 122 ff. Tendenziell ebenso *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht, 1993, 237 f.; wohl auch *Friauf*, Diskussionsbeitrag zu *Mennel*, in DStJG 1 (1978), 191. Vgl. ferner die Regelung des § 30 Abs. 3 des Entwurfs eines Einkommensteuergesetzes der Kommission „Steuergesetzbuch“ der Stiftung Marktwirtschaft, in Lang/Eilfort (Hrsg.), Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, 2013, 138.

⁹² *Söhn*, in FS Oberhauser, 2000, 413 (427 f. und 430).

bestehe. Daher könne das Ehegattensplitting bei Einkünften jenseits der Schwelle zum Spitzensteuersatz gekappt werden⁹³.

Die zivilrechtlichen Prämissen dieser Argumentationslinie treffen regelmäßig zu⁹⁴. Zwar ist während des Zusammenlebens der Ehegatten der einander nach § 1360 BGB wechselseitig geschuldete Unterhalt nicht in Form einer Geldrente zu leisten, sondern durch einen Beitrag zum Familienunterhalt entsprechend der von jedem Partner in der ehelichen Lebensgemeinschaft übernommenen Funktion (s. auch § 1360 S. 2 BGB)⁹⁵. Grundsätzlich ist aber davon auszugehen, dass das Erwerbseinkommen des Alleinverdieners bzw. das unterschiedlich hohe beidseitige Erwerbseinkommen der Eheleute im Ergebnis so zu verwenden wäre, dass beide Ehegatten – neben etwaigen sonstigen unterhaltsberechtigten Familienmitgliedern – je hälftig daran partizipieren können⁹⁶. Dies gilt jedenfalls insoweit, als das Erwerbseinkommen die ehelichen Lebensverhältnisse prägt. Kein Unterhaltsanspruch besteht demgegenüber, soweit es nach den gewöhnlichen Verhältnissen von Eheleuten mit vergleichbar hohen Einkommen zur Vermögensbildung verwendet wird⁹⁷. Insofern begründet das Unterhaltsrecht dann keine hälftige Beteiligung des Ehegatten ohne Einkünfte bzw. mit geringeren Einkünften an dem Allein- bzw. Mehrverdienst des anderen Ehegatten⁹⁸.

Indes ist mit diesen familienrechtlichen Vorgaben noch nichts darüber ausgesagt, ob und ggf. inwieweit das Steuerrecht der dahingehenden ehelichen

⁹³ S. *Söhn*, Kappung des Ehegattensplitting?, in FS Vogel, 2000, 639 (656 ff.); abl. *Jachmann/Liebl*, DStR 2010, 2009 (2010).

⁹⁴ A.A. *Vorwold*, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung, FR 1992, 789; tendenziell andere Bewertung auch bei *A. Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 295 ff.

⁹⁵ S. bspw. BGH v. 22.1.2003 – XII ZR 2/00, FamRZ 2003, 363 (366); v. 29.10.2003 – XII ZR 115/01, FamRZ 2004, 24 (25); v. 8.6.2005 – XII ZR 75/04, FamRZ 2006, 26 (29); v. 30.7.2008 – XII ZR 177/06, FamRZ 2008, 1911 (1913); *Leiß*, in Soergel, BGB¹³, 2013, § 1360a Rz. 2 und 34; *Voppel*, in Staudinger, BGB¹⁵, 2012, § 1360a Rz. 3; *Brudermüller*, in Palandt, BGB⁷⁴, 2015, § 1360a Rz. 1.

⁹⁶ S. BGH v. 20.3.2002 – XII ZR 216/00, FamRZ 2002, 742; v. 14.1.2004 – XII ZR 149/01, 2004, 792 (794); 2013, 363 (366); *Seer*, in FS Kruse, 2001, 357 (367 ff.), m.w.N.; *Weber-Monecke*, in MüKo-BGB⁶, 2013, § 1360a Rz. 3; *Brudermüller*, in Palandt, BGB⁷⁴, 2015, § 1360a Rz. 1. Dies blendet *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, 1998, 84, aus.

⁹⁷ S. *Seer*, in FS Kruse, 2001, 357 (370); *Voppel*, in Staudinger, BGB¹⁵, 2012, § 1360a Rz. 5 f. und 16; *Weber-Monecke*, in MüKo-BGB⁶, 2013, § 1360a Rz. 3.

⁹⁸ S. auch *J. Lang*, StuW 1983, 103 (114).

Unterhaltsgemeinschaft Rechnung tragen muss. Richtigerweise ist dies von Verfassungen wegen nur insoweit zwingend geboten, als die Verwendung von Markteinkommen für die Bedürfnisse des unterhaltsberechtigten Ehegatten bei diesem der Abdeckung eines existenziellen Bedarfs dient⁹⁹. Es muss also insbesondere seitens des Alleinverdiener-Ehegatten ein zweiter Grundfreibetrag – für den nicht erwerbstätigen Ehegatten – in Abzug gebracht werden können¹⁰⁰. Dies ergibt sich ohne Weiteres aus der insbesondere aus den Art. 1 Abs. 1 und 20 Abs. 1 GG i.V.m. Art. 6 Abs. 1 GG abzuleitenden Wertung, dass Markteinkommen eine belastungswürdige steuerliche Leistungsfähigkeit bzw. eine darin zum Ausdruck kommende Befähigung und Verpflichtung zur solidarischen Lastentragung erst jenseits des zur Bestreitung des Familienexistenzminimums benötigten Teils vermittelt¹⁰¹. Damit korrespondiert auch die sozialrechtliche Erwartungshaltung, dass existenzsichernde Unterhaltsleistungen zunächst innerhalb von Bedarfsgemeinschaften erbracht werden, bevor staatliche Sozialleistungen, wie etwa das Arbeitslosengeld II, gewährt werden¹⁰².

⁹⁹ S. *Vollmer*, in Althammer/Klammer, Ehe und Familie in der Steuerrechts- und Sozialordnung, 2006, 73 (76 f.). Der aus verfassungsrechtlicher Sicht gebotene Abzug des zwecks Abdeckung des Existenzminimums des anderen Ehegatten geleisteten monetären Unterhalts von der Bemessungsgrundlage (nebst der Anrechnung auf die Abzugstatbestände beim Unterhaltsempfänger) trägt auch dem Einwand Rechnung, dass ansonsten die sozialhilferechtliche Bedürftigkeit des ausschließlich im Haushalt tätigen Ehegatten vermutet werden müsste; s. zu diesem Einwand *P. Kirchhof*, NJW 2000, 2792 (2793); *ders.*, Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, 73 (75).

¹⁰⁰ Es verdient in diesem Zusammenhang Erwähnung, dass sich der Splitting-Effekt nach den Vorstellungen des Gesetzgebers wie auch in der wirtschaftlichen Realität bei Einführung des Splittingverfahrens im Jahr 1958 bei der ganz überwiegenden Zahl der Steuerpflichtigen auf eben diesen Ansatz eines weiteren Grundfreibetrags beschränkte; s. dazu BVerfG v. 3.11.1982, 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (351 f.), m.w.N.; *Grönert*, DStZ 1998, 895 (896), m.w.N.

¹⁰¹ S. dazu *Jachmann*, in DWI (Hrsg.), Zukunft der Familienbesteuerung, 2008, 28 (35); *Schuler-Harms*, Ehegattensplitting und (k)ein Ende?, FPR 2012, 297 (299); *Englisch*, DStJG 37 (2014), 159 (165 f.).

¹⁰² S. §§ 7 Abs. 2 u. 3 SGB II; 27 Abs. 2 S. 2 SGB XII. S. dazu auch BVerfG v. 16.6.1987, 1 BvL 4/84 – 1 BvL 6/84, BVerfGE 75, 382 (395); v. 17.11.1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234 (256).

Im Übrigen aber ist mit dem BVerfG und entgegen der herrschenden Literaturauffassung¹⁰³ davon auszugehen, dass „der Ehemann der nichtberufstätigen Mutter seine Einkünfte, auch soweit er durch Unterhaltsleistung an die Ehefrau deren Arbeitsleistung für die Betreuung und Erziehung der Kinder erst ermöglicht, versteuern muß“¹⁰⁴. Denn die Verfassung und konkret Art. 6 Abs. 1 GG gebieten es nicht, im Wege eines vollumfänglichen Abzugs von gesetzlich geschuldeten Unterhaltsleistungen auch „die Kosten eines über dem Sozialhilfeniveau liegenden Lebensstandards über die Einkommensteuer auf die Allgemeinheit zu verteilen, [selbst] wenn der Steuerpflichtige faktisch oder rechtlich zu [entsprechenden] Aufwendungen verpflichtet ist.“¹⁰⁵ Das gilt auch dann, wenn korrespondierend dazu der Unterhalt beim Berechtigten steuerlich als dessen eigenes Einkommen fingiert würde. Denn dies relativiert zwar (zumindest potenziell) das Ausmaß der beim vollumfänglichen Abzug von Unterhaltsverpflichtungen eintretenden Minderung des steuerlichen Solidarbeitrags. Gleichheitsrechtlich *gerechtfertigt* ist die verminderte steuerliche Heranziehung des Markteinkommensbeziehers damit aber noch nicht.

Richtigerweise genügt es für die Begründung eines verfassungsrechtlich zwingenden Abzugs von Unterhaltsleistungen von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage eben nicht, dass die Verwendung von Markteinkommen für den Ehegatten- und Familienunterhalt nach den einfachgesetzlichen Vorgaben und grundsätzlich auch nach den Vorgaben des Art. 6

¹⁰³ S. bspw. *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1994, 66; *Vogel*, Kindesunterhalt im Einkommensteuerrecht – Die Entwicklung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, in FS Offerhaus, 1999, 47 (55 ff.); *Seer*, in FS Kruse, 2001, 357 (366 ff.). S. zum Streitstand allgemein auch *A. Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 295.

¹⁰⁴ BVerfG v. 11.10.1977 – 1 BvR 343/73 u.a., BVerfGE 47, 1 (22); das BVerfG hat dies feststellend geäußert, aber insoweit auch keinen Grund zur Beanstandung der Gesetzeslage gesehen.

¹⁰⁵ BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (164); ablehnend auch BVerfG v. 29.5.1990 – 1 BvL 20/84 u.a., BVerfGE 82, 60 (91); v. 13.10.2009 – 2 BvL 3/05, BVerfGE 124, 282 (298 f.). Dem BVerfG zustimmend *Gröpl*, Grundgesetz, Bundesverfassungsgericht und „Kinderleistungsausgleich“, StuW 2001, 150 (163 f.); *Robbers* in vM/K/S, GG Bd. 1⁶, 2010, Art. 6 Rz. 106; tendenziell auch *Uelner*, DSz 1995, 321 (323). A.A. *Ossenbühl*, Die gerechte Steuerlast, 1980, 106, m.w.N.

Abs. 1 GG¹⁰⁶ für den Einkommensbezieher nicht zur Disposition steht. Dies müsste vielmehr darüber hinaus zur Folge haben, dass damit auch die Sozialpflichtigkeit im Sinne des Art. 14 Abs. 2 GG des zwingend für den Unterhalt anderer Personen zu verwendenden Einkommens *in der Person desjenigen, der es erzielt*, vollumfänglich entfällt¹⁰⁷. Nur dann rechtfertigt sich bei dieser Person eine steuerliche Verschonung *ihres* Einkommens in entsprechendem Umfang. Davon aber ist jenseits der Abdeckung existenzieller Bedarfslagen des Ehepartners und ggf. anderer Familienmitglieder grundsätzlich nicht auszugehen. Auch Art. 6 Abs. 1 GG legt insoweit keine andere Bewertung nahe¹⁰⁸. Denn der Schutz der Ehe erfordert es nicht zwingend, dass der Befriedigung von Unterhaltsansprüchen des nicht oder nur geringfügig erwerbstätigen Ehegatten uneingeschränkt – auch jenseits der Abdeckung des Existenzminimums – ein absoluter Vorrang vor dem Anspruch des staatlichen Gemeinwesen zukommt, im Einklang mit Art. 3 Abs. 1, 20 Abs. 1 GG einen gleichmäßig-progressiv nach dem *individuell* erzielten Einkommen bemessenen Solidarbeitrag einzuziehen. Der den Eheleuten finanziell mögliche Lebensstandard sinkt dadurch insbesondere auch nicht unter denjenigen von nicht verheirateten Paaren mit vergleichbarer Rollenverteilung. Konsequenterweise wird auch familienrechtlich der eheliche Unterhalt gerade nur nach dem *Nachsteuereinkommen* bemessen¹⁰⁹.

Art. 6 Abs. 1 GG wirft vielmehr die Frage auf, ob die Höhe des den Ehegatten insgesamt zur Verfügung stehenden Einkommens nach Steuern von der innerehelichen Aufgabenverteilung abhängen darf. Dies wird bei Gliederungspunkt IV.3. unter dem Aspekt der Anreizneutralität der Besteuerung noch näher zu erörtern sein.

¹⁰⁶ S. dazu *Pechstein*, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, 1994, 114 ff.; *Badura*, in M/D, GG, Art. 6 Rz. 50; *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Hennecke, GG¹³, 2014, Art. 6 Rz. 40 f.; *von Coelln*, in Sachs, GG⁷, 2014, Art. 6 Rz. 33.

¹⁰⁷ S. dazu eingehend und mit weiteren Argumenten *Englisch*, DStJG 37 (2014), 159 (185 ff.), m.w.N.

¹⁰⁸ Tendenziell ebenso, aber mit abw. Begründung *Thiele*, RdJB 2014, 23 (27 f.). A.A. wohl *J. Lang*, StuW 1983, 103 (118).

¹⁰⁹ S. z.B. *Voppel*, in Staudinger, BGB¹⁵, 2012, § 1361 Rz. 48 m.w.N.; *Weber-Monecke*, in MüKo-BGB⁶, 2013, § 1361 BGB Rz. 17 f. (zum Unterhaltsanspruch des getrennt lebenden Ehegatten).

2. Die Ehe als Erwerbsgemeinschaft

Vom Standpunkt des Verfassungsrechts aus – genauer, für die Legitimation des Ehegattensplittings als folgerichtige Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips – ist daher die Frage, inwieweit die Ehe typischerweise als Erwerbsgemeinschaft ausgestaltet ist, von wesentlich größerer Bedeutung als die Frage nach der empirischen Evidenz und familienrechtlichen Ausgestaltung einer ehelichen Verbrauchsgemeinschaft. Denn soweit der nicht selbst erwerbstätige Ehegatte bzw. der Ehegatte mit dem geringeren Erwerbseinkommen einen eigenen, hinreichend konkretisierbaren und substantziellen Erwirtschaftungsbeitrag zum Allein- bzw. Mehrverdienst des anderen Ehegatten leistet, muss es unter Leistungsfähigkeitsaspekten geboten oder doch mindestens vertretbar erscheinen, das jeweilige Erwerbseinkommen den Eheleuten je anteilig zuzurechnen.

a. Keine steuerliche Erwerbsgemeinschaft allein kraft familienrechtlicher Wertung

Das BVerfG hat zur Begründung seiner Annahme einer solchen ehelichen Erwerbsgemeinschaft in der intakten Durchschnittsehe u.a. wiederholt auf die Wertungen des gesetzlichen Güterstands der Zugewinnngemeinschaft mit Zugewinnausgleich bei Beendigung der Ehe (§§ 1363 ff. BGB) sowie auf das Institut des Versorgungsausgleichs bei Scheidung der Ehe (§ 1587 BGB) verwiesen¹¹⁰. In der Tat hat sich der Gesetzgeber ebenfalls von dieser Vorstellung leiten lassen und bei der Einführung des Ehegattensplittings auf entsprechende Parallelen zu familienrechtlichen Wertungen Bezug genommen¹¹¹. Auch in der steuerrechtswissenschaftlichen Literatur wird vielfach die Feststellung getroffen, das Splittingverfahren und die ihm zugrunde liegende Abbildung bzw. Fiktion eines je hälftigen Beitrags jedes Ehegatten

¹¹⁰ S. BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (346); v. 14.11.1984 – 1 BvR 14, 1642/82, BVerfGE 68, 256 (268); v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 94. Im Sondervotum der Richter Landau und Kessal-Wulf zu BVerfGE 133, 377 wird außerdem auch noch auf die Wertungen der Hinterbliebenenversorgung nach SGB VI verwiesen.

¹¹¹ S. BT-Drs. 3/260, 34: Das Splittingverfahren „entspricht in gewissem Grade dem Gedanken [...] der gesetzlichen Zugewinnngemeinschaft“; BT-Drs. 7/1470, 222: Das Ehegattensplitting erscheint als „Reflex“ der Zugewinnngemeinschaft. S. auch die weiteren Nachweise in BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 94.

zum Einkommen der Eheleute insgesamt entspreche den Grundwertungen des Familienrechts¹¹².

Dies trifft insofern zu, als der Einführung des familienrechtlichen Zugewinnausgleichs und auch des Versorgungsausgleichs jeweils die gesetzgeberische Hypothese zugrunde lag, dass in der klassischen Alleinverdienerehe der Ehemann das den Eheleuten zur Verfügung stehende Erwerbseinkommen erst durch gleichwertige Arbeitsleistung der Ehefrau zu verdienen in der Lage sei. Der am Markt vergüteten Erwerbstätigkeit des Ehemannes stünden nämlich unmittelbare und mittelbare Erwerbsbeiträge der Ehefrau in Gestalt einer Entlastung des Ehemannes von Haushaltsarbeit oder der unentgeltlichen Mitwirkung der Ehefrau im Betrieb des Ehemannes gegenüber. Konkret rechtfertigte der Gesetzgeber seine Präferenz für die Zugewinngemeinschaft als gesetzlichen Güterstand wie folgt: „[Der] Güterstand [der Gütertrennung] benachteiligt aber die Frau, weil sie in der Regel den Haushalt führt, also keinen Beruf ausübt und nichts verdient, während der Mann erwerbstätig ist und seine Einkünfte in sein Alleineigentum fallen. Die Frau ist dann, wenn die Ehe geschieden wird, auf einen in der Praxis oft nicht durchsetzbaren Unterhaltsanspruch und, wenn die Ehe durch den Tod des Mannes aufgelöst wird, auf ein meist bescheidenes Erbrecht angewiesen, während der Mann (oder sein Erbe) den Erwerb, *den er, unmittelbar oder mittelbar, durch die Mitarbeit der Frau erzielt hat*, in vollem Umfange behalten darf. Die Gütertrennung entspricht daher nicht dem Wesen der Ehe.“¹¹³

Indes zwingen die Betrachtungsweise des historischen Familienrechtsgesetzgebers und die darauf fußende Entscheidung für die Zugewinngemeinschaft

¹¹² S. J. Lang, *StuW* 1983, 103 (114 f.); *Isensee*, 57. *DJT / II*, 1988, N 57; *Lingemann*, *Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung*, 1994, 170; *Wendt*, in *FS Tipke*, 1995, 47 (63); *Seer*, in *FS Kruse*, 2001, 357 (364 f.); *von Proff zu Irnich*, *Die eheähnliche Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht*, 2007, 118 ff.; *Jachmann*, *BB* 2008, 591; *Jachmann/Liebl*, *DStR* 2010, 2009; *Birk*, *FR* 2012, 1029 (1031); *Horlemann*, in *Lademann*, *EStG*, § 32a Rz 92; *Sandweg*, *DStR* 2014, 2097 (2099); *Seiler*, in *Kirchhof*, *EStG*¹⁴, 2015, § 26 Rz. 2; wohl auch *Vogel*, *StuW* 1999, 201 (214 f.). Mit Einschränkungen (nicht im Fall des Güterstands der Gütertrennung) auch *Tipke*, *Bezüge und Abzüge im Einkommensteuerrecht*, *StuW* 1980, 1 (10). A.A. Steuerreformkommission 1971 (II Tz. 555).

¹¹³ S. BT-Drs. II/224, Anlage 1, 37. Hervorhebung nur hier.

als gesetzlichem Güterstand in der Ehe (der auch in der Praxis dominiert¹¹⁴) von Verfassungen wegen nicht dazu, das Ehegattensplitting als eine oder gar einzige dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechende Form der Ehegattenbesteuerung zu qualifizieren. Zum einen basiert danach auch der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft auf empirischen Einschätzungen des Gesetzgebers zur wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe, die sich – insbesondere im Zeitablauf nach mehreren Jahrzehnten wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Entwicklung – anders als gesetzgeberische Präferenzwertungen ohne Weiteres als überholt erweisen können, d.h. falsifizierbar sind¹¹⁵. Das Steuerrecht wäre dann aber durch das Postulat der Einheit der Rechtsordnung nicht daran gehindert, derartige Entwicklungen zum Anlass für eine Revision des Splittingverfahrens zu nehmen. Im Gegenteil hat das BVerfG bereits mehrfach betont, dass den Gesetzgeber eine Beobachtungspflicht dahingehend trifft, ob sich seine ursprünglichen empirischen Annahmen bei der Verabschiedung eines Gesetzes bewahrt haben, und auch dahingehend, ob nachfolgende Veränderungen der für den Gesetzeserlass maßgeblichen Umstände eine Neubewertung und ggf. Anpassung der Gesetzgebung erfordern¹¹⁶. Diese Beobachtungspflicht wird für die Steuergesetzgebung nicht dadurch suspendiert, dass sie potenziell auch in einem weiteren Rechtsgebiet – dem Familienrecht – Reformbedarf auslösen könnte. Mit anderen Worten wäre der Gesetzgeber tendenziell dazu angehalten, parallel zu einer etwaigen Reform des Splittingverfahrens auch das Recht des Zugewinnausgleichs zu überdenken, er dürfte sich aber nicht umgekehrt durch im Rahmen des Familienrechts zwar übereinstimmend getroffene, aber ggf. empirisch widerlegte Annahmen davon abhalten lassen, das Steuerrecht zu reformieren¹¹⁷.

¹¹⁴ Nach den Berechnungen von *Baumgarten/Houben*, *StuW* 2014, 116 (123) basierend auf den Daten des German Panel of Household Finances 2010/2011 leben ca. 86 % der in Deutschland ansässigen Eheleute im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft.

¹¹⁵ Insoweit wie hier – Tatsachen-, keine Wertungsfrage – *Homburg*, *StuW* 2000, 261 (265); *Mellinghoff*, in *Bareis/Birk/Borgsmidt* (Hrsg.), *Grundrechtsschutz im Steuerrecht*, 2001, 39 (63).

¹¹⁶ S. dazu BVerfG v. 18.12.1968 – 1 BvL 5/64 u.a., BVerfGE 25, 1 (12 f.); v. 8.8.1978 – 2 BvL 8/77, BVerfGE 49, 89 (130); v. 8.4.1997 – 1 BvR 48/94, BVerfGE 95, 267 (314); v. 16.3.2004 – 1 BvR 1778/01, BVerfGE 110, 141 (158, 166); v. 19.3.2013 – 2 BvR 2628/10 u.a., BVerfGE 133, 168 (235 f.).

¹¹⁷ Tendenziell a.A. wohl *Söhn*, in *FS Oberhauser*, 2000, 413 (423); *Tipke*, *StRO* I², 2000, 374 und 383. Im Ergebnis wie hier *Vogel*, *StuW* 1999, 201 (206).

Zum anderen und vor allem ist es aber auch keineswegs ausgeschlossen, dass unterschiedliche Zwecksetzungen von familienrechtlicher und steuerrechtlicher Regelung auch in unterschiedlichem Maße dazu Anlass geben, auf Veränderungen der familiären und gesellschaftlichen Realität durch Anpassungen der Gesetzeslage zu reagieren. Dient die familienrechtliche Zugewinnsgemeinschaft nach den oben zitierten Vorstellungen des Gesetzgebers gerade dem Schutz der Ehefrau vor finanziellen Nachteilen infolge unzureichender nahehelicher Unterhaltsansprüche bzw. Erbteile, so mag die effektive Verwirklichung dieses Schutzzwecks gröbere Typisierungen des Beitrags der Ehefrau (bzw. generell des weniger verdienenden Ehegatten) zur Erwirtschaftung des zu verteilenden Zugewinns während der Dauer der Ehe rechtfertigen. Dabei wird der Gesetzgeber auch zu berücksichtigen haben, dass der letztlich durchsetzbare Anspruch auf Zugewinnausgleich in der Praxis häufig infolge von Vermögensverschleierungen, illoyalen Vermögensminderungen oder schlicht Beweisschwierigkeiten nur einen Teil des tatsächlich erzielten Zugewinns widerspiegelt¹¹⁸, und dass zudem die nahehelichen Unterhaltsansprüche als alternative Versorgungsgrundlage zwischenzeitlich zugunsten einer stärkeren Betonung der Eigenverantwortung des geschiedenen Ehepartners zurückgedrängt worden sind¹¹⁹. Damit gibt im familienrechtlichen Kontext die *nacheheliche Kompensationsfunktion* des Zugewinnausgleichs eine zusätzliche und zunehmend bedeutsame Legitimationsgrundlage für selbigen ab. Für die steuerliche *Zurechnung* von Erwerbseinkommen hingegen spielen derartige Erwägungen zur verfassungsrechtlich gebotenen¹²⁰ nahehelichen Absicherung des nicht oder nur geringfügig erwerbstätigen Ehegatten im Fall des Scheiterns der Ehe keine Rolle.

Familienrechtlich determiniert wäre die Ausgestaltung der Ehegattenbesteuerung vor diesem Hintergrund allenfalls dann, wenn dem Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft unmittelbar zivilrechtliche Vorgaben zur Zuordnung von Erwerbseinkommen in der intakten Durchschnittsehe zu entnehmen wären, die nach der allgemeinen Zurechnungsdogmatik des Einkommensteuerrechts eine je hälftige steuerliche Zurechnung zu jedem der beiden Ehegatten nahelegen würden. Dies ist jedoch nicht der Fall. Denn erstens

¹¹⁸ S. dazu etwa *Bornheim/Schnüttgen*, Verschwiegenes Vermögen und hinterzogene Steuern in der Ehescheidung, DStR 2010, 1942, m.w.N.

¹¹⁹ S. *Trieb*s, Begrenzung und Befristung des Ehegattenunterhalts nach § 1578b BGB n.F., FPR 2008, 31; *Born*, Das neue Unterhaltsrecht, NJW 2008, 1 (2).

¹²⁰ S. BVerfG v. 23.6.1993 – 1 BvR 133/89, BVerfGE 89, 48 (62); *Badura*, in M/D, GG, Art. 6 Rz. 46 f.; *Robbers*, in vM/K/S, GG⁶, 2010, Art. 6 Abs. 1 Rz. 68 ff.

greift für die Dauer der intakten Ehe, für die allein das Ehegattensplitting beansprucht werden kann, im gesetzlichen Güterstand des Zugewinnausgleichs gerade eine rechtliche Trennung der Vermögenssphäre der Eheleute¹²¹. Im Unterschied zur in Deutschland kaum verbreiteten¹²² Gütergemeinschaft nach §§ 1415 ff. BGB wird der erwerbswirtschaftliche Verdienst eines Ehepartners also nicht Teil eines gemeinschaftlich von beiden Eheleuten verwalteten Vermögensstocks, sondern ist eigentumsrechtlich weiterhin allein dem betreffenden Ehegatten zuzuordnen¹²³. Ein etwaiger Zugewinnausgleich kann erst nach Beendigung der Ehe eingefordert werden. Daran ändert auch der ergänzende Hinweis des BVerfG nichts, das Familienrecht trage dem Gedanken der ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft schon während des Bestehens der Ehe durch gewisse Beschränkungen der Verwaltungsbefugnis der Ehegatten (§§ 1365 bis 1367, 1369 BGB) Rechnung¹²⁴. Denn diese Spezialregelungen dienen jeweils nur dem Schutz des je anderen Ehegatten vor einem Entzug des gemeinsam genutzten Hausrates bzw. vor der Vereitelung des nahehelichen Zugewinnausgleichs durch eine Vermögensveräußerung im Ganzen¹²⁵. Dieser Schutzzweck erlaubt keine Rückschlüsse zur gemeinsamen Zurechnung des Erwerbseinkommens, sondern bestätigt

¹²¹ Darauf weisen auch hin *Böckenförde*, Steuergerechtigkeit und Familienlastenausgleich, *StuW* 1986, 335 (339); *Gotthardt*, Die Ehegattenbesteuerung, 1992, 115; *Vorwold*, *FR* 1992, 789; *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, 1998, 91 f.; *Sacksofsky*, Steuerung der Familie durch Steuern, *NJW* 2000, 1896 (1900); *Huster*, Die ethische Neutralität des Staates, 2002, 588; *A. Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 277 f. und 313 f.

¹²² Nach den Berechnungen von Baumgarten/Houben, *StuW* 2014, 116 (123) basierend auf den Daten des German Panel of Household Finances 2010/2011 leben knapp 9 % der in Deutschland ansässigen Eheleute im Güterstand der Gütergemeinschaft.

¹²³ S. auch BVerfG v. 24.1.1962 – 1 BvL 32/57, BVerfGE 13, 290 (308): „[...] das gesetzliche Güterrecht [begründet] weder eine Gemeinschaft des Eigentums noch der Verwaltung, noch der Benutzung [...]; die Ehe gibt dem Ehegatten [...] [k]ein irgendwie geartetes Prüfungs-, Mitbestimmungs-, [...] oder Gewinnbeteiligungsrecht“. Vgl. ferner BVerfG v. 28.2.1980, 1 BvL 17/77 u.a., BVerfGE 53, 257 (298 f.), wonach auch der naheheliche Versorgungsausgleich zunächst die eigentumsrechtliche Position des Ausgleichsverpflichteten während des Bestehens der Ehe unberührt lässt, mag sie hinsichtlich ihrer Verwendung auch „von vornherein durch die Ehe bestimmt und gebunden“ sein.

¹²⁴ S. BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (346); v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 94.

¹²⁵ S. BT-Drs. II/224, Anlage 1, 39 und 41.

vielmehr umgekehrt, dass während der Ehe jeder Ehegatte durch seine etwaige Erwerbstätigkeit gesondert Vermögen bildet, was eine solche gesetzgeberische Vorsorge gerade erst erforderlich macht¹²⁶.

Zweitens und vor allem verbürgt auch der Anspruch auf Zugewinnausgleich nur die Partizipation am (größeren) Vermögenszuwachs des besser verdienenden Ehegatten, lässt aber die ursprüngliche zivilrechtliche Zurechnung des jeweiligen Erwerbseinkommens und erst recht der Erwerbstätigkeit als Einkunftsquelle unberührt. Es kann daher auch dahinstehen, ob man bei wirtschaftlicher Betrachtung das Ehegattensplitting als periodisierte Vorwegnahme des nahehelichen Zugewinnausgleichs begreifen könnte¹²⁷. Denn auch und gerade dann würde sich der Zugewinnausgleich nur als eine – auf die Ersparnisbildung bezogene – Ergänzung der laufenden ehelichen Unterhaltsansprüche darstellen, aber nicht zur Begründung eines im Lichte der einkommensteuerlichen Zurechnungsdogmatik maßgeblichen Erwerbsbeitrags des Ausgleichsberechtigten taugen¹²⁸.

Drittens schließlich würde eine Modifikation oder Abschaffung des Ehegattensplittings auch nicht die gesetzliche Vorgabe der §§ 1360 f. BGB betreffend die Gleichwertigkeit der von beiden Ehepartnern übernommenen Aufgaben im Rahmen der in gemeinsamer Entscheidung getroffenen innerehelichen Arbeitszuweisung¹²⁹ in Frage stellen. Denn angesprochen ist dort die Gleichwertigkeit der jeweiligen Beiträge zum Familienunterhalt¹³⁰, aber nicht die vorgelagerte und hier allein maßgebliche Frage (s.o. unter 1.d.), wer im Rah-

¹²⁶ Ähnlich *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, 1998, 91; *A. Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 278 f.

¹²⁷ So *J. Lang*, StuW 1983, 103 (114); *ders.*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988, 629 f.; *von Proff zu Irnich*, Die eheähnliche Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht, 2007, 119 f.; ähnlich *Winhard*, DStR 2006, 1729 (1731). Kritisch hingegen *A. Meyer*, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 314.

¹²⁸ Vgl. auch *Kanzler*, Sind andere europäische Modelle der Eheförderung auf Deutschland übertragbar?, FR 2002, 760 (766): Die Argumentation der h. Lit. läuft auf eine „systemwidrige Vermischung von Einkommenserzielung und Einkommensverwendung“ hinaus; zustimmend *Maurer*, Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung von Ehegatten und Familien, 2004, 129; *Siegel*, in HHR, EStG/KStG, § 32a EStG, Rz. 28.

¹²⁹ S. dazu BVerfG v. 5.2.2002 – 1 BvR 105/95 u.a., BVerfGE 105, 1, Rz. 32 f., m.w.N.

¹³⁰ S. dazu auch *Gräfin Nesselrode*, in Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Band I, 2013, § 56 Rz. 8.

men der Ehe einen Beitrag zur Erwirtschaftung des zwischen den Eheleuten ggf. unterhaltsrechtlich zu verteilenden Markteinkommens leistet. Auch wenn die Beiträge der Eheleute zum gemeinsamen Ehe- und Familienleben im Verhältnis zueinander als gleichwertig zu beurteilen sind, schließt dies nicht aus, sie im Außenverhältnis insbesondere zu staatlicherseits verfassten Solidargemeinschaften – hier der Solidargemeinschaft der Steuerzahler – in ihrer jeweiligen marktwirtschaftlichen Dimension zu erfassen und insoweit individuell zuzurechnen und zu bewerten¹³¹. Auch das BVerfG spricht die Gleichwertigkeit der Beiträge der Ehegatten zur ehelichen Lebensführung stets nur in einem unterhalts- bzw. versorgungsrechtlichen Kontext an und folgert hieraus den Grundsatz „gleicher Teilhabe“ an dem den Eheleuten insgesamt zur Verfügung stehenden Einkommen¹³². Die vorgelagerte Frage, wer das Einkommen erzielt, wird dadurch jedoch nicht präjudiziert¹³³.

Die bisherigen Erwägungen gelten schließlich mutatis mutandis auch für den Versorgungsausgleich bei Scheidung¹³⁴, sodass auch unter Einbeziehung dieses familienrechtlichen Regelungskomplexes keine andersartigen Schlussfolgerungen angezeigt sind.

b. Erwerbsgemeinschaft in der „wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe“?

Neben dem vorstehend diskutierten Verweis auf familienrechtliche Wertungen hat das BVerfG in seiner Entscheidung aus dem Jahr 1982 freilich

¹³¹ Vgl. dazu auch BVerfG v. 24.7.1963, 1 BvL 11/61, 1 BvL 30/57, BVerfGE 17, 1 (10 f.).

¹³² S. bspw. BVerfG v. 5.2.2002 – 1 BvR 105/95 u.a., BVerfGE 105, 1 (10 ff.); v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 (207).

¹³³ S. BVerfG v. 25.1.2011 – 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193 (207): „Bei der Unterhaltsbemessung ist das Einkommen [...] den Ehegatten [...] grundsätzlich hälftig zuzuordnen, *unabhängig davon, ob es nur von einem oder von beiden Ehegatten erzielt worden ist.*“ (Hervorhebung nur hier); ähnlich v. 5.2.2002 – 1 BvR 105/95 u.a., BVerfGE 105, 1 (11): „[...] bemisst sich die Gleichwertigkeit der familiären Unterhaltsbeiträge von Ehegatten nicht an der Höhe des Erwerbseinkommens, *das einer oder beide Ehegatten erzielen*“ (Hervorhebung nur hier). Anders die Interpretation dieser Entscheidungen durch A. Meyer, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 304.

¹³⁴ Vgl. dazu auch Sondervotum Landau und Kessal-Wulf zu BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 122.

auch die „wirtschaftliche Realität“ der intakten Durchschnittsehe als Beleg für seine Annahme einer ehelichen Erwerbsgemeinschaft bemüht¹³⁵. Etwa 30 Jahre später war das BVerfG hier allerdings schon wesentlich zurückhaltender; eine dahingehende Annahme findet sich nur noch im Sondervotum der beiden dissentierenden Richter und auch dort eher beiläufig¹³⁶. Im Schrifttum handelt es sich hingegen seit jeher und nach wie vor um einen zentralen Argumentationsansatz zur Legitimation des Splittingverfahrens als einer bzw. *der* leistungsfähigkeitskonformen Variante der Ehegattenbesteuerung¹³⁷. In der Tat hängt von der Validität dieser Annahme angesichts der bisherigen Feststellungen zur mangelnden Tragfähigkeit komplementärer Begründungsansätze maßgeblich ab, ob das Splittingverfahren als verfassungsrechtlich grundsätzlich geboten oder zumindest vertretbar einzustufen ist¹³⁸.

aa. Das Konzept der Erwerbsgemeinschaft als Problem arbeitsteiliger Spezialisierung

Das Haushalts(erwerbs-)einkommen von Eheleuten kann allerdings unproblematisch dann als durch beide Ehegatten gemeinsam erworben, also als jeweils hälftig erzielt, angesehen werden, wenn beide Eheleute durch Erwerbstätigkeit in je gleichem betragsmäßigem Umfang dazu beitragen. Für diesen Fall zeitigt das Splittingverfahren indes ohnehin keine anderen steuerlichen Belastungswirkungen als die Individualveranlagung der

¹³⁵ S. BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (345 f.).

¹³⁶ S. Sondervotum Landau und Kessal-Wulf zu BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 126.

¹³⁷ So etwa *Haarmann*, Diskussionsbeitrag auf dem 50. DJT, 1974, L 186 f.; *Isensee*, 57. DJT / II, 1988, N 57; *Mellinghoff*, Maßstäbe für eine Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts, StVj. 1989, 130 (150); *J. Lang*, Verh. des 60. DJT, 1994, O 75; *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1994, 170; *Wendt*, in FS *Tipke*, 1995, 47 (63); *F. Klein*, DStZ 1997, 105 (107); *Lietmeyer*, DStZ 1998, 849 (851); *Stöcker*, BB 1999, 234 (238); *P. Kirchhof*, NJW 2000, 2792 f.; *ders.*, in Kirchhof, EStG¹⁴, 2015, § 2 Rz. 76; *ders.* u.a., Karlsruher Entwurf zur Reform des Einkommensteuergesetzes, 2001, 47; *Richter/Steinmüller*, FR 2002, 812 (816); *Stern*, Staatsrecht IV/1, 2006, 434; *Frye*, FR 2007, 1109 (1110 f.); *Pflüger*, in HHR, EStG/KStG, § 26b EStG Rz. 7. Ablehnend *Vorwold*, FR 1992, 789; *Tipke*, Der Karlsruher Entwurf zur Reform der Einkommensteuer, StuW 2002, 148 (171); *Huster*, Die ethische Neutralität des Staates, 2002, 589 f.

¹³⁸ S. dazu auch *Prinz*, Grundlagen der Familienbesteuerung unter Berücksichtigung finanzwissenschaftlicher Aspekte, FR 2010, 105 (108).

Ehegatten. Von Bedeutung für seine Legitimation als verfassungskonforme Zurechnungsregel ist daher nur die Frage, inwieweit sich auch bei ungleich verteiltem Erwerbseinkommen der Eheleute bis hin zum Extremfall der Alleinverdienerehe die These belegen lässt, der Mehr- bzw. Alleinverdienst des Ehegatten mit dem höheren Erwerbseinkommen sei anteilig auf eine Mitwirkung des anderen Ehegatten zurückzuführen. Bei ökonomischer Betrachtung wird mit dem Konzept der „wirtschaftlichen Realität einer Erwerbsgemeinschaft“ und der daraus abgeleiteten Vereinbarkeit des Splittingverfahrens mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip somit erkennbar auf die mögliche Spezialisierung der Ehepartner auf unterschiedliche Aktivitäten abgestellt, nämlich auf die Aktivität innerhalb des Haushalts einerseits und die Erzielung von Markteinkommen andererseits. Dem Splittingverfahren liegt dabei die Annahme zugrunde, dass der Ehepartner mit dem geringeren bzw. ohne Markteinkommen dem anderen Tätigkeiten im Haushalt abnimmt und ihm auf diese Weise „den Rücken freihält“ für die Konzentration auf seine Erwerbstätigkeit bzw. für eine erfolgreiche Karriere und die damit verbundene Möglichkeit eines höheren Erwerbseinkommens. Dies soll es rechtfertigen, einen hälftigen Beitrag des Zweitverdieners zum Mehrverdienst des Erstverdieners zu fingieren.

Zur Überprüfung dieser These ist es zunächst notwendig festzustellen, inwieweit sich für Eheleute überhaupt Anreize zu einer dahingehenden Spezialisierung ergeben können. Arbeitsteilige Spezialisierung ist keine Eigenart der Ehe, sondern vielmehr charakteristisch für eine moderne Marktwirtschaft. Auf den ersten Blick ist daher nicht evident, warum es in einer hochspezialisierten Ökonomie noch Spezialisierungsgewinne innerhalb der Ehe zu erzielen geben soll. Der Grund dafür ist darin zu finden, dass zwar ein großer Teil, aber nicht die gesamte Produktion der Arbeitsteilung durch den Markt unterworfen ist. Fast in jedem Haushalt wird gekocht, gewaschen, gebügelt etc., obwohl die komparativen Vorteile der Haushaltsmitglieder regelmäßig nicht in dieser Art breit gefächelter Hausarbeit liegen, sondern in stärker spezialisierten Tätigkeiten und namentlich im etwaigen (Ausbildungs-)Beruf. Dass es bei diesen haushaltsnahen Dienstleistungen gleichwohl nicht zur Auslagerung an hierauf spezialisierte Profis kommt, hat zwei Hauptgründe. Zum einen verhindern Fix- und Transaktionskosten die kostengünstige Bereitstellung von Dienstleistungen im kleineren Rahmen (d.h. die Arbeit in manchen Haushalten ist nicht umfangreich genug, um die Kosten der Anfahrt einer

externen Haushaltshilfe zu rechtfertigen)¹³⁹. Zum anderen aber spielt die Besteuerung hier eine substantielle Rolle. Transaktionen zwischen Fremden werden entlohnt, d.h. schaffen Markteinkommen, das versteuert werden muss und ggf. auch sozialabgabenpflichtig ist. Regelmäßig werden bei solchen Transaktionen zudem indirekte Steuern fällig. Dienstleistungen in der Ehe hingegen werden selbstverständlich nicht entlohnt, sie begründen also kein Markt- bzw. Erwerbseinkommen und gehen damit vollständig an der Besteuerung vorbei. Dies macht es häufig günstiger, selbst einzukaufen, zu kochen und zu waschen, auch wenn beide Partner für diese Tätigkeiten überqualifiziert sind.¹⁴⁰

Wir werden im Folgenden von einer Erwerbsgemeinschaft sprechen, wenn Spezialisierung im engeren Sinne stattfindet, d.h. wenn die Eheleute ihre Erwerbs- und Haushaltsarbeit substituieren¹⁴¹. In diesem Fall würde beispielsweise der Mann anbieten, eine Stunde weniger im Haushalt zu helfen und dafür eine Stunde mehr zu arbeiten. Die Frau müsste dementsprechend mehr im Haushalt und weniger beruflich arbeiten, um den Arbeitsausfall ihres Mannes im Haushalt zu kompensieren. Dies ist freilich nur dann notwendig, wenn Haushaltsdienstleistungen nicht an Dritte ausgelagert (oder schlicht unterlassen) werden können¹⁴². Wenn Letzteres gilt, entfällt die Notwendigkeit einer Spezialisierung im engeren Sinne. In diesem Fall muss ein Rückgang der Haushaltsarbeit des einen Ehepartners nicht durch die Mehrarbeit des anderen ersetzt werden. Die Erwerbsgemeinschaft bildet sich dann

¹³⁹ Dies betrifft auch das Bedürfnis nach Privatsphäre. So schön es sein kann, sich manchmal von Externen bekochen zu lassen; dass an jedem Abend ein externer Koch in der privaten Küche steht, ist für viele vielleicht eine irritierende Vorstellung.

¹⁴⁰ Teile der Literatur, beispielsweise *Listokin*, weisen darauf hin, dass diese Dienstleistungen innerhalb des Haushalts die Leistungsfähigkeit des Haushalts erhöhen und daher prinzipiell auch steuerlich zu berücksichtigen seien. *Listokin*, Taxation and Marriage: A Reappraisal, Faculty Scholarship Series 2014, Paper 4909 (188).

¹⁴¹ Demgegenüber besteht eine nach den Wertungen der einkommensteuerlichen Zurechnungsdogmatik beachtliche Erwerbsgemeinschaft nicht ohne Weiteres schon dann, wenn beide Ehegatten mit einem vergleichbaren Arbeitsaufwand zum Unterhalt beitragen; tendenziell anders der Ansatz von *Baumgarten/Houben*, *StuW* 2014, 116 (118).

¹⁴² Dabei können sowohl technologische als auch preisliche Gründe eine Rolle spielen.

nicht zwischen den Eheleuten, sondern in gewissem Sinne zwischen einem der Ehepartner und einem externen Dritten.

Ob die durchschnittliche Ehe in diesem Sinne als Erwerbsgemeinschaft charakterisiert werden kann, soll im Folgenden überprüft werden. Insbesondere soll dabei untersucht werden, inwieweit in der wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe das Erwerbseinkommen des Erstverdieners gerade die Frucht einer Spezialisierung innerhalb der Ehe ist. Wir betrachten dabei im Folgenden zunächst die Ehe ohne (haushaltsangehörige) Kinder, nachfolgend dann die Ehe mit Kindern.

bb. Ehen ohne haushaltsangehörige Kinder

*Baumgarten/Houben*¹⁴³ stellen basierend auf Daten des SOEP fest, dass „in der Ehe Spezialisierungsvorteile genutzt werden. Während sich der Ehemann im Bundesdurchschnitt rd. 9 Stunden der Erwerbsarbeit widmet, verwenden die Ehefrauen hierauf lediglich gut 5 Stunden ihrer täglichen Zeit“ (S. 119). Die nachfolgende Tabelle 1 zeigt etwas aktuellere Daten aus der Zeitverwendungserhebung 2012/13 des Statistischen Bundesamtes (Destatis 2015). Die Tabelle zeigt die Zeitaufwendung für Erwerbsarbeit und Hausarbeit bei alleinlebenden Arbeitnehmern und Zweiverdiener-Paaren, einmal insgesamt und einmal für die Altersgruppen 30 bis 44 und 45 bis 64. Es ist für unsere Zwecke sinnvoll, die Einverdiener-Paare auszuklammern, da die Vergleichbarkeit der Alleinlebenden und der Paare ansonsten gestört wäre. Außerdem besteht das Problem der unfreiwilligen Arbeitslosigkeit bei Alleinverdiener-Paaren. Insofern sind unsere Daten mit denen von *Baumgarten/Houben* ohnehin nicht direkt vergleichbar.

¹⁴³ *Baumgarten/Houben*, *StuW* 2014, 116.

Tabelle 1: Zeitverwendung (in Stunden pro Tag) einzelner Haushaltstypen

	Erwerbsarbeit		Hausarbeit	
	männlich	weiblich	männlich	weiblich
alleinlebend	8:20	7:43	2:45	3:45
30–44	8:54	8:10	2:05	2:43
45–64	8:08	7:42	2:51	3:26
Paar ohne Kinder	8:05	7:34	3:06	4:06
30–44	8:17	8:13	2:15	3:07
45–64	8:20	7:10	2:57	4:03
Paar mit Kindern	8:45	6:17	3:14	5:48
30–44	8:55	6:21	3:14	5:55
45–64	8:31	6:15	3:08	5:10

Quelle: Destatis 2015.

Die Daten zeigen, dass es zwischen alleinlebenden Individuen und Paaren ohne Kinder kaum Unterschiede gibt. Zwar weisen sowohl Männer als auch Frauen in Paarbeziehungen eine leicht erhöhte Haushaltsarbeit und leicht reduzierte Erwerbsarbeit auf, aber dieser Effekt ist fast vernachlässigbar. Frauen weisen konstant eine Stunde mehr Hausarbeit auf als Männer und arbeiten daher am Tag mehr als Männer, sowohl in der Paarbeziehung als auch außerhalb. Darüber hinaus entsteht ein signifikanter Unterschied zwischen Männern und Frauen erst, wenn Kinder ins Spiel kommen. Lässt sich also feststellen, dass es in einer kinderlosen Ehe nicht zu einer Spezialisierung der Eheleute kommt, eine Spezialisierung also erst mit Kindern stattfindet?

Ein solcher Schluss ist, wenn auch scheinbar von Tabelle 1 gestützt, methodisch nicht zulässig. Ein simpler Vergleich der Arbeitszeit lässt Rückschlüsse auf eine durch Ehe und Kinder bewirkte Spezialisierung der Ehegatten nicht zu (dies gilt auch für die Interpretationen durch *Baumgarten/Houben*). Es könnte beispielsweise schlicht sein, dass Frauen, die mehr Hausarbeit leisten, mit höherer Wahrscheinlichkeit verheiratet sind und Kinder haben. Allgemein gesprochen können sich Paare mit Kindern systematisch von Paaren ohne Kinder in Eigenschaften unterscheiden, die für unterschiedliche Arbeitszeiten verantwortlich sind. Solche, erwartungsgemäß ausgeprägten Unterschiede zwischen den Gruppen könnten für ähnliche (wie in Tabelle 1) oder unterschiedliche Zeitverwendung (wie bei *Baumgarten/Houben*) sor-

gen, ohne dass sich daraus eine Spezialisierung oder deren Abwesenheit ablesen ließe.

Zu klären ist, ob sich gerade aufgrund der ehelichen Lebensgemeinschaft (mit und ohne Kinder) systematische Veränderungen in der Zeitverwendung der Eheleute ergeben, d.h. ob sich die Tätigkeitsprofile der Partner im Sinne einer beiderseitigen, aufeinander abgestimmten Spezialisierung verschieben. In diesem Zusammenhang sind empirische Analysen der Eheprämie („marriage premium“) aufschlussreich, also der Tatsache, dass verheiratete Männer mehr verdienen als unverheiratete¹⁴⁴. Ehemänner, so eine mögliche, unmittelbar an das Konzept der Erwerbsgemeinschaft anknüpfende Erklärung, können mehr leisten in ihrem Beruf, weil die Ehefrau sie von der Haushaltsarbeit entlastet. Die Eheprämie beträgt je nach Messmethode, Datengrundlage usw. einen Lohnaufschlag von 10 bis 50 %¹⁴⁵. Methodisch ist der Nachweis einer Eheprämie nicht trivial, weil es auch in Betracht kommt, dass produktivere Männer mit höherer Wahrscheinlichkeit heiraten. In diesem Fall sähe es so aus, als ob die Ehe die Löhne erhöht, tatsächlich aber erhöht der Lohn die Wahrscheinlichkeit der Eheschließung. Dies wird in der Literatur Selbstselektionseffekt genannt (die produktiven Männer selektieren sich in die Ehe). Mittels statistischer Verfahren lässt sich die Eheprämie um den Einfluss der Selbstselektion bereinigen. Der Selbstselektionseffekt hat, je nach Studie, unterschiedliche Auswirkungen. In einigen führt er zur völligen Nivellierung der Eheprämie. *De Linde Leonard/Stanley* sichten 59 Studien zu diesem Thema und erstellen eine Meta-Analyse¹⁴⁶, die zu dem

¹⁴⁴ Hier ist allerdings zu beachten, dass die Daten häufig keine Unterscheidung zwischen Männern in unverheirateten Paarbeziehungen und alleinlebenden Männern zulassen.

¹⁴⁵ *Antonovics/Town*, Are All the Good Men Married? Uncovering the Sources of the Marital Wage Premium, *American Economic Review*, Papers and Proceedings 2004, Vol. 94(2), 317; *De Linde Leonard/Stanley*, Married with Children: What Remains when Observable Biases Are Removed from the Reported Male Marriage Wage Premium, *Labour Economics* 2015, Vol. 33, 72.

¹⁴⁶ Meta-Analysen nehmen die Informationen vieler Studien auf, um ein ‚Konsensmaß‘ für den betrachteten Schätzparameter zu ermitteln. Solche Studien können Publikationsbias und andere Messfehler aufdecken. Insbesondere reduzieren sie das Gewicht einzelner ungewöhnlicher Messergebnisse. Teil dieser Metastudie von *De Linde Leonard/Stanley* ist beispielsweise eine Studie von *Bardasi/Taylor*, die sehr wohl Spezialisierungseffekte findet. Im Kontext vieler anderer Studien ist dieses Resultat aber eher ein Ausreißer. *Bardasi/Taylor*, Marriage and Wages: A Test of the Specialization Hypothesis, *Economica* 2008, Vol. 75(299), 569.

Schluss kommt: “[T]here is a sizeable marriage wage premium in the US (9.4 % or 12.8 % for the twenty-first century)”, aber: “it is much smaller or nonexistent in non US labor markets”¹⁴⁷.

Die Eheprämie ist also tatsächlich kleiner, als manchmal behauptet wird. Doch auch die verbleibende Eheprämie ist nicht zwangsläufig ein Beweis für die Spezialisierung in der Ehe. Mehrere alternative Erklärungen kommen in Frage. Erstens könnten Männer durch die Ehe psychisch stabiler werden und dadurch länger und intensiver arbeiten (*de Linde Leonard/Stanley*). Zweitens ist es möglich, dass der Grenznutzen des Konsums in der Ehe steigt, d.h. in der Ehe wird Konsum wertvoller, sodass der Mann einen höheren Anreiz hat, auf Freizeit zu verzichten und lange und intensiv zu arbeiten¹⁴⁸. Drittens könnte die Ehe dem Arbeitgeber bestimmte Charaktereigenschaften signalisieren (Loyalität, Engagement etc.) und in der Folge höhere Löhne für verheiratete Männer nach sich ziehen. Viertens ist nicht auszuschließen, dass Lohnerhöhungen und Beförderungen eher Männern gewährt werden, die ein ähnliches Lebensmodell verwirklichen wie ihre Vorgesetzten, nämlich verheiratet sind. Die Ehe entspricht dann einer Norm, deren Erfüllung mit höherem Einkommen einhergeht.

De Linde Leonard/Stanley wägen diese Erklärungen gegen die Spezialisierungsthese ab und schließen: “Results from this meta-regression analysis cast doubt upon both the ‚selection‘ and the ‚specialization‘ explanation for the marriage-wage premium but are consistent with the notion that marriage may cause men to become more stable and committed workers.”¹⁴⁹ Auch *Pollmann-Schult*, der deutsche Daten aus dem SOEP verwendet, lehnt die Spezialisierungsthese ab. Deutsche Männer reduzieren nach der Eheschlie-

¹⁴⁷ *De Linde Leonard/Stanley*, *Labour Economics* 2015, Vol. 33, 72 (79).

¹⁴⁸ *Pollmann-Schult*, *Marriage and Earnings: Why Do Married Men Earn More than Single Men?*, *European Sociological Review* 2011, Vol. 27, 147. Freilich ist nicht ausgeschlossen, dass der Grenznutzen des Konsums konstant bleibt und stattdessen der Grenznutzen der Freizeit sinkt (weil die Freizeit in der Ehe vor allem mit der Ehefrau und nicht, wie vor der Ehe, mit den Freunden bei Fußball und Bier verbracht werden kann). Diese, zugegeben eigenwillige Erklärung findet sich allerdings bislang nicht in der Literatur.

¹⁴⁹ *De Linde Leonard/Stanley*, *Labour Economics* 2015, Vol. 33, 72 (72).

ßung ihre (ohnehin schon geringe) Arbeitszeit im Haushalt nicht¹⁵⁰. Ausschlaggebend könnte vielmehr ein durch die Ehe verursachter Anstieg im Grenznutzen des Konsums sein: “It is further shown that married men feel less satisfied with their financial situation as compared to their single counterparts. These results indicate that a lower level of pay satisfaction induce married men to put more effort into their work, which leads to higher wages.”¹⁵¹

Wir können zusammenfassend feststellen, dass verheiratete Männer eventuell zwar mehr verdienen, dies aber wahrscheinlich nicht auf eine Spezialisierung der Ehepartner zurückgeführt werden kann. Wenn aber der Mehrverdienst unabhängig von der Aktivität der Ehefrau ist, dann hat ein eventueller Rückzug der Ehefrau in den Haushalt bzw. aus der Erwerbstätigkeit (der bei Paaren ohne Kinder ohnehin statistisch eine Ausnahme bildet) andere Gründe als Spezialisierung. Hier kommen insbesondere Einkommenseffekte in Frage, die den relativen Wert der Freizeit erhöhen. Möglich ist auch, dass das häusliche Umfeld in der Partnerschaft einen höheren Nutzen stiftet, die Arbeit im Haushalt also wertvoller wird.

cc. Ehen mit haushaltsangehörigen Kindern

Ändert die Geburt eines Kindes den Charakter der Ehe zu einer Erwerbsgemeinschaft? Ein Kind, sofern es nicht extern betreut wird, lässt zumindest in den ersten Lebensjahren nicht zu, dass beide Eheleute vollzeitbeschäftigt sind. Unter diesen Umständen stellt sich die Frage, wer von den Eheleuten die Betreuung übernimmt; eine Spezialisierung ist in diesem Sinne also unausweichlich. Erneut legen die Zahlen in Tabelle 1 einen solchen Schluss nahe: Männer mit Kindern verbringen mehr Zeit in der Erwerbsarbeit, Frauen weniger. Während Männer nur wenig mehr im Haushalt arbeiten als ihre kinderlosen Geschlechtsgenossen, nimmt die Haushaltsarbeit bei Frauen einen substantiell höheren Raum ein. Doch wieder ist aus methodologischer Sicht

¹⁵⁰ *Pollmann-Schult*, *European Sociological Review* 2011, Vol. 27, 147. Dass Männer ein relativ starres Arbeitsangebot haben, das kaum von Familienstand, eigenem oder Nettolohn des Partners beeinflusst wird, ist nicht einfach zu erklären. Siehe dazu auch *Knowles*, der das konstant hohe Arbeitsangebot von Männern als Verhandlungsergebnis innerhalb des Haushalts interpretiert. *Knowles, Why Are Married Men Working So Much? An Aggregate Analysis of Intra-household Bargaining and Labour Supply*, *Review of Economic Studies* 2013, Vol. 80(3), 1055.

¹⁵¹ *Pollmann-Schult*, *European Sociological Review* 2011, Vol. 27, 147 (147).

Vorsicht geboten: Vielleicht bekommen länger arbeitende Männer einfach mit höherer Wahrscheinlichkeit Kinder?

Es wäre also wünschenswert, Längsschnittdaten zu betrachten, die den Übergang von der kinderlosen Ehe zur Ehe mit Kindern abbilden. Das Sozio-ökonomische Panel (SOEP) bietet diese Gelegenheit. *Pollmann-Schult* zeigt für den Zeitraum 1985 bis 2006, dass Männer in Reaktion auf das erste Kind die nicht-kinderbezogene Hausarbeit um eine halbe Stunde pro Woche einschränken, aber die kinderbezogene Hausarbeit um mehr als 7 Stunden erhöhen. Eine ähnliche, wenngleich etwas abgeschwächte Reaktion ruft das zweite Kind hervor. Ab dem dritten Kind erhöht der Vater auch die nicht-kinderbezogene Hausarbeit.

Die höhere zeitliche Belastung in der Familie schlägt sich allerdings nicht in niedrigerem Einkommen nieder – im Gegenteil. Ähnlich wie bei der Eheprämie lässt sich eine Vaterschaftsprämie beim Einkommen des Ehemannes beobachten, die bis zu 12 % des Einkommens betragen kann, siehe *Choi et al.*¹⁵² sowie *Pollmann-Schult*, und – wenn überhaupt – nur zu einem kleinen Teil auf eine Erhöhung der Arbeitszeit zurückzuführen ist¹⁵³. Allerdings ist auch hier unklar, ob die Kausalität nicht in die entgegengesetzte Richtung verläuft; dass nämlich das erhöhte Einkommen die Eheleute dazu veranlasst, Kinder zu bekommen^{154,155}.

¹⁵² *Choi/Joesch/Lundberg*, Sons, Daughters, Wives, and the Labour Market Outcomes of West German Men, *Labour Economics* 2008, Vol. 15, 795.

¹⁵³ Ob der Ehemann auch seine Arbeitszeit in Reaktion auf die Vaterschaft ausweitet, ist in der Literatur ungeklärt. *Choi et al.* finden erhöhte Arbeitszeit nur für drei oder mehr Kinder, *Astone et al.* finden gar keine Reaktion für verheiratete Väter, *Astone/Dariotis/Sonenstein/Pleck/Hynes*, Men's Work Efforts and the Transition to Fatherhood, *Journal of Family and Economic Issues* 2010, Vol. 31(1), 3.

¹⁵⁴ Für die entgegengesetzte Kausalität spricht laut *Choi et al.*, dass das Einkommen auch mit zunehmender Dauer der Ehe steigt und somit häufig mit dem Effekt von Kindern auf das Einkommen verwechselt werden kann.

¹⁵⁵ Die Literatur begegnet diesem Problem, indem sie den Einfluss des Kindergeschlechts betrachtet, von dem man ausgehen kann, dass es zufällig ist. Überraschenderweise finden *Choi et al.* und einige weitere Studien, dass die Vaterschaftsprämie hauptsächlich bei Söhnen auftritt, nicht jedoch bei Töchtern. Auch verbringen Väter längere Zeit im Haushalt, wenn ihr Kind ein Sohn ist, und bleiben mit höherer Wahrscheinlichkeit im Haus der Familie wohnhaft.

Unumstritten in der empirischen Literatur ist der Befund, dass die Mutter nach der Geburt des ersten Kindes ihre Erwerbsarbeitszeit substantziell reduziert, siehe z.B. *Smith et al.*¹⁵⁶ Dies scheint ein länderübergreifendes Phänomen zu sein. Noch dramatischer als der Arbeitszeitrückgang ist der Rückgang des Stundenlohns der Frau, der sich allein mit dem durch die Mutterzeit entstehenden Erfahrungslücke nicht erklären lässt. Auch persönliche Charakteristika der Mütter (wie Ausbildung, Alter etc.) und Teilzeitarbeit erklären nicht das gesamte Ausmaß der Lohnsenkung (*Waldfoegel 1997, 1998*)¹⁵⁷. ArbeitsmarktökonomInnen werben daher seit einiger Zeit dafür, statt des *Gender Wage Gap* den *Family Wage Gap* in den Fokus zu rücken (*Davies/Pierre*)¹⁵⁸. Während sich die Löhne zwischen Männern und Frauen ohne Kinder bis in den einstelligen Prozentbereich angeglichen haben, klafft eine große Lücke zwischen den Löhnen von Männern und Frauen mit Kindern. Diese in der Literatur als *Motherhood Penalty* bezeichnete „Bestrafung“ des Mutterseins beträgt einer Studie von *Ejrnaes/Kunze* zufolge für Deutschland zwischen 3 und 6 % Lohnverlust pro Jahr Erziehungszeit, d.h. eine Mutter, die nach 5 Jahren wieder in ihren Beruf zurückkehrt, muss mit Lohninbußen von bis zu 30 % rechnen. Dies lässt sich mit beobachtbaren Charakteristika der Mütter nicht erklären. Eine familienunfreundliche Arbeitsplatzkultur, traditionale Familienvorstellungen in den Unternehmen, eine durch die Kinder veränderte Präferenz für weniger anstrengende Arbeit (siehe z.B. *Beblo et al.*¹⁵⁹ und *Azmat/Ferrer*¹⁶⁰) usw. kommen als Erklärungen in Frage, bleiben aber oftmals mangels Evidenz Spekulation.

Der Rückgang der Arbeitszeit der Ehefrau und die weitestgehend konstant bleibende Erwerbsarbeit des Ehemannes lassen die Interpretation zu, dass es sich hier um einen Spezialisierungsvorgang handelt, der prinzipiell dazu

¹⁵⁶ *Smith/Dex/Vlasblom/Callan*, The Effects of Taxation on Married Women's Labour Supply across Four Countries, *Oxford Economic Papers* 2003, Vol. 55(3), 417.

¹⁵⁷ *Waldfoegel*, The Effect of Children on Women's Wages, *American Sociological Review* 1997, Vol. 62(2), 209; *ders.*, Understanding the "Family Gap" in Pay for Women with Children, *Journal of Economic Perspectives* 1998, Vol. 12(1), 137.

¹⁵⁸ *Davies/Pierre*, The Family Gap in Pay in Europe: A Cross-Country Study, *Labour Economics* 2005, Vol. 12, 469.

¹⁵⁹ *Beblo/Bender/Wolf*, Establishment-Level Wage Effects of Entering Motherhood, *Oxford Economic Papers* 2009, Vol. 61(1), 11.

¹⁶⁰ *Azmat/Ferrer*, Gender Gaps in Performance: Evidence from Young Lawyers, *CEPR Discussion Paper No. 10867*, 2015.

geeignet ist, das Ehegattensplitting zu legitimieren. Folgende empirisch belegte Begleiterscheinungen sind dabei zu berücksichtigen. Erstens ist die Spezialisierung fast durchgehend geschlechtsspezifisch: Die Frau reduziert ihre Arbeitszeit, nicht der Mann¹⁶¹. Zweitens hat die Arbeitszeitreduktion einen persistenten Effekt auf das Einkommen der Frau. Drittens ist die nach der Geburt eines Kindes beim Verdienst des Mannes zu beobachtende Vaterschaftsprämie nicht auf erhöhte Erwerbsarbeit oder verringerte Haushaltsarbeit zurückzuführen (die Annahme einer erhöhten Intensität der Arbeit lässt sich freilich empirisch nicht widerlegen).

Ein wichtiges Charakteristikum der Spezialisierung nach der Geburt des Kindes ist aber auch, dass eine dahingehende Notwendigkeit nur vorübergehend besteht und sich mit wachsendem Lebensalter des Kindes in zunehmendem Maße reduziert bzw. vollständig entfällt. Schon kurz nach der Geburt gibt es inzwischen Alternativen zur kinderbezogenen Hausarbeit durch die Frau in Form von Kinderbetreuungseinrichtungen bzw. Kindertagespflegeangeboten. Die Nutzung solcher externer Kinderbetreuungsmöglichkeiten ist in den vergangenen Jahren stark gewachsen. Von 2006 bis 2015 ist der Anteil der unter-dreijährigen Kinder, die extern betreut werden, von 13,6 auf 32,9 % gestiegen (in Westdeutschland von 7,9 auf 27,4 %).

Dabei hat allerdings bei Kindern im ersten Lebensjahr die externe Kindertagesbetreuung mit bundesweit 2,6 % nach wie vor eine nur sehr geringe Bedeutung¹⁶². Hier findet, wie oben konstatiert, in der intakten Durchschnittsreihe wie auch in anderen Formen der Paarfamilie typischerweise eine weitgehende Spezialisierung zwischen beiden Eltern statt: Nur bei 7 % der Paare mit jüngstem Kind unter einem Jahr gehen beide Elternteile einer Erwerbstätigkeit nach¹⁶³. Dagegen nehmen bereits 35,8 % der Eltern von Ein- bis Zweijährigen ein Angebot der Kindertagesbetreuung in Anspruch; bei den Zwei- bis Dreijährigen sind es sogar schon 61,3 %¹⁶⁴. Jeweils über 95 % dieser Kleinkinder werden dabei an allen 5 Werktagen der Woche fremd betreut. Bei ca. 85 % von ihnen ist eine Betreuungszeit von mehr als 25 Wochenstunden vertraglich vereinbart worden; und bei immer noch

¹⁶¹ S. auch Statistisches Bundesamt, Geburtstrends und Familiensituation in Deutschland, 2012, 39 f.: Für Männer ist eine Familiengründung kaum mit einer beruflichen Veränderung verbunden.

¹⁶² Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung v. 1.10.2015 – 368/15, 1.

¹⁶³ S. Statistisches Bundesamt, Geburtstrends und Familiensituation in Deutschland, Wiesbaden 2012, 46.

¹⁶⁴ Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung v. 1.10.2015 – 368/15, 1.

deutlich mehr als der Hälfte von ihnen beläuft sich die tägliche Dauer der externen Betreuung auf durchgängig mehr als 7 Stunden¹⁶⁵. Hier gehen 38 bzw. 49 % der Mütter einer Erwerbstätigkeit nach, davon etwa jeweils 30 % in Vollzeit¹⁶⁶. Mit diesem Trend dürfte auch ein deutlicher Anstieg derjenigen Paarfamilien korrespondieren, in denen beide Elternteile aktiv einer Erwerbstätigkeit nachgehen¹⁶⁷.

Der Anteil extern betreuter Kinder zwischen 3 und 6 Jahren beläuft sich in ganz Deutschland auf über 95 %¹⁶⁸. Mehr als 99 % von ihnen, d.h. so gut wie alle diese Kinder besuchen eine Betreuungseinrichtung an 5 Tagen die Woche. Für den ganz überwiegenden Teil (zwischen 85 und 88 %) haben die Eltern eine Fremdbetreuung von mehr als 25 Wochenstunden vereinbart. Die Quote der durchgängig mehr als 7 Stunden täglich fremdbetreuten Kinder beträgt auch hier noch zwischen 45 und 48 %, je nach Altersgruppe¹⁶⁹.

Gleichzeitig ist die staatliche Förderung der Tageseinrichtungen und Tagespflegeangebote, die eine solche Betreuung leisten, in den letzten Jahren stark angestiegen¹⁷⁰. Insbesondere gibt es seit dem 1. August 2013 für Kinder ab dem vollendeten ersten Lebensjahr einen bundesweiten Rechtsanspruch auf

¹⁶⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt, Statistiken der Kinder- und Jugendhilfe, Kinder und tätige Personen in Tageseinrichtungen und in öffentlich geförderter Kindertagespflege am 1.3.2015, Wiesbaden 2015, 53 und 57.

¹⁶⁶ S. Statistisches Bundesamt, Geburtstrends und Familiensituation in Deutschland, 2012, 43.

¹⁶⁷ Vgl. Statistisches Bundesamt, Geburtstrends und Familiensituation in Deutschland, 2012, 45: Bei 29 % der Paare mit Kindern im Alter von unter drei Jahren gingen 2012 beide Elternteile einer Erwerbstätigkeit nach. Berücksichtigt man, dass das „Doppelverdienermodell“ bei haushaltsangehörigen Kindern von unter einem Jahr nur in 7 % aller Familien praktiziert wird (s.o.), so ist es naheliegend, dass der Anteil doppelverdienender Paare mit jüngstem Kind zwischen einem und drei Jahren mit dem Anteil berufstätiger Mütter insgesamt korreliert bzw. knapp unter den diesbzgl. einschlägigen Prozentsätzen liegt.

¹⁶⁸ Quelle: Statistisches Bundesamt; https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/Soziales/Sozialleistungen/Kindertagesbetreuung/Tabellen/Tabellen_Betreuungsquote.html.

¹⁶⁹ Vgl. Statistisches Bundesamt, Statistiken der Kinder- und Jugendhilfe, Kinder und tätige Personen in Tageseinrichtungen und in öffentlich geförderter Kindertagespflege am 1.3.2015, Wiesbaden 2015, 53 und 57.

¹⁷⁰ Nach BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 u.a., BVerfGE 99, 216 (234) wird damit nicht zuletzt auch einem dahingehenden Verfassungsauftrag Rechnung getragen.

einen öffentlich geförderten Betreuungsplatz¹⁷¹. Ob gesellschaftlicher Wandel die Familienpolitik und damit die finanzielle Förderung bedingt hat oder ob die Kausalität andersherum verläuft, ist für unsere Zwecke nicht erforderlich festzustellen.¹⁷² Entscheidend ist, dass die Spezialisierung zunehmend ausgelagert wird und die Hürden für eine Vollbeschäftigung beider Ehepartner sinken. Darüber hinaus lässt sich generell feststellen, dass haushaltsangehörige Kinder mit zunehmendem Alter weniger Betreuung benötigen und die Mütter wieder verstärkt eine berufliche Tätigkeit ausüben. Insgesamt wird das Doppelverdienermodell in Paarfamilien mit Kindern unter 18 Jahren knapp doppelt so häufig praktiziert wie die traditionelle Rollenverteilung des Vaters als Alleinverdiener¹⁷³. Allerdings dominiert hier durchgängig die Variante des in Vollzeit tätigen Vaters und der in Teilzeit tätigen Mutter¹⁷⁴.

Zusammenfassend ist also zu konstatieren, dass Kinder zunächst eine Spezialisierung der Eheleute auf begrenzte Zeit notwendig machen. In Ehen mit Kindern findet im ersten Jahr nach der Geburt zunächst eine nahezu vollständige Spezialisierung statt; typischerweise dergestalt, dass der Ehemann seine Arbeitszeit konstant hält, während sich die Ehefrau der Kinderbetreuung und Haushaltsführung widmet. In dieser Zeit besteht die Erwerbsgemeinschaft zwischen den Eheleuten tatsächlich auch in der wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsruhe. Das Erwerbseinkommen des Allein- oder Erstverdieners kann als mittelbar vom anderen Ehegatten miterwirtschaftet

¹⁷¹ S. § 24 SGB VIII.

¹⁷² *Blau/Currie* dokumentieren in einer Übersichtsstudie, dass das Arbeitsangebot von Müttern sehr stark negativ mit den Kosten für Kinderbetreuung korreliert. In welche Richtung die Kausalität verläuft – ob eine Kostensenkung Mütter zurück in den Arbeitsmarkt lockt oder das Interesse an Erwerbsarbeit zu politisch induzierten Kostensenkungen der Kinderbetreuung sorgt –, ist auch hier umstritten; methodisch ausgereifere Studien zeigen jedoch zumindest teilweise eine starke kausale Wirkung der Betreuungskosten auf die Arbeitsmarktpartizipation von jungen Müttern. *Blau/Currie*, *Preschool, Day Care, and After School Care: Who's Minding the Kids?*, in Hanushek/Welch (Hrsg.), *Handbook of the Economics of Education*, 2006, 1163.

¹⁷³ S. Statistisches Bundesamt, *Geburtenrends und Familiensituation in Deutschland*, 2012, 46.

¹⁷⁴ Diese Variante macht in allen Paarfamilien, in denen beide Elternteile aktiv erwerbstätig sind, unabhängig vom Alter der minderjährigen haushaltsangehörigen Kinder etwa 70 % aus. S. Statistisches Bundesamt, *Geburtenrends und Familiensituation in Deutschland*, 2012, 46; vgl. ferner Statistisches Bundesamt, *Mikrozensus, Bevölkerung und Erwerbstätigkeit – Stand und Entwicklung der Erwerbstätigkeit in Deutschland*, Wiesbaden 2014, 82 und 84.

angesehen werden, weil und soweit dieser sich auf Haushaltsführung und Kinderbetreuung spezialisiert. In einer durchschnittlichen Ehe mit Kindern tritt eine solche Phase ein- bis zweimal während der Dauer der Ehe auf, da nur ein kleiner Teil der Ehen „kinderreich“ mit drei oder mehr Kindern ist¹⁷⁵.

Ab 12 Monaten nach der Geburt werden dann in zunehmendem Maße externe Betreuungsangebote wahrgenommen, die die Notwendigkeit einer Spezialisierung innerhalb des ehelichen Haushalts substanziell reduzieren oder obsolet machen. Schon ab dem Alter von zwei Jahren ist nicht mehr die ausschließliche Eigenbetreuung durch einen oder beide Elternteile, sondern vielmehr eine signifikante Auslagerung der Betreuung auf externe Einrichtungen und Anbieter im Umfang von mehr als 25 Stunden pro Woche das im Bundesdurchschnitt überwiegend praktizierte Betreuungsmodell. Ab dem dritten Geburtstag des Kindes, also vom traditionellen Beginn der Kindergartenzeit an, ist eine solche Fremdbetreuung der dominierende Regelfall. Zudem wird hier knapp die Hälfte der Kinder in einem Umfang fremdbetreut, der es beiden Elternteilen erlauben würde, einer Vollzeitbeschäftigung nachzugehen.

Zudem lässt der weiter fortschreitende Ausbau der Fremdbetreuungsmöglichkeiten für die Zukunft erwarten, dass sich der Trend der vergangenen Jahre zur zunehmenden Auslagerung der Kinderbetreuung auf externe Dienstleister noch weiter verstärken wird. Im Übrigen setzt eine zunächst knapp halbtägige und sodann jährlich ausgeweitete „Fremdbetreuung“ ohnehin bei allen Kindern zwangsläufig mit dem Beginn der Schulzeit ein. Schließlich ist auch zu berücksichtigen, dass in der Bundesrepublik derzeit überhaupt nur ca. 45 % der Eheleute in Haushaltsgemeinschaft mit mindestens einem ledigen Kind leben; stellt man nur auf die minderjährigen Kinder ab, sinkt der Anteil auf ein knappes Drittel¹⁷⁶. In den übrigen Ehen mit erwachsenen bzw.

¹⁷⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt, Geburtentrends und Familiensituation in Deutschland, Wiesbaden 2012, 25 und 51 ff.: Mütter bekommen in Deutschland im Laufe ihres Lebens seit Jahrzehnten konstant durchschnittlich zwei Kinder. Nur etwa 15 % aller Familien sind „kinderreich“ mit drei oder mehr Kindern. Unter ihnen sind zwar diejenigen mit verheirateten Eltern überrepräsentiert; aber auch unter Berücksichtigung dieses Umstands liegt ihr Anteil an den Ehen mit Kindern nur bei etwa 20 %; zudem sind auch in diesen Ehen nicht notwendigerweise alle drei Kinder der Eheleute während der Dauer ihrer Ehe geboren worden.

¹⁷⁶ S. Statistisches Bundesamt, Mikrozensus Haushalte und Familien, Wiesbaden 2014, 72.

dem elterlichen Haushalt erwachsenen Kindern entfällt eine der Kinderbetreuung geschuldete Spezialisierung zwischen den Ehegatten endgültig.

Zwar korrespondieren der Anteil berufstätiger Mütter in Paarfamilien und das Ausmaß ihrer Berufstätigkeit nicht vollumfänglich mit dem Ausmaß der Fremdbetreuung ihrer Kinder bzw. – bei älteren Kindern – mit deren vermindertem Betreuungsbedarf; insbesondere dominiert bei Frauen in Paarfamilien dauerhaft die Teilzeitarbeit. Hierfür kann aber nicht länger die Notwendigkeit einer Spezialisierung auf die Kinderbetreuung ursächlich sein. Es ist daher fernliegend anzunehmen, der Ehemann als Erstverdiener könne seinen Allein- bzw. Mehrverdienst auch in diesen Konstellationen nur deshalb erzielen, weil ihn die Ehefrau von Kinderbetreuung und Haushaltsführung entlastet.

Festzustellen ist darüber hinaus auch, dass eine Ehefrau, die nach vorübergehender „Babypause“ wieder in den Beruf zurückkehrt, typischerweise ein dauerhaft niedrigeres Einkommen aufweist als berufstätige Frauen ohne Kinder. Es ist bislang empirisch nicht geklärt, ob und ggf. inwieweit diese „motherhood penalty“ auf geschlechtsspezifische Faktoren zurückzuführen ist (wie etwa die etwaige Vorstellung von Arbeitgebern, Mütter bedürften in ihrer Rolle als Frau mit Versorger nur eines geringeren Verdienstes, oder einer speziell bei Müttern veränderten Einstellung zu Beruf und Karriere) oder aber unmittelbar auf die betreuungsbedingten Lücken in der Erwerbsbiographie (bspw. weil berufliche Netzwerke erst wieder neu geknüpft werden müssen, Erfahrungs- und Wissenslücken entstanden sind, der Wiedereinstieg zunächst in Teilzeit mit verminderten Karriereaussichten erfolgt usw.). Folglich lässt sich auch nicht ausschließen, dass die Ehefrau dem Ehemann durch ihre zeitweilige Spezialisierung auf Haushaltstätigkeit und Kinderbetreuung eine entsprechende „fatherhood penalty“ erspart, was sich positiv über die gesamte verbleibende Dauer seiner Berufstätigkeit auswirkt¹⁷⁷. Insoweit wirkt ihr Beitrag zum Erwerbseinkommen des Mannes also auch nach einer Reduzierung der Spezialisierung bzw. nach einer vollständigen Rückkehr zum innerehelichen status quo ante möglicherweise in gewissem Umfang fort.

¹⁷⁷ S. auch Sondervotum Landau und Kessal-Wulf zu BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 121, zum Güterstand der Zugewinnngemeinschaft: Dieser schütze „vorrangig denjenigen Ehepartner, der zur Erziehung und Pflege von Kindern Lücken in der eigenen Erwerbsbiografie hinnimmt und dem anderen Ehepartner hierdurch erst die Möglichkeit eines dauerhaft höheren Einkommens eröffnet.“

In der intakten Durchschnittsehe mit Kindern beschränken sich somit die Phasen einer vollständig innerhehlich organisierten Entlastung des Erstverdieners von der Betreuung und Versorgung der haushaltsangehörigen Kinder auf einige wenige Jahre des ehelichen Zusammenlebens. Im Übrigen lässt sich der Mehrverdienst des Erstverdieners allenfalls zu einem relativ geringen Teil auf die Spezialisierung unmittelbar nach der Geburt zurückführen (bei Ehemännern in Gestalt einer vermiedenen „fatherhood penalty“ dank ununterbrochener Erwerbsbiographie).

c. Schlussfolgerungen aus verfassungsrechtlicher Perspektive

Die obige Analyse zeigt, dass die mehr als ein halbes Jahrhundert zurückliegenden Annahmen des Gesetzgebers zum Ausmaß einer partnerschaftlichen Spezialisierung innerhalb der Ehe angesichts der Realität der Durchschnittsehe zu Beginn des 21. Jahrhunderts nicht mehr zeitgemäß sind. Es ist selbst bei Ehen mit Kindern nicht (mehr) realitätsnah, den Mitwirkungsbeitrag eines Ehegatten an der Erwirtschaftung des Mehr- bzw. Alleinverdienstes des anderen Ehegatten dauerhaft mit 50 % zu veranschlagen und dementsprechend mit dem Ehegattensplitting für einkommensteuerliche Zwecke eine permanente hälftige Zurechnung des von den Eheleuten insgesamt erzielten Erwerbseinkommens vorzusehen¹⁷⁸. Denn nach wie vor werden die meisten Ehen erst durch den Tod geschieden¹⁷⁹ und bestehen damit im Durchschnitt während etwa 30 Jahren aktiver Erwerbstätigkeit des Ehemannes als typischem Erstverdiener¹⁸⁰. Doch selbst den geschiedenen Ehen gehen im bundesweiten Durchschnitt etwa 13 Jahre „intakten“ Ehelebens

¹⁷⁸ Skeptisch auch *Vogel*, *StuW* 1999, 201 (203).

¹⁷⁹ In den ersten 25 Jahren nach der Eheschließung werden etwa 35 % aller Ehen wieder geschieden. Auf diesen Zeitraum entfallen zudem ca. 87,5% aller Scheidungen. Dementsprechend liegt die Scheidungsrate insgesamt bei ca. 40 % aller Ehen. Vgl. dazu Statistik der rechtskräftigen Beschlüsse in Eheauflösungssachen (Scheidungsstatistik), Wiesbaden 2013, 18, 36 und 38.

¹⁸⁰ Das durchschnittliche Heiratsalter lediger Männer betrug 2012 ca. 33,5 Jahre, vgl. Statistisches Bundesamt, *Natürliche Bevölkerungsbewegung*, Wiesbaden 2012, 127.

mit Berechtigung zum Ehegattensplitting voraus¹⁸¹. Damit stehen langen Zeitspannen der Gewährung des Ehegattensplittings in der Durchschnittsehe nur vergleichsweise kurze Zeiträume einer die hälftige Einkommenszurechnung idealtypisch rechtfertigenden, weitestgehenden Erwerbsgemeinschaft der Eheleute gegenüber. Daher lässt sich das Ehegattensplitting wohl auch nicht als generöse, aber noch vertretbare Typisierung einer uneingeschränkten ehelichen Erwerbsgemeinschaft begreifen; der Gesetzgeber würde sich damit unzulässigerweise¹⁸² an einem für die wirtschaftliche Realität der Durchschnittsehe (inzwischen) atypischen Leitbild orientieren.

Dies gilt umso mehr, als bei einer solchen Legitimation des Splittingverfahrens auch über diejenigen Ehen hinwegtypisiert würde, die dauerhaft kinderlos bleiben oder aus denen jedenfalls *noch* keine Kinder hervorgegangen sind. Für diese Ehen konnte nachgewiesen werden, dass eine Spezialisierung der Ehegatten untereinander, welche die Annahme einer ehelichen Erwerbsgemeinschaft stützen könnte, in der wirtschaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe nicht stattfindet. Anders als dies bei Einführung des Splittings der Fall gewesen sein mag, ist die Gruppe der kinderlosen Ehepaare auch keine statistisch vernachlässigbare Größe mehr. Inzwischen bleiben über 10 % aller Ehen dauerhaft kinderlos, und zumindest derzeit *noch* kinderlos sind sogar ca. 20 % der Ehen mit Frauen im üblichen gebärfähigen Alter (bis 40 Jahre)¹⁸³. Ein derart vollständiges Ausblenden einer klar und praktikabel abgrenzbaren Gruppe von Steuerpflichtigen in dieser Größen-

¹⁸¹ Die durchschnittliche Dauer der im Jahr 2014 geschiedenen Ehen betrug 14 Jahre und 8 Monate, s. Statistisches Bundesamt, Pressemitteilung v. 23.7.2015 – 266/15. Ferner werden knapp 85 % der Ehen bereits nach einjähriger Trennung geschieden, vgl. Statistisches Bundesamt, Statistik der rechtskräftigen Beschlüsse in Eheauflösungssachen (Scheidungsstatistik), Wiesbaden 2013, 16 f. Unter der Annahme, dass Ehedauer und Trennungsdauer unkorreliert sind, ergibt sich daraus eine Dauer „intakten“ Ehelebens vor der Trennung und Scheidung von im Durchschnitt etwa 13 Jahren.

¹⁸² S. BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164 (182 f.); v. 9.12.2008 – 2 BvL 1, 2/07, 2/08, BVerfGE 122, 210 (233); v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268 (279).

¹⁸³ Vgl. Statistisches Bundesamt, Mikrozensus Kinderlosigkeit, Wiesbaden 2012, 36 und 38. Ab dem Alter von 41 Jahren kann die Kinderlosenquote statistisch als endgültig betrachtet werden, s. Statistisches Bundesamt, Geburtentrends und Familiensituation in Deutschland, Wiesbaden 2012, 20. Zur Bestimmung des Anteils der nach heutigen Verhältnissen kinderlos bleibenden Ehen wurde daher auf die Gruppe der 40 bis 44 Jahre alten Ehefrauen abgestellt. Die Daten zu jüngeren verheirateten Frauen legen keine Trendumkehr nahe.

ordnung hat aber das BVerfG selbst zu Recht für verfassungswidrig erachtet, wenn bei einer solchen Gruppe besondere, für die Würdigung ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit erhebliche Umstände vorliegen¹⁸⁴. Insofern trifft es zwar zu, dass nach der derzeitigen Ausgestaltung des Ehegattensplittings das Vorhandensein von Kindern unbeachtlich ist¹⁸⁵; sieht man die Legitimationsgrundlage für das Ehegattensplitting im Leitbild der Ehe als Erwerbsgemeinschaft, so ist dies aber evident unsachgerecht¹⁸⁶.

d. Mangelnde Folgerichtigkeit der Umsetzung des Leitbilds der Erwerbsgemeinschaft

Nur ergänzend sei hier noch angemerkt, dass sich die These, das Splitting sei als leistungsfähigkeitskonformes Abbild einer ehelichen Erwerbsgemeinschaft und nicht als steuerliche Begünstigung der Ehe konzipiert, nicht ohne Weiteres mit den gesetzlichen Voraussetzungen für die eheliche Zusammenveranlagung in Einklang bringen lässt. Es erscheint dann nämlich nicht als folgerichtig, Ehen mit einem oder zwei nur beschränkt steuerpflichtigen Ehepartnern grundsätzlich von der Zusammenveranlagung und damit vom Ehegattensplitting auszunehmen. Denn eine Erwerbsgemeinschaft wäre selbstverständlich auch bei Nichtansässigen anzunehmen; es ist nicht ersichtlich, welche tatsächlichen oder rechtlichen Unterschiede hier eine abweichende Einschätzung der Verhältnisse in der intakten Durchschnittsehe rechtfertigen könnten. Fragwürdig ist unter der Prämisse einer gleichermaßen zum

¹⁸⁴ S. BVerfG v. 13.2.2008 – 2 BvL 1/06, BVerfGE 120, 125 (166); vgl. auch BVerfG v. 21.2.1961 – 1 BvL 29/57, 1 BvL 20/60, BVerfGE 12, 151 (166): Maßgeblich ist, inwieweit eine Gruppe von Abgabepflichtigen anhand besonderer Merkmale „rechtlich erfassbar“ ist.

¹⁸⁵ S. BVerfG v. 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91 u.a., BVerfGE 99, 216 (240); v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 97.

¹⁸⁶ Kritisch auch schon *Zuleeg*, Verfassungsgarantie und sozialer Wandel – das Beispiel von Ehe und Familie, NVwZ 1986, 800 (806 f.); tendenziell wie hier auch *Birk/Wernsmann*, Der Schutz von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, JZ 2001, 218 (222). Vgl. auch noch BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319 (350): „Das Splittingverfahren soll [...] nach seinem vom Gesetzgeber zugrunde gelegten Zweck unter anderem die Familien entlasten, in denen sich ein Ehepartner überwiegend oder vollständig der Haushaltsführung und Kinderbetreuung widmet“; dazu auch *Papier*, Ehe und Familie in der neueren Rechtsprechung des BVerfG, NJW 2002, 2129 (2130). A.A. *Söhn*, in FS Oberhauser, 413 (416); *P. Kirchhof*, NJW 2000, 2792 (2794); *Leisner-Egensperger*, in Kube u.a. (Hrsg.), Leitgedanken des Rechts, Band II, 2013, § 175 Rz. 6.

Haushaltseinkommen beitragenden Erwerbsgemeinschaft beider Ehegatten außerdem die Option zur Einzelveranlagung¹⁸⁷. Auf den bei einem solchen Begründungsansatz hinsichtlich des § 26 Abs. 1 Satz 2 EStG zu konstatierenden Wertungswiderspruch wurde bereits hingewiesen¹⁸⁸.

Schließlich dürfte auch nicht länger an der Entscheidung des BVerfG festgehalten werden, wonach die Einkünfte eines Ehepartners, der keiner Kirche angehört, unbeschadet der Kirchenangehörigkeit seines Ehegatten zur Gänze von einer Kirchensteuerpflicht freizustellen sind¹⁸⁹. Wäre davon auszugehen, dass der kirchenangehörige Ehegatte sie im Rahmen einer Erwerbsgemeinschaft „gleichberechtigt“ miterwirtschaftet hat, so müssten sie bei ihm auch hälftig der Kirchensteuer unterliegen dürfen. Die Glaubensfreiheit des anderen wäre davon nicht tangiert, weil nicht „seine“, sondern nur der unmittelbar – hälftig – dem kirchenangehörigen Ehepartner zuzurechnende Teil der Einkünfte in dessen Person steuerpflichtig wären. Dasselbe hätte dann freilich auch umgekehrt zu gelten: Die aus der Erwerbstätigkeit des kirchenangehörigen Ehegatten resultierenden Einkünfte dürften nur hälftig in die Bemessungsgrundlage der Kirchensteuer eingehen.

3. Anreizwirkungen in der Ehe

Wie oben dargelegt, lässt sich eine Spezialisierung innerhalb der Ehe – als notwendige Bedingung für das Vorliegen einer Erwerbsgemeinschaft – in umfassendem Maße nur unmittelbar nach der Geburt von Kindern feststellen. Jedoch könnte das Ehegattensplitting als Maßnahme zur Sicherstellung der Neutralität der Besteuerung für die Entscheidung der Eheleute über die innereheliche Rollenaufteilung legitimiert sein. In diesem Kapitel sollen die Anreizwirkungen der zur Wahl stehenden Besteuerungsverfahren analysiert werden, insbesondere in Hinblick auf das Gebot der Anreizneutralität.

¹⁸⁷ S. A. Meyer, *Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem*, 2013, 266. Sie lässt sich allenfalls als Konzession an die mangelnden Neutralitätseigenschaften des Splittings mit Blick auf die Entscheidungsfreiheit der Ehefrau (als typischem Zweitverdiener) hinsichtlich der Aufnahme und des Ausmaßes einer Erwerbstätigkeit einerseits und der Übernahme von Aufgaben in der Kindererziehung und im Haushalt (sowie ggf. von Freizeitaktivitäten) andererseits legitimieren; s. dazu noch unten bei Gliederungspunkt IV.3.a.aa.

¹⁸⁸ S. oben bei Gliederungspunkt IV.2.a.

¹⁸⁹ S. BVerfG v. 14.12.1965 – 1 BvL 31/62, 1 BvL 32/62, BVerfGE 19, 226 (237 ff.).

a. Theoretische Betrachtung

Die Art und Weise der Ehegattenbesteuerung kann einen Einfluss auf die Entscheidungen der Eheleute zwischen Erwerbsarbeit, Hausarbeit und Freizeit haben, also auch darauf, ob und in welchem Ausmaß die Eheleute Spezialisierungsvorteile realisieren können. Besteuerung kann somit dazu führen, dass eine Rollenaufteilung in Richtung des „klassischen“ Modells einer Ein- oder Hauptverdienerehe in geringerem Maße erfolgt, als dies in einer Welt ohne Steuern der Fall wäre. Hier zeigen sich theoretisch signifikante Unterschiede zwischen der Einzelveranlagung und der Zusammenveranlagung mit Splitting. Wir werden im Folgenden ein stilisiertes Modell der Entscheidungen in der Ehe skizzieren, das sich an *Beckers*¹⁹⁰ Zeitallokationsmodell orientiert. Wir betrachten dazu Marie (M) und Florian (F). Beide leben zu Beginn allein und gehen einer Beschäftigung nach, für die sie einen Stundenlohn, LM und LF , beziehen, der den Konsum von am Markt gehandelten Gütern finanziert. Darüber hinaus arbeiten beide individuell in ihren Haushalten (d.h. sie putzen, kochen etc.), produzieren also Güter, die sie direkt konsumieren und die daher nicht der Besteuerung ausgesetzt sind.

aa. Neutralität bzgl. der Spezialisierung der Eheleute untereinander

M und F werden ein Paar und ziehen zusammen. Nun ändert sich die Situation schon dadurch, dass der gleiche Umfang an Haushaltsdienstleistungen aufgrund von Größenvorteilen bei der Produktion in weniger Zeit hergestellt werden kann (beispielsweise dauert es nicht doppelt so lange, für zwei zu kochen). Die Paarwerdung (oder Eheschließung) hat zudem die Konsequenz, dass sich M und F dafür entscheiden können, die Haushaltsdienstleistungen nicht zu gleichen Teilen zu produzieren, sondern sich zu spezialisieren. Dies werden sie tun, wenn sich daraus ein Vorteil ergibt, d.h. ökonomisch gesprochen, wenn mindestens einer der Eheleute dadurch seinen Nutzen steigern kann¹⁹¹. M könnte beispielsweise vorschlagen, eine Stunde mehr zu arbeiten und dafür eine Stunde weniger im Haushalt zu helfen. F müsste dementsprechend seine Erwerbsarbeitszeit verringern und eine Stunde mehr im Haus-

¹⁹⁰ *Becker*, A Theory of the Allocation of Time, *Economic Journal* 1965, Vol. 75(299), 493.

¹⁹¹ Das Einheitsmodell und das Verhandlungsmodell der Ehe kommen bei der Vorhersage über die Spezialisierung zu nahezu identischen Vorhersagen. In beiden Modellen wird eine Allokation der Arbeitszeit auf haushaltsnahe und berufliche Arbeit gewählt, bei der die Verteilung nicht mehr geändert werden kann, ohne jemanden schlechterzustellen (die Allokation ist also pareto-optimal).

halt arbeiten¹⁹². Wenn beide gleich produktiv im Haushalt sind¹⁹³, verändert sich das Markteinkommen des Paares um

$$L_M (1 - t_M) - L_F (1 - t_F),$$

wobei t_M und t_F die Grenzsteuersätze von M und F bei Einzelveranlagung bezeichnen. Beim Ehegattensplitting beträgt die Veränderung des Markteinkommens

$$L_M (1 - t_E) - L_F (1 - t_E),$$

wobei t_E den gemeinsamen Grenzsteuersatz der Eheleute darstellt. Wenn M mehr verdient als F, gilt in der Regel $t_M > t_E > t_F$. Somit gilt $L_M (1 - t_M) - L_F (1 - t_F) < (L_M - L_F)(1 - t_E)$. Der Spezialisierungsgewinn ist also mit Splitting größer, wenn der Ehepartner mit dem höheren Lohn mehr arbeitet¹⁹⁴. Beim Splittingverfahren ist also die Bruttolohndifferenz für den Spezialisierungsvorteil entscheidend, während bei der Individualbesteuerung die Nettolohndifferenz ausschlaggebend ist. Im Extremfall kann es bei Individualbesteuerung lohnenswert sein, dass derjenige mit dem höheren Stundenlohn seine Erwerbsarbeit reduziert. Weil dies beim Splitting nicht passieren kann, ver-

¹⁹² Ob M und F diese Spezialisierung vornehmen, wird auch davon abhängen, als wie unangenehm oder angenehm Haushaltsarbeit gegenüber beruflicher Arbeit von den einzelnen Eheleuten empfunden wird. Nur wenn der Nettoeffekt des Arbeitsleids bei beiden Ehepartnern den Einkommenseffekt nicht überwiegt, lohnt sich die Spezialisierung.

¹⁹³ Wenn das nicht der Fall ist, lässt sich eine ähnliche Rechnung aufstellen. Sei beispielsweise angenommen, dass F die eine Stunde von M in z Stunden kompensieren kann, wobei z sowohl größer als auch kleiner 1 sein kann (wenn F die Haushaltsarbeit leichter von der Hand geht, ist $z < 1$, andernfalls $z > 1$). Dann ändert sich das Markteinkommen des Paares um $L_M (1 - t_M) - z \cdot L_F (1 - t_F)$.

¹⁹⁴ Unterschiede im Arbeitsleid lassen es prinzipiell zu, dass infolge der Spezialisierung der Partner mit dem geringeren Einkommen mehr arbeitet. In diesem Fall ist der Spezialisierungsgewinn beim Ehegattensplitting kleiner als bei der Individualbesteuerung.

weisen seine Befürworter auf die Neutralität der gemeinsamen Veranlagung für die Spezialisierungsentscheidung¹⁹⁵.

bb. Neutralität bzgl. der Auslagerung von Hausarbeit

Die Besteuerungseffekte ändern sich bei der Entscheidung über Hausarbeit, die an Dritte vergeben werden kann. Zur Illustration sei hier angenommen, dass die Auslagerung der Haushaltsdienstleistung an Dritte P kostet. Wenn M oder F diese Dienstleistung selbst herstellen, kostet es sie eine Stunde Arbeit, die sie nicht ihrer beruflichen Tätigkeit nachgehen können. Der Gewinn aus der Auslagerung beträgt also¹⁹⁶

$$L_M (1 - t_M) - P \quad \text{bzw.} \quad L_F (1 - t_F) - P.$$

Die Entscheidung, ob M im Haushalt hilft oder diese Arbeit auslagert, hängt bei Individualbesteuerung also nur von seinem Nettolohn (und relativen Arbeitsleid) ab, nicht aber von F. Unter diesen Umständen findet keine Spezialisierung innerhalb der Ehe statt, sondern zwischen jedem einzelnen Ehepartner und den externen Dienstleistern. Die Entscheidungen der Ehepartner sind insofern nur noch über den Konsum miteinander verknüpft, da die bereitgestellten Dienstleistungen beiden zugutekommen.

Beim Ehegattensplitting sind die Auswirkungen auf das Haushaltseinkommen gegeben durch

$$L_M (1 - t_E) - P \quad \text{bzw.} \quad L_F (1 - t_E) - P.$$

Das Splitting erhöht beim Erstverdiener den Gewinn aus der Auslagerung von Hausarbeit auf einen externen Dienstleister im Vergleich zum System der Individualbesteuerung, da sein Grenzsteuersatz geringer ist als bei der Individualbesteuerung. Korrespondierend dazu senkt es diese Art von Spezi-

¹⁹⁵ Gleichwohl ist auch das Ehegattensplitting nicht vollständig anreizneutral, weil auch hier die Steuer den (Netto-)Mehrverdienst verringert, die gegenzurechnende Veränderung des Arbeitsleids der Eheleute aber konstant bleibt. *Homberg* kommt hier zu einem anderen Ergebnis und behauptet, das Ehegattensplitting sei entscheidungsneutral. Allerdings ist dieses Ergebnis auf der etwas speziellen Annahme aufgebaut, dass die Ehepartner ihr Markteinkommen maximieren, d.h. eventuell auftretendes Arbeitsleid ignorieren.

¹⁹⁶ Auch hier muss wieder das relative Arbeitsleid aus der Haushaltsarbeit gegenüber beruflicher Arbeit gegengerechnet werden.

alisierungsvorteil beim Zweitverdiener.¹⁹⁷ Wenn jedoch der Zweitverdiener derjenige ist, der faktisch eine Auslagerungsentscheidung trifft, beispielsweise die Mutter, die ihre Kinder fremdbetreuen lässt, senkt das Ehegattensplitting den Anreiz für die Substitution der eigenen Haushalts- und Betreuungsdienstleistungen durch entsprechende Dienstleistungen Dritter zwecks Ausweitung bzw. Wiederaufnahme eigener Erwerbstätigkeit. Dies wird von den Kritikern des Splittingverfahrens als steuerliches Hemmnis für eine Wiedereingliederung der Frau in den Arbeitsmarkt gekennzeichnet.

Ob dies aber tatsächlich relevant ist, hängt von dem beobachtbaren Verhalten der Ehepartner ab, das im Folgenden untersucht wird.

b. Empirische Evidenz

Schon oben wurde dargelegt, dass eine Substitution von Hausarbeit zwischen Eheleuten ohne Kinder unabhängig von dem für sie geltenden Steuerregime und insbesondere auch bei Geltung des deutschen Splittingverfahrens kaum stattfindet. Ein typisches kinderloses Ehepaar entscheidet sich also auch dann nicht für eine verminderte Haushaltstätigkeit eines Ehepartners zulasten des anderen, zwecks Ausweitung der Erwerbstätigkeit des Erstgenannten, wenn das relativ verzerrungsarme Ehegattensplitting auf sie Anwendung findet¹⁹⁸. Schon dies legt die Vermutung nahe, dass es dessen besseren innerehelichen Neutralitätseigenschaften an praktischer Relevanz mangelt, solange keine jungen Kinder im Haushalt wohnen. Nach der Geburt, so haben wir oben gezeigt, findet die Substitution innerhalb der Ehe statt, wird jedoch nur wenige Jahre sukzessive durch eine Substitution zwischen Eigen- und Fremdbetreuung ersetzt. Das Modell der innerehelichen Spezialisierung scheint also nur in den Jahren unmittelbar nach der Geburt Anwendung zu finden.

Doch wie stark verzerrt die Steuer die Entscheidung zwischen Erwerbsarbeit und Hausarbeit für die einzelnen Eheleute, und wie gravierend wären demnach die schlechteren Neutralitätseigenschaften der Individualbesteuerung während der Phase innerehelicher Spezialisierung? Studien zur Entscheidung zwischen Hausarbeit und beruflicher Arbeit sind rar, weil Daten über die Zeitaufteilung der Haushalte auf verschiedene Tätigkeiten oft fehlen. Die

¹⁹⁷ Weil der Grenzsteuersatz t_E von den Löhnen und dem Arbeitsangebot beider Ehepartner abhängt, hängen die Auslagerungsentscheidungen der Ehepartner auf subtile Weise zusammen.

¹⁹⁸ S. auch *Sacksofsky*, NJW 2000, 1896 (1898).

wenigen Studien, die es gibt, dokumentieren jedoch zumindest für Frauen hohe Substitutionselastizitäten zwischen Haushaltsarbeit und beruflicher Arbeit, d.h. Veränderungen in den (monetären) Anreizen führen zu starken Substitutionsbewegungen von der Haushaltsarbeit in die berufliche Arbeit oder umgekehrt. *Olovsson*¹⁹⁹ zeigt, dass Haushaltsarbeit den übergroßen Teil des Unterschieds in der Anzahl der Jahresarbeitsstunden zwischen USA und Schweden erklärt. *Aguiar et al.*²⁰⁰ belegen, dass der Rückgang der Arbeitsstunden in den USA während der letzten Finanzkrise zu 30 % durch Mehrarbeit im Haushalt kompensiert wurde. *Rupert et al.*²⁰¹ berichten, dass weibliche Singles und verheiratete Paare relativ stark auf steigende Nettolöhne mit einer Erhöhung der beruflichen Tätigkeit zulasten der Haushaltsarbeit reagieren. Männliche Singles hingegen reagieren kaum. Dies wird auch von *Gelber und Mitchell*²⁰² bestätigt, die dokumentieren, dass weibliche Singles ihre Haushaltsarbeit etwa um 40 Minuten reduzieren, wenn sie eine Stunde mehr im Beruf arbeiten. Dass Single-Männer kaum auf Nettolohnschwankungen reagieren und dass sie, wie oben gezeigt, auch später in der Ehe ihre Haushaltsarbeit kaum variieren, komplettiert das Bild: Anreize wirken vor allem auf die Entscheidungen der Frau zwischen Haushaltsarbeit und Beruf.

Dies wird bestätigt durch die umfangreiche Literatur zu Nettolohnwirkungen auf das Arbeitsangebot von Männern und Frauen. Die Vielzahl an Studien in diesem Gebiet werden von *Saez et al.* mit Bezug auf die Arbeitsangebotselastizität (die angibt, um wie viel Prozent das Arbeitsangebot in Reaktion auf eine einprozentige Nettolohnerhöhung steigt) wie folgt zusammengefasst: "With some notable exceptions, the profession has settled on a value for this elasticity close to zero for prime-age males, although for married women the responsiveness of labor force participation appears to be significant"²⁰³. Dies wird auch in einer umfangreichen vergleichenden Studie von *Bargain*

¹⁹⁹ *Olovsson*, Why Do Europeans Work So Little?, *International Economic Review* 2009, Vol. 50(1), 39.

²⁰⁰ *Aguiar/Hurst/Karabarbounis*, Time Use During the Great Recession, *American Economic Review* 2014, Vol. 103(5), 1664.

²⁰¹ *Rupert/Rogerson/Wright*, Estimating Substitution Elasticities in Household Production Models, *Economic Theory* 1995, Vol. 6(1), 179.

²⁰² *Gelber/Mitchell*, Taxes and Time Allocation: Evidence from Single Women and Men, *Review of Economic Studies* 2012, Vol. 79(3), 863-97.

²⁰³ *Saez/Slemrod/Giertz*, The Elasticity of Taxable Income with Respect to Marginal Tax Rates: A Critical Review, *Journal of Economic Literature* 2012, Vol. 50(1), 3 (3-4).

*et al.*²⁰⁴ bestätigt, in der Daten aus vielen europäischen Ländern und der USA herangezogen werden. Für Deutschland wird eine Arbeitsangebotselastizität von 0,4 für verheiratete Frauen und von nahe null für verheiratete Männer gemessen. Das heißt, ein Nettolohnanstieg von 10 % (eine realistische Größe für den Zweitverdiener bei der Umstellung vom Ehegattensplitting zur Individualbesteuerung) hätte einen durchschnittlichen Anstieg der wöchentlichen Arbeitszeit von 4 % zur Folge (z.B. von 25 auf 26 Stunden)²⁰⁵.

Einige wenige Studien untersuchen explizit die Umstellung von Ehegattensplitting auf Individualbesteuerung oder zurück²⁰⁶. *Kabátek et al.*²⁰⁷ simulieren die Umstellung vom französischen System des Ehegattensplittings auf Individualbesteuerung und finden, wie erwartet, eine deutliche Ausweitung der Arbeitsmarktpartizipation der Ehefrauen und eine lediglich moderate Reduzierung der Arbeitszeit bei Männern. Die Haushaltsarbeit insgesamt sinkt durch die Reform. Dass eine Umstellung zur Individualbesteuerung zu einer Ausweitung der beruflichen Tätigkeit insgesamt, im Besonderen aber

²⁰⁴ *Bargain/Orsini/Peichl*, Comparing Labor Supply Elasticities in Europe and the United States – New Results, *Journal of Human Resources* 2014, Vol. 49(3), 723.

²⁰⁵ Dies sind Durchschnittswerte, die es zulassen, dass tatsächlich niemand seine Wochenarbeitszeit von 25 auf 26 erhöht, sondern stattdessen 20 % der verheirateten Frauen von 25 auf 30 Stunden erhöhen und der Rest bei 25 verbleibt.

²⁰⁶ *LaLumia* analysiert die 1948er Umstellung des US-Steuersystems von der Individualbesteuerung auf Ehegattensplitting. Damit ist diese Studie eine der wenigen, die einen tatsächlichen Politikwechsel untersuchen, der zeitliche Abstand schränkt allerdings die Relevanz für die aktuelle Reformdebatte ein. Weil einige Bundesstaaten schon vor 1948 ein De-facto-Ehegattensplitting durchgeführt haben, lassen sich die betrachteten Daten in eine Kontrollgruppe und eine Treatmentgruppe einteilen. Die Umstellung auf das Splittingssystem senkt die Arbeitsmarktpartizipation ausgebildeter Frauen um etwa 2 %, während die Arbeitszeit der Männer in etwa konstant bleibt. *LaLumia* findet allerdings auch Evidenz für eine Umverteilung von Vermögenstiteln innerhalb des Haushalts aus Steuergründen. Nach 1948 wiesen Frauen einen niedrigeren Besitz von Vermögenstiteln auf, vermutlich weil sich im Splitting eine Umverteilung innerhalb der Ehe steuerlich nicht mehr auswirkt. *LaLumia*, The Effects of Joint Taxation of Married Couples on Labor Supply and Non-wage Income, *Journal of Public Economics* 2008, Vol. 92(7), 1698.

²⁰⁷ *Kabátek/van Soest/Stancanelli*, Income Taxation, Labour Supply and Household: A Discrete Choice Model for French Couples, *Labour Economics* 2014, Vol. 27, 30.

der Arbeitszeit der Frau führt, bestätigen auch *Crossley/Jeon*²⁰⁸ mit kanadischen Daten und *Smith et al.*²⁰⁹ auf der Grundlage deutscher und europäischer Daten. Die Studien von *Bergs et al.*²¹⁰ und *Bonin et al.*²¹¹ simulieren den Übergang vom Ehegattensplitting auf Individualbesteuerung und prognostizieren für Deutschland, aufgrund der geschlechtsspezifischen Unterschiede in der Arbeitsangebotselastizität, einen Anstieg der Beschäftigung um bis zu einer Viertelmillion (Vollzeit-)Arbeitsplätze.

Für die empirisch typische Ehe mit dem Mann als Erstverdiener lässt sich mithin Folgendes feststellen: Das Splitting beeinflusst zwar *theoretisch* in geringerem Maße als die Individualbesteuerung die Entscheidung der Eheleute darüber, ob und inwieweit im Verhältnis beider Eheleute zueinander eine Spezialisierung auf Erwerbstätigkeit bzw. Haushaltsarbeit stattfindet. In der *wirtschaftlichen Realität* wirkt sich der größere Grad an Anreizneutralität aber in der Durchschnittsehe so gut wie gar nicht aus: Erstens findet eine innereheliche Spezialisierung der Ehegatten ausweislich der oben (Gliederungspunkt IV.2.b.bb.) analysierten Daten bei Ehen ohne haushaltsangehörige Kinder ohnehin nicht statt, auch nicht bei Geltung des Splittingverfahrens. Es besteht für die Eheleute kein Anreiz, ihre vorherigen Verhaltensmuster bzgl. der Aufteilung von Erwerbs- und Haushaltsarbeit nach der Paarbildung zu ändern, schon weil hier bei nahezu allen Haushaltstätigkeiten auch eine Auslagerung auf spezialisierte Dritte möglich und regelmäßig auch wirtschaftlich vorteilhafter ist als die Substitution zwischen den Ehegatten. Treten Kinder hinzu, lässt sich zwar vorübergehend eine innereheliche Spezialisierung beobachten, die sich konkret in der Substitution von Erwerbsarbeit durch Haushaltsarbeit bei der Ehefrau manifestiert. Letztere wird jedoch in zunehmendem Ausmaß wenige Jahre nach der Geburt rückgängig gemacht, indem Hausarbeit durch extern eingekaufte Dienstleistungen (Fremdbetreuung) ersetzt wird.

²⁰⁸ *Crossley/Jeon*, Joint Taxation and the Labour Supply of Married Women: Evidence from the Canadian Tax Reform of 1988, *Fiscal Studies* 2007, Vol. 28(3), 343.

²⁰⁹ *Smith/Dex/Vlasblom/Callan*, *Oxford Economic Papers* 2003, Vol. 55(3), 417.

²¹⁰ *Bergs/Fuest/Peichl/Schaefer*, Reformoptionen der Familienbesteuerung. Aufkommens-, Verteilungs- und Arbeitsangebotseffekte, *Jahrbuch für Wirtschaftswissenschaften / Review of Economics* 2007, Vol. 58(1), 1.

²¹¹ *Bonin/Clauss/Gerlach/Laß/Mancini/Nehrkorn-Ludwig/Niepel/Schnabel/Stichnoth/Sutter*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, *Gutachten Endbericht* 2013.

Zweitens und vor allem aber zeigen die obigen Untersuchungen, dass selbst in der typischen Ehe mit haushaltsangehörigen Kindern die Besteuerung im Regelfall so gut wie keinen Einfluss auf die Entscheidungen des Ehemannes hat. Dieser bezieht steuerliche Faktoren nicht bzw. kaum in seine Entscheidungsfindung ein. Daher wird das Splitting auch nicht benötigt, um den Ehegatten die steuerlich unverzerrte Entscheidung über die Aufteilung von Erwerbs- und Hausarbeit *untereinander* zu erlauben. Anders gewendet führt ein System steuerlicher Einzelveranlagung von Ehegatten nicht dazu, dass der Ehemann als typischer Erstverdiener seine Erwerbstätigkeit reduziert und sich in ein „partnerschaftliches“ Modell gedrängt sieht, in dem ihn die Ehefrau im Haushalt in geringerem Maße entlastet und stattdessen in größerem Umfang bzw. „gleichberechtigt“ berufstätig ist. In der wirtschaftlichen Realität übt vielmehr gerade das Splitting einen erheblichen Einfluss auf Substitutionsentscheidungen zwischen Erwerbstätigkeit einerseits und Haushaltsarbeit bzw. Freizeit andererseits aus, allerdings nicht im Verhältnis der Eheleute untereinander, sondern auf dahingehende Entscheidungen der Ehefrau als typischer Zweitverdienerin.

Um es auf eine einfache Formel zu bringen: Welches Verfahren optimal im Sinne einer möglichst verzerrungsfreien Besteuerung ist, hängt von der empirischen Relevanz zweier Entscheidungskontexte ab: der Substitutionsentscheidung zwischen den Eheleuten einerseits und der Substitutionsentscheidung zwischen einem der Ehepartner und externen Dienstleistern andererseits. Die Empirie legt nahe, dass die zweite Entscheidung in der wirtschaftlichen Alltagsrealität der typischen Ehe von weitaus größerer Bedeutung ist.

c. Schlussfolgerungen aus verfassungsrechtlicher Perspektive

Dem BVerfG ist darin zuzustimmen, dass das Ehegattensplitting den Eheleuten *theoretisch* in stärkerem Maße als andere Varianten der Ehegattenbesteuerung eine steuerlich unverzerrte Wahl belässt, wie sie Aufgaben und Rollen mit Blick auf Erwerbstätigkeit und haushaltsbezogene Tätigkeiten untereinander aufteilen. Es weist insofern namentlich bessere Neutralitätseigenschaften auf als die Individualbesteuerung der Ehegatten²¹². Es konnte aber gezeigt werden, dass dieser Vorzug des Splittingverfahrens in der wirt-

²¹² So auch dezidiert *Wendt*, in FS Tipke, 1995, 47 (65).

schaftlichen Realität der intakten Durchschnittsehe ohne *praktische Relevanz bleibt*²¹³.

Evident ist dies für (dauerhaft oder noch) kinderlose Ehen²¹⁴, die bundesweit immerhin ca. 13 % aller Ehen von Frauen im erwerbstätigen Alter ausmachen²¹⁵. Im Ergebnis gilt nichts anderes aber auch für Ehen mit Kindern. Allerdings müssen die Eheleute hier regelmäßig eine Entscheidung darüber treffen, inwieweit beide oder einer von ihnen den Umfang der bisherigen Erwerbstätigkeit reduziert, um sich stärker dem Haushalt und der Kinderbetreuung zu widmen. In der typischen Ehe ist es dabei nach wie vor die Ehefrau, die ihre Erwerbstätigkeit vorübergehend ganz aufgibt und erst nach ein bis drei Jahren wieder sukzessive ins Berufsleben zurückkehrt. Die empirische Literatur legt aber den Schluss nahe, dass die Ehegatten eine dahingehende Wahl auch ohne Geltung des Splittingverfahrens genauso treffen würden, weil das Ausmaß der Erwerbstätigkeit des Ehemannes so gut wie unbeeinflusst von der jeweiligen Steuerbelastung ist.

Das Splittingverfahren trägt somit im real existierenden Eheleben so gut wie nichts zu einer „Erweiterung des Spielraums der Ehepartner bei der Ausgestaltung ihrer persönlichen und wirtschaftlichen Lebensführung und der Aufgabenverteilung innerhalb der Ehe“²¹⁶ bei. Daraus folgt umgekehrt, dass alternative Formen der Ehegattenbesteuerung und namentlich ein System der Individualbesteuerung nicht *a priori* mit dem in Art. 6 Abs. 1 GG verankerten Gebot in Konflikt geraten, die innereheliche Aufgabenverteilung und Rollenfindung von staatlichem Einfluss freizuhalten. Das Ehegattensplitting ist mithin nicht erforderlich, um einen in den faktischen Auswirkungen der Besteuerung von Einkommen gründenden, mittelbaren staatlichen Eingriff in die durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützte Entscheidungsfreiheit der Eheleute zu vermeiden.

²¹³ So auch die Einschätzung – obschon ohne empirische Fundierung – bei A. Meyer, Steuerliches Leistungsfähigkeitsprinzip und zivilrechtliches Ausgleichssystem, 2013, 311 f.

²¹⁴ Insoweit zutreffend auch der Befund von G. Kirchhof, FamRZ 2007, 241 (243).

²¹⁵ Vgl. Statistisches Bundesamt, Mikrozensus Kinderlosigkeit, Wiesbaden 2012, 36.

²¹⁶ BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a, BVerfGE 133, 377, Rz. 98.

4. Art. 3 II GG und ökonomische Effizienzerwägungen

Tatsächlich ist es das Splitting, das erheblichen Bedenken hinsichtlich seiner Anreizneutralität unterliegt. Während nämlich der typische männliche Erstverdiener ausweislich der empirischen Literatur fast gar nicht auf Veränderungen des (Grenz-)Steuersatzes reagiert, wirken sich selbige durchaus in erheblichem Maße auf die Bereitschaft von weiblichen Zweitverdienern aus, eine Erwerbstätigkeit aufzunehmen bzw. auszuweiten. Das Ehegattensplitting hat vor diesem Hintergrund eine ungünstige Veränderung der Anreize zur Folge: Es senkt die Grenzbelastung des Erstverdieners und erhöht die des Zweitverdieners. Dementsprechend zeigen die oben erörterten Studien, dass das Splitting die Rückkehr der Mutter ins Erwerbsleben (die verstärkte Integration in den Arbeitsmarkt) behindert²¹⁷, ohne signifikant stärkere Anreize für eine Ausweitung der Erwerbsarbeit durch den Mann zu setzen. Das ohnehin ineffizient hohe Maß an Haushaltsarbeit in der Ehe²¹⁸ steigt infolgedessen weiter an. Dies gilt besonders für Ehen mit starken Einkommensunterschieden zwischen den Ehepartnern. Man könnte also durchaus von einer Lenkungswirkung des Ehegattensplittings sprechen²¹⁹, wie auch von einem Edukationseffekt, der die Frau in die häusliche Sphäre zurückdrängt. Quantitativ ist dieser Effekt sehr bedeutsam, da bei einem hohen Anteil der Ehen mit Kindern die Eheleute nach einiger Zeit wieder ohne (minderjährige) Kinder im Haushalt zusammenleben und auch schon bei minderjährigen Kindern eine Auslagerung der Betreuung auf Dritte in Betracht kommt.

Aus ökonomischer Perspektive sind die mit dem Splittingverfahren einhergehenden Verzerrungen des Verhaltens der Ehefrau in Richtung von Hausarbeit bzw. Freizeit offensichtlich nachteilig. Die erhöhte Arbeitsangebotselastizität der Frau spricht aus rein effizienzorientierter Sicht dafür, die Steuerbelastung der Frau sogar unter das bei der Individualbesteuerung geltende Maß zu drücken, siehe z.B. *Alesina et al.*²²⁰. Eine aufkommensneutrale Steuerreform könnte aufgrund der unterschiedlichen Arbeitsangebotselastizitäten in einer deutlichen Verringerung des Steuersatzes für Frauen liegen,

²¹⁷ S. auch Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung, Jahresgutachten 2013/2014, Rz. 637 und 640.

²¹⁸ S. dazu oben bei *Smith/Dex/Vlasblom/Callan*, Oxford Economic Papers 2003, Vol. 55(3), 417.

²¹⁹ So auch *Bareis/Siegel*, Anmerkung zu Duplik Sandwegs, DStR 2015, 463.

²²⁰ *Alesina/Ichino/Karabarbounis*, Gender-Based Taxation and the Division of Family Chores, American Economic Journal: Economic Policy 2011, Vol. 3(2), 1–40.

die sich finanzieren lässt, indem die Frauen aufgrund erhöhter Nettolöhne mehr arbeiten (und dementsprechend mehr Bemessungsgrundlage entsteht) und der Steuersatz für Männer moderat angehoben wird. Solche Reformvorschläge lassen allerdings außer Acht, wie z.B. *Diamond/Saez*²²¹ bemerken, dass es neben der Effizienz als Zielgröße soziale Normen gibt (wie etwa Gleichheit der Geschlechter vor dem (Steuer-)Gesetz), die eine geschlechtsspezifische Besteuerung gesellschaftlich unattraktiv erscheinen lassen. Wir wollen dies, wie auch weitergehende Überlegungen aus der Optimalsteuertheorie, hier nicht weiter vertiefen, da es uns allein um den Vergleich von Ehegattensplitting und Individualbesteuerung geht.

Aus der Warte des Verfassungsrechts sind die vorstehend beschriebenen Auswirkungen des Ehegattensplittings dazu angetan, die Vorgaben des Art. 3 Abs. 2 GG zu vernachlässigen, wonach der Staat auf die Beseitigung bestehender rechtlicher Nachteile für Frauen hinzuwirken und die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung zu fördern hat²²². Wie das BVerfG wiederholt festgestellt hat, zielt diese Verfassungsnorm auf die Angleichung der Lebensverhältnisse von Frauen und Männern²²³ und soll einer durch staatliche Maßnahmen bewirkten Verfestigung der überkommenen Rollenverteilungen zwischen Mutter und Vater in der Familie entgegenwirken²²⁴. Sie beansprucht daher auch und gerade im Verhältnis der Ehegatten untereinander Geltung²²⁵. Verfassungsrechtlich zu beanstanden sind ebenfalls Regelungen, die zwar geschlechtsneutral formuliert sind, die aber in der sozialen Wirklichkeit aufgrund natürlicher Unterschiede zwischen den Geschlechtern oder aufgrund der gesellschaftlichen Rahmenbedingungen überwie-

²²¹ *Diamond/Saez*, The Case for a Progressive Tax: From Basic Research to Policy Recommendations, *Journal of Economic Perspectives* 2011, Vol. 25(4), 165–190.

²²² So i. E. auch *Spangenberg*, *Mittelbare Diskriminierung im Einkommensteuerrecht*, 2013, 109.

²²³ S. BVerfG v. 5.4.2005 – 1 BvR 774/02, BVerfGE 113, 1 (15); v. 14.4.2010 – 1 BvL 8/08, BVerfGE 126, 29 (53 f.), m.w.N.

²²⁴ S. BVerfG v. 25.10.2005 – 2 BvR 524/01, BVerfGE 114, 357 (370 f.), m.w.N.; BVerfG (K) v. 26.10.2011 – 1 BvR 2075/11, NJW 2012, 216 (217).

²²⁵ Grundlegend BVerfG v. 18.12.1953 – 1 BvL 106/53, BVerfGE 3, 225 (241 f.); seither st. Rspr., s. bspw. BVerfG v. 6.2.2001 – 1 BvR 12/92, BVerfGE 103, 89 (101), m.w.N.

gend Frauen nachteilig betreffen²²⁶. Zur Gleichberechtigung der Frau gehört dabei auch, dass sie „die Möglichkeit hat, mit gleichen rechtlichen Chancen marktwirtschaftliches Einkommen zu erzielen wie jeder männliche Staatsbürger.“²²⁷ Hieraus hat das BVerfG im Verbund mit dem Schutzauftrag für Ehe und Familie und insbesondere mit dem Gebot des Schutzes und der Förderung von Müttern (Art. 6 Abs. 1 und 4 GG) abgeleitet, dass der Staat dafür Sorge zu tragen hat, „ein Nebeneinander von Erziehungs- und Erwerbstätigkeit für beide Elternteile ebenso wie eine Rückkehr in eine Berufstätigkeit und einen beruflichen Aufstieg auch nach Zeiten der Kindererziehung [zu] ermöglichen.“²²⁸

Wie oben festgestellt wurde, ist es in der Ehe mit Kindern nach wie vor typischerweise die Ehefrau, die ihre Berufstätigkeit nach der Geburt der Kinder zumindest vorübergehend aufgibt und sich der Kinderbetreuung und -erziehung widmet²²⁹. Für sie stellt sich daher weitaus eher als für den Ehemann die Frage, ob und ggf. wann und inwieweit sie sich nach einer „Kinderpause“ wieder in den Arbeitsmarkt eingliedert. Die Besteuerung nach dem Splittingverfahren erschwert es aber Ehefrauen im Vergleich zur Individualbesteuerung, sich für eine Wiederaufnahme bzw. Ausweitung ihrer Berufstätigkeit zu entscheiden. Wie wir gezeigt haben, ist dies nicht nur theoretisch der Fall, sondern auch in der wirtschaftlichen Realität: Frauen weisen eine signifikante Arbeitsangebotselastizität auf und reagieren daher auf den Anstieg der Grenzsteuerbelastung durch das Splittingverfahren. Das Ehegattensplitting bewirkt also faktisch entgegen dem Anliegen des Art. 3 Abs. 2 GG eine Verfestigung der überkommenen Rollenverteilung. Damit sind für die betroffenen Ehefrauen potenziell erhebliche Nachteile verbunden: Im bundesweiten Durchschnitt werden mehr als ein Drittel aller Ehen innerhalb der ersten 25 Ehejahre und damit typischerweise deutlich vor Erreichen des Ruhestandsalters der Ehefrau wieder geschieden²³⁰. In diesem Fall drohen

²²⁶ S. BVerfG v. 30.1.2002 – 1 BvL 23/96, BVerfGE 104, 373 (393); v. 5.4.2005 – 1 BvR 774/02, BVerfGE 113, 1 (15); v. 14.4.2010 – 1 BvL 8/08, BVerfGE 126, 29 (53 f.), m.w.N.

²²⁷ So schon BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (82).

²²⁸ BVerfG v. 28.5.1993 – 2 BvF 2/90 u.a., BVerfGE 88, 203 (260).

²²⁹ Von diesem Befund geht insbesondere auch das BVerfG zutreffend nach wie vor aus, s. BVerfG v. 5.4.2005 – 1 BvR 774/02, BVerfGE 113, 1 (19); BVerfG (K) v. 20.11.2013 – 1 BvR 63/12, NJW 2014, 843 (844), m.w.N.

²³⁰ S. Statistik der rechtskräftigen Beschlüsse in Eheauflösungssachen (Scheidungsstatistik), Wiesbaden 2013, 18, 36 und 38.

bei einem durch innereheliche Spezialisierung bedingten, unzureichenden Erwerbseinkommen erhebliche Einbußen an wirtschaftlichem Lebensstandard²³¹. Diese federt der nacheheliche Geschiedenenunterhalt (wie auch ein etwaiger Anspruch auf Zugewinnausgleich) nur unzureichend ab, zumal seit der Unterhaltsrechtsreform 2008, welche den Grundsatz der Eigenverantwortung des geschiedenen Ehepartners (§ 1569 BGB) weitaus stärker als zuvor betont²³².

Allerdings kann sich die Ehefrau (bzw. der Zweitverdiener) gemäß § 26 Abs. 2 Satz 1 EStG theoretisch jederzeit für die Einzelveranlagung entscheiden und damit in den Genuss einer progressiv niedrige(re)n Besteuerung gelangen. Von den daraus resultierenden Einbußen des Haushaltseinkommens insgesamt wäre sie zwar betroffen, aber angesichts der typischerweise nur partiellen Verbrauchsgemeinschaft zwischen den Eheleuten²³³ absehbar in geringerem Maße als ihr Ehemann. Diese Wahlmöglichkeit und ihre Konsequenzen relativieren die vorstehend skizzierten, auf Art. 3 Abs. 2 GG gründenden verfassungsrechtlichen Einwände gegen das Ehegattensplitting²³⁴. Offen und noch klärungsbedürftig ist aber, ob die Alternativen zur Zusammenveranlagung mit Ehegattensplitting den Eheleuten in der intakten Durchschnittsehe überhaupt hinlänglich bekannt sind, denn Art. 3 Abs. 2 GG stellt auf die Wirkungen der Gesetzgebung in der gesellschaftlichen Wirk-

²³¹ S. *Wrede*, Ehegattensplitting, Allokation und innerfamiliäre Verteilung, in Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, 222 f.; *Sacksofsky*, Familienbesteuerung in der steuerpolitischen Diskussion, FR 2010, 119 (121).

²³² *Ehinger/Rasch*, Nachehelicher Unterhalt und Betreuungsunterhalt der nicht-ehelichen Mutter nach dem Regierungsentwurf zum Unterhaltsrechtsänderungsgesetz, FamRB 2007, 46; *Schuler-Harms*, FPR 2012, 297 (300). Die Unterhaltsrechtsreform 2008 hat zu einer derart rigorosen Praxis der Limitierung nachehelicher Unterhaltsansprüche in der Praxis der Rechtsprechung der Instanzgerichte geführt, dass sich der Gesetzgeber 2013 zu „Klarstellungen“ in § 1578b BGB veranlasst sah (vgl. BT-Drs. 17/11885, 5 f.), die sich freilich absehbar nur bei langer Ehedauer zugunsten geschiedener Ehefrauen als den typischerweise Unterhaltsberechtigten auswirken werden (instruktiv zum Ganzen die vom Gesetzgeber in Bezug genommene Entscheidung des BGH v. 6.10.2010 – XII ZR 202/08, NJW 2011, 1147).

²³³ S. oben bei Gliederungspunkt IV.1.

²³⁴ S. dazu auch *Vogel*, StuW 1999, 201 (212); *Seiler*, FR 2010, 113 (116); *Siegel*, in HHR, EStG/KStG, § 32a EStG, Rz. 28. A.A. offenbar *Sacksofsky*, NJW 2000, 1896 (1900); *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, 2011, 503; aber jeweils ohne Diskussion der Verzichtbarkeit des Splitting.

lichkeit ab. Selbst wenn dies der Fall sein sollte, so ist es doch jedenfalls naheliegend, dass ein Bestreben nach Einzelveranlagung seitens der Ehefrau regelmäßig auf erhebliche Widerstände ihres Ehemannes stoßen würde, der dadurch im Lichte der oben (Gliederungspunkt IV.2.b.) angestellten Analysen typischerweise ökonomische Nachteile erleiden würde²³⁵. Das Splittingverfahren wäre dann zumindest dazu angetan, entgegen der Wertung des Art. 6 Abs. 1 GG staatlicherseits veranlasst Unfrieden in die Ehe zu tragen. Diese Art der Wahl zwingt die Eheleute, zwischen höherem Haushaltseinkommen einerseits und besseren Arbeitsanreizen für die Ehefrau andererseits zu wählen.

²³⁵ Siehe auch die Nachweise zu Tendenzen in der höchstrichterlichen Rspr. von BFH und BGH, das Wahlrecht des Zweitverdieners einzuschränken, bei *Schuler-Harms*, *FPR* 2012, 297 (299).

V. Zusammenfassende Schlussfolgerungen

Das Ehegattensplitting lässt sich schwerlich als leistungsfähigkeitskonforme Variante der Ehegattenbesteuerung legitimieren. Der insbesondere vom BVerfG bemühte Gedanke einer ehelichen Verbrauchsgemeinschaft ist hierfür schon nach Systematik und Grundwertungen des Einkommensteuerrechts ohne Belang; im Übrigen lässt sich eine solche Verbrauchsgemeinschaft für die intakte Durchschnittsehe empirisch auch nur in eingeschränktem Maße belegen. Ebenfalls schon theoretisch nicht tragfähig ist der Verweis von Teilen des steuerrechtswissenschaftlichen Schrifttums auf die zwischen den Ehegatten bestehende familienrechtliche Unterhaltsgemeinschaft. Bruchlos in die das Prinzip der gleichmäßigen Besteuerung nach der individuellen Einkommensleistungsfähigkeit konkretisierende Zurechnungsdogmatik einfügen würde sich das Splittingverfahren nur, wenn zwischen den Ehegatten in der wirtschaftlichen Realität eine vollumfängliche Erwerbsgemeinschaft beider Ehegatten hinsichtlich des Allein- oder Mehrverdienstes des Erstverdieners bestünde. Ökonomisch lässt sich dies als Annahme formulieren, dass sich Ehegatten mit unterschiedlich hohem Markteinkommen untereinander spezialisiert haben und dass einer von ihnen (stärker) die Rolle des materiellen Versorgers ausfüllt, während der andere ihn dafür von Haushaltsführung und ggf. Kinderbetreuung und -erziehung entlastet und gerade dadurch den Allein- bzw. Mehrverdienst mit ermöglicht.

Empirische Studien lassen indes erkennen, dass eine solche Spezialisierung typischerweise überhaupt nur in der Ehe mit Kindern stattfindet. Auch dort beschränkt sie sich in Realität regelmäßig nur auf einige wenige Jahre des ehelichen Zusammenlebens mit Kindern im Säuglings- oder allenfalls noch Krippenalter. Nach dieser vergleichsweise sehr kurzen Phase verliert die innereheliche Spezialisierung als Kausalfaktor für das alleinige oder höhere Erwerbseinkommen des Erstverdieners typischerweise an Relevanz bzw. wird hierfür gänzlich obsolet. Der hierfür primär verantwortliche Trend zu stetig zunehmender Fremdbetreuung der Kinder wird sich in Zukunft absehbar noch verstärken. Auch bei Zuerkennung gesetzgeberischer Typisierungsspielräume erscheint es vor diesem Hintergrund nicht sachgerecht, für die gesamte Dauer der Ehe eine je hälftige Zurechnung des Allein- oder Mehrverdienstes des Erstverdiener-Ehegatten auf Basis einer vermeintlich uneingeschränkten ehelichen Erwerbsgemeinschaft vorzusehen. Dies ist entgegen dem BVerfG auch nicht etwa deshalb geboten, weil die familienrechtlichen Institute des Zugewinn- und Versorgungsausgleichs auf ähnlichen, historisch

überkommenen Vorstellungen einer ehelichen Verbrauchs- und Erwerbsgemeinschaft beruhen.

Das Splitting beeinflusst sodann zwar *theoretisch* in geringerem Maße als die Individualbesteuerung die Entscheidung der Eheleute darüber, wie sie Aufgaben und Rollen mit Blick auf Erwerbstätigkeit und haushaltsbezogene Tätigkeiten untereinander aufteilen. In der *wirtschaftlichen Realität* wirkt sich der größere Grad an Anreizneutralität aber in der Durchschnittsehe so gut wie gar nicht aus. Für Ehen ohne Kinder ist dies evident. Die Eheschließung führt hier auch bei Geltung des Splittingverfahrens zu keiner erkennbaren Verhaltensänderung der Eheleute, für die ohne Kinder regelmäßig kein Anlass zu einer Anpassung ihrer bisherigen Aufteilung von Erwerbs- und Haushaltstätigkeit besteht. Darüber hinaus lassen zahlreiche Studien übereinstimmend den Schluss zu, dass auch Ehepaare mit Kindern steuerliche Faktoren nicht bzw. kaum in ihre Entscheidungsfindung hinsichtlich der innerehelichen Aufgabenverteilung einbeziehen. Denn das Arbeitsangebot von (Ehe-) Männern reagiert so gut wie gar nicht auf Veränderungen der Steuerbelastung, d.h. es ist fast gänzlich unelastisch. Das Ehegattensplitting wird somit nicht benötigt, um einen – nur vermeintlich – von den faktischen Wirkungen der Besteuerung ausgehenden mittelbaren Eingriff in die durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützte Entscheidungsfreiheit der Eheleute zu vermeiden.

Verfassungsrechtlich vertretbar erscheint das geltende, uneingeschränkte und dauerhafte Vollsplitting zwischen Ehegatten darum allenfalls als eine durch Art. 6 Abs. 1 GG grundsätzlich zugelassene²³⁶ Maßnahme zur steuerlichen Förderung der Ehe. Als eine solche Steuerbegünstigung hat es das BVerfG auch ursprünglich begriffen und angeregt. Freilich sieht sich das Splittingverfahren auch bei einer solchen Legitimation mit gewichtigen Einwänden konfrontiert²³⁷. Erstens begünstigt es in der wirtschaftlichen Realität einer nur partiellen Verbrauchsgemeinschaft eines durchschnittlichen Ehepaars regelmäßig den Ehemann als den typischen Erstverdiener stärker als die Ehefrau. Zweitens sind die Begünstigungswirkungen umso ausgeprägter, je stärker sich die jeweilige eheliche Lebensgemeinschaft dem traditionel-

²³⁶ S. BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 u.a., BVerfGE 133, 377, Rz. 83, m.w.N.; Birk, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, 1983, 174 f.; Jüptner, Leistungsfähigkeit und Veranlassung, 1989, 83; Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht²², 2015, § 3 Rz. 168, m.w.N.

²³⁷ Siehe dazu auch schon Tipke, Steuerrecht¹, 1973, 215 f. Ab der 7. Auflage seines Lehrbuchs hat Tipke diese Kritik allerdings aufgegeben.

len Rollenmodell des Ehemannes als Alleinverdiener oder doch zumindest Hauptversorger der Familie annähert; das theoretisch ebenso begünstigte Gegenmodell einer Ehefrau in entsprechender Funktion ist nach wie vor ein empirisches Randphänomen. Drittens erweist sich das Ehegattensplitting in der Praxis als ein Hemmnis für die Wiederaufnahme bzw. Ausweitung der Erwerbstätigkeit der Ehefrau nach einer kindbedingten Auszeit vom Erwerbsleben.

Alle drei genannten Aspekte sind mit Blick auf die Gleichberechtigungsgarantie des Art. 3 Abs. 2 GG verfassungsrechtlich nur deshalb hinnehmbar, weil das Ehegattensplitting und seine lohnsteuerrechtliche Umsetzung für die Ehefrau optional sind. Es verbleiben gleichwohl Bedenken mit Blick auf die tatsächliche Durchsetzbarkeit dieses Wahlrechts; insofern ist dem Gesetzgeber aber wegen (noch) unzureichender Erkenntnisse eine Einschätzungsprärogative zuzuerkennen. Der zweite der vorstehend genannten Aspekte, d.h. die disparaten Begünstigungseffekte je nach dem von den Ehepartnern gelebten Ehemodell, ist allerdings generell mit Blick auf die aus Art. 6 Abs. 1 GG abzuleitende Neutralitätspflicht des Staates²³⁸ problematisch. Es wäre jedenfalls darzulegen, warum gerade das „klassische“ Modell der Alleinverdiener Ehe einer besonderen steuerlichen Förderung bedarf²³⁹. Es erscheint fraglich, ob dafür der Hinweis auf eine (realiter nur partielle) Verbrauchsgemeinschaft der Ehegatten hinreichend tragfähig ist. Weniger kritisch zu beurteilen ist demgegenüber, dass die Begünstigungswirkungen

²³⁸ S. dazu die Nachweise oben bei Gliederungspunkt IV.3.a.aa. und bb. sowie zusammenfassend BVerfG v. 4.12.2002 – 2 BvR 400/98, 2 BvR 1735/00, BVerfGE 107, 27 (53).

²³⁹ Für entsprechende, i.W. familienpolitische Argumente s. *Kokott*, Zur Gleichstellung von Mann und Frau – Deutsches Verfassungsrecht und europäisches Gemeinschaftsrecht, NJW 1995, 1049 (1052); *P. Kirchhof*, NJW 2000, 2792 (2793 f.); *dens.*, ZRP 2003, 73 (74); kaum tragfähig aber der Rechtfertigungsansatz von Bleckmann, Staatsrecht II⁴, 1997, 891: Kompensation für z.T. schwere seelische Belastungen von Hausfrauen und Müttern infolge der „gesellschaftlichen ‚Ächtung‘ der ‚Nur-Hausfrauen‘“. Sehr kritisch hingegen *Zuleeg*, Ehegattensplitting und Gleichheit, DÖV 2005, 687 (690); *Vollmer*, in Althammer/Klammer, Ehe und Familie in der Steuerrechts- und Sozialordnung, 2006, 73 (84); *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, 2011, 502 ff.; ablehnend auch *Gotthardt*, Die Ehegattenbesteuerung, 1992, 106 ff.; *Huster*, Die ethische Neutralität des Staates, 2002, 595. S. auch BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE 9, 237 (243): „Die Ehe, in der nur ein Ehegatte marktwirtschaftliches Einkommen erwirbt, genießt [...] verfassungsrechtlich keinen weitergehenden Schutz als die Ehe, in der beide Partner Einkünfte haben.“.

außerdem mit der Höhe des Einkommens des Alleinverdieners ansteigen. Insoweit dürfte der Gesetzgeber berücksichtigen, dass Besserverdienende vielfach auch ohne Geltung des Splittingverfahrens durch die Übertragung von Einkunftsquellen auf den Ehepartner eine dem Splitting angenäherte Abmilderung der progressiven Steuerbelastung des Haushaltseinkommens erreichen können²⁴⁰. Die Begünstigungswirkung des Splittingverfahrens ist bei ihnen daher faktisch häufig geringer, als es nach der absoluten Größenordnung des Splittingeffekts den Anschein hat.

Aus ökonomischer Perspektive ist festzuhalten, dass das Ehegattensplitting wegen seiner verfehlten Anreizwirkungen und der daraus resultierenden Wohlfahrtsverluste abzulehnen ist. Es reduziert den Grenzsteuersatz auf das Einkommen des relativ steuerunempfindlichen Erstverdieners und erhöht den Grenzsteuersatz des relativ steuerempfindlichen Zweitverdieners. Die Folgen sind ein ineffizient geringes Arbeitsangebot der Ehefrau, das sich häufig in Teilzeitarbeit oder vollständigem Ausstieg aus dem Arbeitsleben äußert, sowie eine ineffizient geringe Arbeitsteilung mit externen Dritten wie beispielsweise Putzhilfen, Handwerkern etc.

Vor diesem Hintergrund erscheint eine Reform der Ehegattenbesteuerung in Deutschland zwar verfassungsrechtlich wohl nicht als zwingend, aber doch als naheliegend und jedenfalls als zulässig. Das gegenwärtige Ehegattensplitting ist mit Blick auf Art. 3, 6 Abs. 1 GG nicht alternativlos. Bestätigung findet dieser Befund nicht zuletzt auch im Rechtsvergleich mit ausländischen Steuerrechtsordnungen. Das Splittingverfahren wird international und insbesondere auch in Europa kaum noch praktiziert, obschon zahlreiche ausländische Verfassungen ebenfalls eine Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorgeben und die Ehe unter besonderen staatlichen

²⁴⁰ S. BT-Drs. III/260, 33; dazu auch *Vogel*, *StuW* 1999, 201 (217 ff.); *Oepen*, *IFSt-Schrift* Nr. 370 (1999), 16 f.; *Birk*, *FR* 2012, 1029 (1031); *Baumgarten/Houben*, *StuW* 2014, 116 (125); *Maiterth/Chirvi*, *StuW* 2015, 19 (25, Fn. 86); *Hey*, in *Tipke/Lang, Steuerrecht*²², 2015, § 3 Rz. 165 a.E. Einschränkend aber *Kanzler*, *DStJG* 24 (2001), 417 (439 f.); relativierend auch schon *BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23/57, 1 BvL 34/57, BVerfGE* 9, 237 (243 ff.).

Schutz stellen²⁴¹. Aus steuerpolitischer bzw. finanzwissenschaftlicher Sicht wäre eine Abkehr vom Splittingverfahren zudem wünschenswert. An die Stelle des Splittings müsste dabei nicht zwingend ein System der Einzelveranlagung der Eheleute (mit übertragbarem Grundfreibetrag) treten. Mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar wäre es auch, der partiellen Erwerbsgemeinschaft der Eheleute in der intakten Durchschnittsehe mit Kindern durch ein limitiertes Splitting Rechnung zu tragen²⁴². Auch ein solches limitiertes Splitting weist allerdings noch den Nachteil auf, die Entscheidung der Ehefrau als typischer Zweitverdienerin über Zeitpunkt und Ausmaß ihrer Reintegration in den Arbeitsmarkt nach einer geburtsbedingten Auszeit vom Erwerbsleben zu verzerren.

Im Übrigen wäre bei einer Reform zu beachten, dass bestehende Ehen, die schon deutlich vor der Jahrtausendwende geschlossen wurden, eventuell in ihrer typischen Ausgestaltung in stärkerem Maße dem Leitbild einer vollumfänglichen Erwerbsgemeinschaft der Eheleute entsprechen, als dies bei den von uns untersuchten Ehen gegenwärtiger Prägung der Fall ist. Dies lässt sich vor allem deshalb nicht ausschließen, weil damals eine externe Betreuung von Kindern nur in vergleichsweise geringem Umfang angeboten und praktiziert wurde und auch weil seinerzeit die Möglichkeit einer Teilzeitbeschäftigung noch nicht allgemein bestand²⁴³. Für diese Ehen wäre im Falle einer Reform nicht zuletzt auch aus Vertrauensschutzgründen das gegen-

²⁴¹ Innerhalb der EU kennen nur noch Polen, Frankreich und Portugal ein volles Ehegattensplitting, wobei selbiges in den beiden letztgenannten Staaten in ein Familien-Divisorensplitting integriert ist. Belgien praktiziert ein (zudem betragsmäßig limitiertes) Teil-Splitting. S. dazu insgesamt IBFD, Country Surveys – Individual Taxation, Stand Januar 2016. S. auch *Tipke*, StuW 2002, 148 (170): Das (Festhalten des Karlsruher Entwurfs am) Splitting „hat keine europäische Perspektive“.

²⁴² Basierend auf dahingehenden Erwägungen sieht etwa Belgien vor, dem geringer verdienenden oder nicht erwerbstätigen Ehegatten im Fall der Zusammenveranlagung 30 % des gemeinsamen Einkommens zuzurechnen, sofern dieser nicht schon durch eigene Erwerbstätigkeit zu 30 % oder mehr zum Haushaltseinkommen beiträgt, wobei allerdings die Zurechnung begrenzt ist auf einen Höchstbetrag von ca. 10.200 €. S. dazu IBFD, Country Surveys – Individual Taxation (Stand: Januar 2016), Belgium, Nr. 1.10.2.; s. auch http://finances.belgium.be/fr/particuliers/famille/situation_familiale/huwelijk.

²⁴³ Vgl. Statistisches Bundesamt, Genesis-Online Datenbank, Mikrozensus abhängig Erwerbstätige, https://www-genesis.destatis.de/genesis/online.jsessionid=6C53575D8CE263DDF19B5008FA8F2513.tomcat_GO_2_1?operation=previous&levelindex=2&levelid=1450164733101&step=2.

wärtige Splittingverfahren ggf. übergangsweise beizubehalten. Schließlich wäre auch darauf zu achten, eine steuerliche Privilegierung der geschiedenen Ehe gegenüber der bestehenden und intakten Ehe zu vermeiden²⁴⁴. Je nach Reformkonzept bedarf es daher auch einer Modifikation des Geschiedenen-Realsplittings gemäß §§ 10 Abs. 1a Nr. 1, 22 Nr. 1a EStG.

²⁴⁴ S. G. *Kirchhof*, FamRZ 2007, 241 (244); vgl. auch *Uelner*, DStZ 1995, 321 (325 f.).

ifst-Schriften 2016 / 2015 / 2014

2016

- Nr. 508 *Wagschal/v. Wolfersdorff/Andrae*, Update Gewerbesteuer und Grundsteuer: Steuerentwicklung, Steuerwettbewerb und Reformblockaden
- Nr. 509 *Claus/Nehls/Scheffler*, Grundsteuern in der Europäischen Union
- Nr. 510 *Englisch/Becker*, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting

2015

- Nr. 502 *Büttner/Erbe/Hannig/v. Schweinitz*, Steuern und Abgaben im Finanzsektor II
- Nr. 503 *Nehls/Scheffler*, Grundsteuerreform: Aufkommens- und Belastungswirkungen des Äquivalenz-, Kombinations- und Verkehrswertmodells
- Nr. 504 *Andrae*, Grundsteuer und Gewerbesteuer: Update 2014 – Entwicklung der Hebesätze der Gemeinden mit 20.000 und mehr Einwohnern im Jahr 2014 gegenüber 2013 –
- Nr. 505 *Wilmanns/Menninger/Lagarden*, Marken in multinationalen Unternehmen – Verrechnungspreisaspekte aus dem Blickwinkel des nationalen und internationalen Steuerrechts
- Nr. 506 *Hey/Birk/Prinz/v. Wolfersdorff/Piltz*, Zukunft der Erbschaftsteuer, Wege aus dem Reformdilemma aus verfassungsrechtlicher, ökonomischer und rechtspraktischer Sicht
- Nr. 507 Die Vorschläge zum steuerpolitischen Ideenwettbewerb

2014

- Nr. 494 *Pinkernell*, Internationale Steuergestaltung im Electronic Commerce
- Nr. 495 *Kahle/Hiller*, Anschaffungsnebenkosten beim Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
- Nr. 496 *Wagschal/Simon*, Die Steuerpolitik der neuen Legislaturperiode, Tagungsband zum ifst-Kolloquium am 5. Dezember 2013
- Nr. 497 *Roser*, Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen von Nutzungsentgelten nach § 8 Nr. 1d bis f GewStG – Konzeptionelle Grundprobleme und Lösungsüberlegungen –
- Nr. 498 *Simon*, Reformfokus Steuerbilanz, Streitpunkte und Strategien zu einer Weiterentwicklung der Steuerbilanzierung – Ergebnisbericht zum ifst-Kolloquium am 24. Februar 2014 –
- Nr. 499 *Koblenzer/Günther*, Verfassungsrechtliche Grenzen des Zugriffs auf kommunale Steuereinnahmen durch Umlagen am Beispiel der Solidaritätsumlage in NRW
- Nr. 500 *Budäus/Hilgers/Steger*, Entwicklungspfade und Reformdefizite öffentlicher Ressourcensteuerung in Deutschland – Lernen am aktuellen Beispiel Österreich
- Nr. 501 *Lenk*, Föderalismusreform III, Kritische Analyse der föderalen Finanzbeziehungen und aktuell diskutierte Reformansätze