Roman Seer

Das Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting

Inhaltsübersicht

I. Pluralismus der gesellschaftlichen Lebensformen
II. Kritik am Ehegattensplitting
III. Entwicklung der Ehegatten-Besteuerung
1. Entwicklung von einer Haushalts- zur Ehegattenbesteuerung
2. Entscheidung des BVerfG vom 17. 1. 1957
IV. Rechtfertigung des Ehegattensplittings
1. BVerfG-Urteil v. 3. 11. 1982: Grundsatz ehelicher Halbteilung
2. Güterrechtliche Rechtfertigung
3. Unterhaltsrechtliche Rechtfertigung: Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting
V. Erstreckung des Ehegattensplittings auf nichteheliche Lebensgemeinschaften?
1. Nichteheliche Lebensgemeinschaften zwischen Mann und Frau
2. Gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaft
VI. Fazit

I. Pluralismus der gesellschaftlichen Lebensformen

Heinrich Wilhelm Kruse ist Familienmensch. Auf der festen Grundlage seines christlichen Glaubens stehen für ihn Ehe und Familie nicht beziehungslos nebeneinander. Auch wenn die Kinder längst ihr eigenes Leben führen, bleibt der ausgeprägte Familiensinn der Kruses für jeden spürbar, der in ihrem Hamburger Domizil ihre große Gastfreundschaft genießen darf. Die im Hause Kruses gepflegte bürgerlich-christliche Lebensform ist heute alles andere als selbstverständlich. Der Wertewandel unserer Zeit vermittelt vielmehr ein buntes gesellschaftliches Bild. Eine mit dem traditionellen Rollenverständnis verknüpfte Ehe zwischen Mann und Frau erscheint nur noch als eine Alternative unter mehreren. Die Berufstätigkeit der Frau gehört zum Alltag; dementsprechend bleiben Frauen mit wachsender Tendenz kinderlos[1]. Die Zahl der nichtehelichen Lebensgemeinschaften ist in den letzten Jahrzehnten kräftig gestiegen. Im früheren Bundesgebiet hat sie sich seit 1972 sogar verzehnfacht. Der Wunsch nach einer Familie setzt für

1 Während vom Frauenjahrgang 1950 nur 15% kinderlos geblieben sind, werden vom Frauenjahrgang 1960 voraussichtlich bereits ca. 25% kinderlos sein. Dabei ist die Fertilität deutlich bildungsabhängig: 40% der 35- bis 39jährigen westdeutschen Frauen mit Hochschulabschluß haben keine Kinder (im Haushalt); demgegenüber beträgt der Anteil der kinderlosen Frauen ohne Hochschulabschluß lediglich 21%. (Stand 1996), s. *H. Engstler*, Die Familie im Spiegel der Statistik, Bonn 1999, 94 ff.

junge Paare keineswegs unbedingt den Lebensbund einer Ehe voraus; es werden deshalb auch Familien in nichtehelicher Lebensgemeinschaft gegründet[2]. Der Vormarsch nichtehelicher Lebensgemeinschaften und der sog. Halbfamilie[3] erklärt sich vor allem aber aus der wachsenden Zahl von Ehescheidungen. Viele Ehen erreichen bereits nach einigen Jahren ihr Verfalldatum[4]; der Ehepartner wird so zum bloßen „Lebensabschnittsgefährten". Die nichteheliche Lebensgemeinschaft ist deshalb mittlerweile nicht nur die typische Lebensform in der Anfangsphase der Paarbildung und Familienentwicklung[5], sondern gewinnt zusehends als Lebensform nach dem Scheitern der Ehe an Bedeutung[6]. Immer noch eher selten erfüllen sich Frauen dagegen ihren Kinderwunsch, ohne überhaupt langfristig mit einem Partner zusammenleben zu wollen[7]. Jüngst sind schließlich auch gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften durch das sog. Gesetz zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Lebenspartnerschaften (LPartG) vom 16. 2. 2001 rechtlich anerkannt worden[8].

II. Kritik am Ehegattensplitting

Angesichts dieser gesellschaftlichen Veränderungen verwundert es nicht, daß auch das in §§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26b, 32 Abs. 5 EStG normierte Ehegattensplitting zunehmend in Frage gestellt wird. So sah der Entwurf des sog. Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 bereits eine Kappung des sog.

2 In Deutschland gab es 1996 1,85 Millionen unverheiratet im gemeinsamen Haushalt zusammenlebender Paare, davon immerhin 27% mit Kindern. Allerdings wird die nichteheliche Paarbeziehung größtenteils noch vor Beginn der Elternschaft in die eheliche Form überführt, s. *H. Engstler* (Fn. 1), 58 ff. Zu den Motiven *M. Burgi*, Schützt das Grundgesetz die Ehe vor der Konkurrenz anderer Lebensgemeinschaften?, Der Staat 39 (2000), 487, 488 f. m.w.N.

3 Gemeint sind Alleinerziehende mit Kind bzw. Kindern. 60% der Alleinerziehenden sind verheiratet getrenntlebend, 20% verwitwet und weitere 20% ledig. Die überwiegende Mehrzahl der Alleinerziehenden sind Mutter-Kind-Familien nach dem Scheitern einer Ehe, s. *H. Engstler* (Fn. 1), 54 f.

4 Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes wird jede dritte Ehe irgendwann einmal geschieden, durchschnittlich bereits nach sechs Jahren.

5 Als voreheliche Lebensform ist die nichteheliche Lebensgemeinschaft mittlerweile fest etabliert. So haben in Deutschland bereits 1991 in der Allgemeinen Bevölkerungserhebung der Sozialwissenschaften (ALLBUS) 71,7% der Verheirateten zwischen 18 und 29 Jahre angegeben, mit ihrem Ehepartner schon vor der Hochzeit zusammengewohnt zu haben (im Durchschnitt für die Dauer von 2 Jahren), s. *H. Engstler* (Fn. 1), 59.

6 In 1996 waren 40% der Frauen und 37% der Männer in nichtehelichen Lebensgemeinschaften mit Kindern geschieden oder lebten getrennt von ihrem Ehepartner (sog. *Fortsetzungsfamilien*), s. *H. Engstler* (Fn. 1), 59 f.

7 Siehe Statistik in Fn. 3.

8 BGBl. I 2001, 266.

„Splitting-Vorteils" auf max. 8000 DM vor[9]. Zwar hat die Bundesregierung im Gesetzgebungsverfahren diese Idee (zumindest zunächst) wieder fallengelassen. Das Ehegattensplitting sieht sich aber gleichwohl weiterhin heftiger Kritik ausgesetzt, weil es sog. Einverdiener-Ehen im Vergleich zu Doppelverdiener-Ehen und nichtehelichen Lebensgemeinschaften begünstige[10]. Es wird vor allem von Gleichstellungsrechtlerinnen mit Argus-Augen betrachtet[11]. So gelangt *Franziska Vollmer* in ihrer gedankenreichen Dissertation zu dem Ergebnis, daß das Ehegattensplitting wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 2 GG verfassungswidrig sei[12]. Mit dem Ehegattensplitting fördere das EStG einseitig die Hausfrauenehe zu Lasten der Familie[13]. Die derzeitige Ehegatten-Besteuerung führe zu Entlastungen, von denen Frauen weniger profitierten als Männer. Deshalb handele es sich um eine mittelbare geschlechtspezifische Diskriminierung im Sinne des Art. 3 Abs. 2 GG[14]. Ähnlich argumentiert *Ute Saksofsky*, die dazu das folgende einfache Beispiel bildet[15]:

„Bei einem nicht verheirateten Paar zahlt die Frau, unabhängig davon, wie viel ihr Partner verdient, bei einem Verdienst von 10 000 DM keine Steuern; der verheirateten Frau hingegen bleiben, wenn ihr Mann 100 000 DM verdient, von ihren 10 000 DM nur 6958 DM. . . . Dieser Effekt wird – nicht nur in der familiären Wahrnehmung – durch die Lohnsteuerklasse V noch verstärkt".

Beide Autorinnen halten die Eigenschaft der Ehe als „Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft" für eine *Fiktion*. In bezug auf den gesetzlichen Unterhalt und den gesetzlichen Güterstand der Zugewinngemeinschaft treffe die Annahme der Halbteilung nicht zu. Die nichterwerbstätigen Ehefrauen besäßen lediglich einen Anspruch auf angemessenen Unterhalt; sie lebten

9 Entwurf der Fraktionen SPD/Bündnis90/Die Grünen eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drucks. 14/23, 126 v. 9. 11. 1998.

10 Siehe bereits *A. Mennel*, Welche rechtlichen Maßnahmen sind vordringlich, um die tatsächliche Gleichstellung der Frauen mit den Männern im Arbeitsleben zu gewährleisten, Gutachten D zum 50. Deutschen Juristentag in Hamburg, 1974, München 1974, 165, 174 ff.; *W. Zeidler*, Ehe und Familie, in E. Benda/W. Maihofer/H.-J. Vogel (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Berlin u.a. 1983, 555, 601 ff.; *G. Vorwold*, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung – Versuch einer zeitgemäßen Veränderung, FR 1992, 789, 791 f.; *R. Donath*, Ehe, Familie und Steuern, RabelsZ Bd. 57 (1993), 401, 408 f., 416 ff., 428 ff.

11 Ausführlich *F. Vollmer*, Das Ehegattensplitting, Diss. Göttingen, Schriften zur Gleichstellung der Frau, Bd. 21, Baden-Baden 1998, 127 ff., 219 ff.; *U. Saksofsky*, Steuern durch Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896, 1898 ff.

12 *F. Vollmer* (Fn. 11), a.a.O.

13 Dahin tendiert auch jüngst *H. J. Kanzler*, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG Bd. 24 (2001), II. 1. b).

14 Zu weiteren Aussagen von *F. Vollmer* (Fn. 11) wird unter IV. noch Stellung genommen.

15 *U. Saksofsky* (Fn. 11), NJW 2000, 1896, 1898 ff.

während der Ehezeit im Güterstand der Gütertrennung. *Ute Saksofsky* führt dazu aus[16]:

„Das Einkommen des Alleinverdieners ist beim gesetzlichen Güterstand allein ‚sein' Geld. Es gehört nicht beiden Ehegatten, sondern zunächst einmal ihm. . . . Es soll nicht bezweifelt werden, daß es solche Ehen (scil.: wo das Einkommen geteilt wird) gibt, aber es gibt eben auch das andere Bild: Der Alleinverdiener bemißt seiner Frau ein – mehr oder minder knappes – Wirtschaftsgeld zu; der Rest des Geldes steht zu seiner Verfügung, ist eben ‚sein' Geld. Nicht nur beim Schindelmacher im Kinderbuch ‚Die kleine Hexe' kommt eine solche Beschreibung der Eherealität vor."

Dem stimmt *Peter Bareis* aus seinem rein ökonomischen Blickwinkel uneingeschränkt zu und plädiert deshalb für eine konsequente *Individualbesteuerung*[17]. Zur Vermeidung von ökonomischen Verzerrungen fordert er darüber hinaus, daß die Einkommensteuer ausschließlich an das Markteinkommen, ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen anzuknüpfen habe. Sowohl die Erfüllung eines Kinderwunsches als auch das Eingehen einer Ehe seien vorgelagerte persönliche Entscheidungen, so daß daraus erwachsende Unterhaltslasten nicht berücksichtigt werden sollten[18]. Ebenso sei der Güterstand von den Eheleuten frei wählbar. Das Ehegattensplitting besitze lediglich „edukative" Wirkung[19]: Es veranlasse die Frau, sich aus finanziellen Erwägungen an den häuslichen Herd zu begeben.

Angeregt durch diese massive Kritik möchte ich hier zu Ehren des Jubilars noch einmal über die Rechtfertigung des Ehegattensplittings unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen nachdenken. Dabei werde ich mich vor allem einigen unterhaltsrechtlichen Aspekten (unter IV. 3.) zuwenden, die m.E. in der kontroversen Diskussion bisher zu kurz gekommen sind.

III. Entwicklung der Ehegatten-Besteuerung

1. Entwicklung von einer Haushalts- zur Ehegattenbesteuerung

Am Beginn unserer heutigen Ehegattenbesteuerung stand eine Haushaltsbesteuerung. Nach § 8 des preußischen Klassen- und klassifizierten Einkommensteuergesetzes vom 1. 5. 1851[20] richtete sich die Besteuerung in der Regel nach der Haushaltung des „Hausherrn" mit seinen Angehörigen, denen er Wohnung und Unterhalt gab[21]. Diese steuerliche Zurechnung entsprach dem Preußischen Allgemeinen Landrecht, das dem Ehemann weitgehend die Verwaltung des Vermögens seiner Frau überantwortet hatte[22]. An einer Haushaltsbesteuerung hielt auch § 11 Abs. 1 des preußischen Einkommensteuergesetzes vom 24. 6. 1891 zumindest äußerlich fest[23]. Aus der Haushaltsbesteuerung klammerte § 11 Abs. 3 Nr. 2 aber das Einkommen der Kinder und anderer Angehörigen der Haushaltung aus, das der Verfügung des Haushaltsvorstandes nicht unterlag. Den Schritt von der Haushalts- zur Ehegattenbesteuerung vollzog dann das Änderungsgesetz zur preußischen Einkommensteuer vom 19. 6. 1906, indem es in § 11 nur noch das Einkommen der Ehefrau dem Einkommen des Ehemannes hinzurechnete[24]. Es handelte sich dabei aber nicht um eine echte Zusammenveranlagung; vielmehr wurde das Einkommen der Ehefrau lediglich im Rahmen der Besteuerung des Ehemannes und Haushaltsvorstandes miterfaßt. Der Fiskus konnte sich im Veranlagungsverfahren demgemäß nur an den Ehemann halten und war nicht berechtigt, die Ehefrau überhaupt zur Besteuerung heranzuziehen[25].

An die Stelle der Besteuerung des Haushaltsvorstandes setzte das Reichseinkommensteuergesetz vom 29. 3. 1920 in § 16 die echte Zusammenveranlagung der Ehegatten, ergänzte sie aber in § 17 um eine beschränkte Haushaltsbesteuerung durch weitere Zusammenrechnung mit dem Einkommen der Kinder, das kein Arbeitseinkommen war[26]. § 16 REStG 1920 wandelte damit die unselbständige Stellung der Ehefrau mit der Folge in eine selbständige um, daß die Eheleute für die zusammenveranlagte Steuer jeweils gesamtschuldnerisch einzustehen hatten[27]. Da der progressive Tarif der Reichseinkommensteuer deutlich über den des preußischen Einkommensteuergesetzes hinausging, wurde die Zusammenveranlagung erstmals als eine Art *„Steuerstrafe" auf die Ehe* bezeichnet[28]. Eine eher willkürliche Ausnahme zugunsten einer Individualbesteuerung der Ehefrau schuf das Änderungsgesetz vom 24. 3. 1921, das in § 16 Satz 2 REStG Arbeitseinkommen, das die Ehefrau außerhalb eines Betriebes des Ehemannes erzielte, aus der Zusammenveranlagung herausnahm[29]. Diese punktuelle Individualbe-

16 *U. Saksofsky* (Fn. 11), NJW 2000, 1896, 1900.
17 *P. Bareis*, Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen? – Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels, StuW 2000, 81 ff.
18 *P. Bareis* (Fn. 17), StuW 2000, 81, 84.
19 So bereits *A. Mennel* (Fn. 10), 165, 179.
20 Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1851, 193.
21 Allerdings bestimmte § 8 lit. b) des preußischen Klassensteuergesetzes (Fn. 20), GS 1851, 195, daß dies auch auf Frauen zutraf, die „selbständig eine Wirtschaft führen".
22 Siehe § 205 ALR: „Durch die Vollziehung der Ehe geht das Vermögen der Frau in die Verwaltung des Mannes über, in so fern diese Verwaltung der Frau durch Gesetze oder Verträge nicht ausdrücklich vorbehalten worden", s. dazu in *Rehbein/Reincke*, Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten, Berlin 1894, 47 ff.
23 Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1891, 175, 179.
24 Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1906, 241, 245. Danach wurden Ehefrauen nur dann selbständig veranlagt, wenn sie von ihrem Ehemanne dauernd getrennt waren.
25 Instruktiv *A. Hensel*, System des Familiensteuerrechts, Habil. Bonn 1922, hrsg. von *E. Reimer/C. Waldhoff*, Köln 2000, 142.
26 RGBl. 1920, 359, 366.
27 Dazu näher *A. Hensel* (Fn. 25), 143 f.
28 Vgl. *A. Hensel* (Fn. 25), 152.
29 RGBl. 1921, 313, 315; dazu krit. *A. Hensel* (Fn. 25), 135 f.

steuerung der Ehefrau beendete das Reichseinkommensteuergesetz 1934 vom 16. 10. 1934[30], um sie jedoch unter dem Druck der Kriegswirtschaft, die auf Frauen als Arbeitskräfte angewiesen war, wieder einzuführen[31]. Das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. 12. 1954 hielt nach dem 2. Weltkrieg an der Zusammenveranlagung fest, erweiterte jedoch den Kreis der individualbesteuerten Einkünfte der Ehefrau in § 26 Abs. 3, 4 EStG auf solche aus selbständiger Tätigkeit und in gewissem Umfang auch aus Gewerbebetrieb.

2. Entscheidung des BVerfG vom 17.1.1957

Die in der unter 1. beschriebenen Zusammenveranlagung liegende Kumulation der Einkünfte der Ehegatten führte wegen des progressiven Einkommensteuertarifs dazu, daß Ehegatten in der Summe höhere Steuern zahlen mußten als zwei Alleinstehende mit demselben Gesamteinkommen. Die Zusammenveranlagung bewirkte mithin eine Schlechterstellung der Ehegatten gegenüber einer getrennten Individualbesteuerung nichtverheirateter Personen. Dieser Zustand war mit Art. 6 Abs. 1 GG schlechterdings unvereinbar. Danach stehen Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz des Staates. Art. 6 Abs. 1 GG enthält neben einer Institutsgarantie vor allem ein *Benachteiligungsverbot*. Deshalb stellte das BVerfG am 17. 1. 1957 richtig fest, daß die Zusammenveranlagung infolge des auf Individualbesteuerung angelegten progressiven Tarifs eine ausschließlich die eheliche Gemeinschaft diskriminierende Wirkung besitzt[32]. Zugleich erteilte es dem durch die Zusammenveranlagung vom Gesetz bewirkten *Edukationseffekt*, durch eine mit der Berufstätigkeit verbundene höhere steuerliche Belastung „die Ehefrau ins Haus zurückzuführen", eine unmißverständliche Absage. Denn dieses außersteuerliche Ziel verstieß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichberechtigung der Geschlechter und war daher zur Rechtfertigung der Diskriminierung von Eheleuten schlicht unzulässig[33]. Als eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Möglichkeit zur Beseitigung der Diskriminierung erwähnte das BVerfG hingegen das sog. *Splitting*[34].

Da das BVerfG § 26 EStG 1951 nach §§ 78, 82 Abs. 1 BVerfGG für *nichtig* erklärt hatte[35], regelte das Steueränderungsgesetz vom 26.7.1957[36] die Ehegattenbesteuerung rückwirkend für die Veranlagungszeiträume 1949–1957

30 RGBl. 1934, 1005, 1013. Diese Maßnahme entsprach den bevölkerungs- und arbeitsmarktpolitischen Zielen der Nationalsozialisten, denen eine berufstätige Frau abträglich erschien, s. Staatssekretär *F. Reinhardt*, Rede auf dem Deutschen Juristentag 1933, RStBl. 1933, 1025, 1028.
31 So geschehen in § 19 Abs. 1 EStDV v. 7. 12. 1941, RGBl. 1941, 751, 754.
32 BVerfG-Beschl. v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 76.
33 So BVerfG [Fn. 32], BVerfGE 6, 55, 81 f.
34 BVerfG [Fn. 32], BVerfGE 6, 55, 76 f.
35 Siehe auch BVerfG-Beschl. v. 7. 5. 1957 – 1 BvR 289/56 –, StRK EStG § 26 R. 32.
36 BGBl. I 848.

für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen neu. Das Steueränderungsgesetz 1958 vom 18. 7. 1958[37] folgte schließlich der Anregung des BVerfG und führte den Splitting-Tarif für die Fälle der Zusammenveranlagung von Ehegatten ein. Gleichzeitig gab es den Ehegatten ein Wahlrecht zur getrennten Veranlagung. Von Nuancen abgesehen, besteht diese Regelung bis heute[38].

IV. Rechtfertigung des Ehegattensplittings

1. BVerfG-Urteil v. 3. 11. 1982: Grundsatz ehelicher Halbteilung

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 3. 11. 1982 das Ehegattensplitting ausdrücklich als keine beliebig veränderbare Steuer-„Vergünstigung" eingeordnet, sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers – als eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung gewürdigt[39]. Zur Begründung führte es dazu an:

„Das Splittingverfahren entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es geht davon aus, daß zusammenlebende Eheleute eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat. . . . Damit knüpft das Splitting an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe an, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet. . . . Diese Ehegattenbesteuerung steht auch im Einklang mit den Grundwertungen des Familienrechts. Die Institute des Zugewinnausgleichs und neuerdings des Versorgungsausgleichs lassen den Grundsatz erkennen, daß das während der Ehe Erworbene gemeinsam erwirtschaftet ist (. . . Splitting als Reflex der Zugewinngemeinschaft)."

2. Güterrechtliche Rechtfertigung

Das vom BVerfG hier skizzierte *Leitbild* der Ehe als *Verbrauchs- und Wirtschaftsgemeinschaft* findet seinen stärksten Ausdruck im Güterstand der *Gütergemeinschaft*. Dort wird das während der Ehe erworbene Vermögen nach § 1416 Abs. 1 BGB gemeinschaftliches Vermögen beider Ehegatten *(Gesamtgut)* und nach § 1419 Abs. 1 BGB sogar *Gesamthandsvermögen*. Dem nahestehend kannte das Familiengesetzbuch der DDR den Güterstand der Eigentums- und Vermögensgemeinschaft, für dessen Beibehaltung die Eheleute nach Art. 234 § 4 Abs. 2 EGBGB innerhalb von zwei Jahren nach dem Beitritt der ehemaligen DDR optieren konnten. Es handelt sich dabei

37 Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts v. 18. 7. 1958, BGBl. I 473, 479.
38 Die seitdem erfolgten Änderungen schildert etwa *H. Pflüger*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Kommentar, § 26, Anm. 3 (August 2000).
39 BVerfG-Urt. v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319, 347.

um eine *Teil-Errungenschaftsgemeinschaft*[40]: Die während der Ehe erzielten Arbeitseinkünfte, Renten, Stipendien und anderen wiederkehrenden Leistungen werden „gemeinschaftliches Eigentum", d.h. *Miteigentum* der Ehegatten. Auf beide Güterstände paßt das Ehegatten-Splitting ohne weiteres[41].

Jedoch können weder die Güter- noch die Teil-Errungenschaftsgemeinschaft allein zur Rechtfertigung des Splittings angeführt werden. Den gesetzlichen Güterstand macht vielmehr die sog. *Zugewinngemeinschaft* aus, die entgegen ihres Namens nach § 1363 Abs. 2 BGB – wie die Kritiker richtig sehen – in Wirklichkeit eine Gütertrennung beinhaltet. Der Ehegatte partizipiert damit während der Ehe gerade nicht automatisch an der Hälfte der Vermögensgegenstände, die der andere Ehegatte erwirbt. Dadurch wird jedoch das Bild einer ehelichen Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft – entgegen der Kritik – noch nicht zur Fiktion[42]. An die Stelle der dinglichen Teilhabe tritt vielmehr ein *schuldrechtlicher Ausgleichsanspruch*, der sich wertmäßig auf die *Hälfte des* während der Ehe *erwirtschafteten Zugewinns* richtet. Zwar wird der Ausgleichsanspruch erst bei Auflösung des Güterstandes durch Scheidung, Tod oder Vertrag realisiert. Er entwickelt sich aber kontinuierlich im Laufe der Ehezeit, so daß ihn § 26b EStG bereits während der Ehezeit entsprechend seiner wirtschaftlichen Entstehung *periodisiert*[43]. Flankiert wird der Zugewinnausgleich nach § 1587 BGB durch den sog. Versorgungsausgleich, der die Anwartschaften für eine Altersversorgung betrifft. Den Versorgungsausgleich beherrscht als Leitprinzip, daß derjenige Ehegatte, der in der Ehe die werthöheren Versorgungsanwartschaftsrechte angesammelt hat, die *Hälfte des Wertunterschieds* an den anderen Ehegatten auskehrt[44]. Das den Versorgungsausgleich vollziehende sog. *Rentensplitting* (§ 1587b Abs. 1 Satz 1 BGB) ist damit nicht nur äußerlich strukturell mit dem Ehegattensplitting gleichgelagert. In der Zusammenschau beider Ausgleichsansprüche wird deutlich, daß sich die Zielrichtung der Zugewinngemeinschaft mit der früheren Errungenschaftsgemeinschaft durchaus deckt: An dem, was sich die Eheleute während der Ehe erarbeiten, sollen beide auch gemeinsam teilhaben, weil der Erwerb auf der vielgestaltigen Zusammenarbeit der Eheleute beruht oder wenigstens durch die Funktionsteilung in der Ehe weitgehend gefördert und erleichtert wird[45]. Das Ehegattensplitting zieht hieraus –

40 So die Beschreibung von *A. Lüderitz*, Familienrecht, 27. Aufl., München 1999, Rz. 298.

41 Siehe *W. Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Diss. Köln, Berlin 1994, 174 ff.; *M. Pechstein*, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, Habil. Bayreuth, Baden-Baden 1994, 198; *J. Lang*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 9 Rz. 760.

42 So aber etwa *M. Pechstein* (Fn. 41), 299; *F. Vollmer* (Fn. 11), 92.

43 *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. Köln 1981/1988, 629; ebenso *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, 378 f.

44 *G. Brudermüller*, in Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 60. Aufl., München 2001, Einf. v. § 1587 Rz. 4.

45 *A. Lüderitz* (Fn. 40), Rz. 333.

wie das BVerfG m.E. zutreffend erkannt hat – für das Steuerrecht die adäquaten Rechtsfolgen[46]. § 1363 Abs. 1 BGB definiert die Zugewinngemeinschaft als den gesetzlichen Güterstand, so daß das Einkommensteuerrecht folgerichtig an ihn als Ehetypus anknüpft.

Jedoch ist der Güterstand der Zugewinngemeinschaft nach § 1363 Abs. 1 BGB dispositiv. Als nicht gerechtfertigt erscheint das Ehegattensplitting in solchen Ehen, bei denen nach § 1414 BGB durch Ehevertrag sowohl der Zugewinn- als auch Versorgungsausgleich ausgeschlossen worden sind. Bei einer solchen Form von *Gütertrennung* besteht auch schuldrechtlich keine Erwerbs- und Vermögensgemeinschaft. Die Ehegatten wirtschaften in diesen Fällen separat und haben sich hierfür bewußt vertraglich entschieden. Diesem wirtschaftlichen Sachverhalt scheint nur die Individualbesteuerung angemessen zu sein[47]. Dagegen unterscheidet das geltende Einkommensteuerrecht für das Ehegattensplitting nicht danach, ob ein Ehevertrag geschlossen ist und inwieweit dieser Ausgleichsansprüche unter den Ehegatten ausschließt. Hierin könnte ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG liegen.

Das BVerfG betont mit Recht, daß der Gesetzgeber zum Erlaß generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen befugt ist[48]. Für das Massenfallrecht verwirklicht sich die Gleichheit *im Gesetzesvollzug* gerade erst *durch* eine *Typisierung*[49]. Deshalb darf sich der Gesetzgeber grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, jede Eigenart jeweils durch eine Sonderregelung aufzunehmen. Das Recht zur gesetzlichen Typisierung steht aber unter dem Vorbehalt der *realitätsgerechten Erfassung der Wirklichkeit*[50]. Verändern sich die tatsächlichen Umstände wesentlich, so ist die gesetzliche Typisierung an die tatsächliche Entwicklung anzupassen[51]. Dem Gesetzgeber ist es vor allem verwehrt, einen *atypischen Fall* zum *Leitbild der Typisierung* zu machen oder an einem früher vielleicht

46 *K. Vogel*, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 201, 214 f.; *K. Tipke* (Fn. 43), 377.

47 So *K. Vogel* (Fn. 46), StuW 1999, 201, 208 f.; *K. Tipke* (Fn. 43), 379 f.

48 Aus der Rechtsprechung siehe etwa BVerfG-Beschl. v. 2. 10. 1969 – 1 BvL 12/68 –, BVerfGE 27, 58, 66 (Kilometer-Pauschale); BVerfG-Beschl. v. 31. 5. 1988 – 1 BvR 520/83 –, BVerfGE 78, 214, 226 f. (Unterhaltsleistungen Ausland); BVerfG-Beschl. v. 8. 10. 1991 – 1 BvL 50/86 –, BVerfGE 84, 348, 359 f. (Freibetrag Lohnsteuerkarte); BVerfG-Beschl. v. 8. 6. 1993 – 1 BvL 20/85 –, BVerfGE 89, 15, 24 (Nachtarbeitszuschläge II).

49 Vgl. dazu *J. Isensee*, Die typisierende Verwaltung, Habil. Erlangen, Berlin 1976, 125 ff.; *ders.*, Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, StuW 1994, 3, 6 ff.; *H. W. Arndt*, Praktikabilität und Effizienz, Habil. Mainz, Köln 1983; *P. Kirchhof*, Steuergleichheit durch Steuervereinfachung, DStJG Bd. 21 (1998), 9, 17 ff.; *K. Tipke* (Fn. 46), 347 ff.

50 Siehe BVerfG-Beschl. v. 22. 2. 1984 – 1 BvL 1/80 –, BVerfGE 66, 214, 223; BVerfG-Beschl. v. 4. 10. 1984 – 1 BvR 789/79 –, BVerfGE 67, 290, 296 f.; BVerfG-Beschl. v. 17. 10. 1984 – 1 BvR 527/80 –, BVerfGE 68, 142, 153.

51 Deutlich BVerfG-Beschl. v. 8. 6. 1993 (Fn. 48), BVerfGE 89, 25 ff.

typischen Leitbild festzuhalten, das mittlerweile zu einem atypischen Fall geworden ist. Der Güterstand der Zugewinngemeinschaft entspricht jedoch nicht nur dem gesetzlichen Leitbild, sondern ist auch heute noch weithin Realität. Selbst wenn Eheverträge dessen gesetzliche Rechtsfolgen im Einzelfall verändern, wird deren Inhalt höchst unterschiedlich ausgestaltet. Der völlige Ausschluß des Zugewinn- und Versorgungsausgleichs bleibt der eher seltene Ausnahmefall; im Vordergrund von Eheverträgen stehen vielmehr *modifizierte* Zugewinn- und Versorgungsausgleichsregelungen[52]. Wenn der Gesetzgeber auf eine Einzelfallprüfung, in welchem Umfang die güterrechtlichen Ausgleichsansprüche abbedungen worden sind, verzichtet hat, so wird dies noch von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers umfaßt sein[53].

3. Unterhaltsrechtliche Rechtfertigung: Ehegattensplittung als typisiertes Realsplitting

Des weiteren neigt die Diskussion um das Ehegattensplitting dazu, die unterhaltsrechtliche Seite zu negieren. So bagatellisiert etwa *Franziska Vollmer* den ehelichen Unterhaltsanspruch mit dem Hinweis auf dessen *Gegenseitigkeit*[54]. Beide Ehegatten könnten nach § 1356 BGB frei vereinbaren, wer sich in welcher Weise am Familienunterhalt beteilige. Einigten sich beide auf die Aufteilung der Arbeit in Hausarbeit einerseits und Erwerbsarbeit andererseits, so glichen sich nach § 1360 Satz 2 BGB Leistung und Gegenleistung einander aus. Diejenigen, die in Einverdiener-Ehen finanziellen Unterhalt an ihren Ehegatten zahlten, seien deshalb keineswegs einseitig „belastet". Als weiteres Argument gegen eine unterhaltsrechtliche Rechtfertigung des Ehegattensplittings wird vorgebracht, daß sich der gesetzliche Unterhaltsanspruch der Haushaltsführenden nicht direkt auf finanzielle Leistungen in Höhe eines Bruchteils des Einkommens des erwerbstätigen Ehegatten richte, sondern nur die Haushaltskosten und die persönlichen Bedürfnisse der Haushaltsführenden umfasse[55].

Es ist zwar richtig, daß der Unterhaltsanspruch des haushaltsführenden Ehegatten im Familienunterhalt aufgeht. Aber dadurch wird gerade deutlich, daß §§ 1360, 1360a BGB die Ehe im täglichen Leben als Verbrauchs- und Wirtschaftsgemeinschaft begreifen, in die beide Ehegatten ihren Anteil erwerbswirtschaftlich-monetär oder durch Haushaltsführung gleichberechtigt

52 Instruktiv dazu etwa *G. Langenfeld*, Handbuch der Eheverträge und Scheidungsvereinbarungen, 2. Aufl., München 1989.

53 *J. Lang* (Fn. 43), 630, weist m.E. zutreffend darauf hin, daß eine Kasuistik der „steuerschädlichen Eheverträge" und der „noch steuerunschädlichen Eheverträge" entstehen würde; a.A. aber offenbar *K. Tipke* (Fn. 43), 380.

54 *F. Vollmer* (Fn. 11), 83.

55 *F. Vollmer* (Fn. 11), 84; *G. Vorwold* (Fn. 10), FR 1992, 789; zuletzt auch *H.-J. Kanzler* (Fn. 13), DStJG Bd. 24 (2001), I. 3. b).

einbringen[56]. Sowohl die Haushaltskosten als auch der persönliche Lebensbedarf des unterhaltsberechtigten Ehegatten beschränken sich nicht auf das Existenzminimum, sondern bestimmen sich gem. § 1360a Abs. 1 BGB nach dem, was nach den Verhältnissen beider Ehegatten zur Befriedigung der gesamten Bedürfnisse erforderlich ist[57]. Zur Bestimmung des Maßstabs für die *Angemessenheit des Unterhalts* ist auf die wirtschaftliche Lage der Familie, d.h. auf die Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Eheleute abzustellen[58]. Unter den Verhältnissen beider Eheleute ist unterhaltsrechtlich die Lebenshaltung zu verstehen, die der *Höhe des maßgeblichen Einkommens* entspricht[59]. Deshalb können zu den der haushaltsführenden Ehefrau geschuldeten Unterhaltskosten nicht nur das Wirtschafts- und Taschengeld, Beiträge zur Krankenversicherung und Altersversorgung u.ä., sondern auch wertvoller Schmuck, eine Luxusgarderobe, Kur- und Ferienkosten, Ausgaben zur Entspannung und Fortbildung ebenso gehören wie Ausgaben zur Förderung der geistigen, politischen und kulturellen Interessen[60].

Da für die Angemessenheit des Unterhalts auf die Lebensverhältnisse der Ehegatten abzustellen ist, bieten §§ 1361, 1578 BGB für den *konkreten Maßstab* eine wichtige Orientierungshilfe[61]. Der Unterhaltsanspruch getrennt lebender oder gar bereits geschiedener Ehegatten bemißt sich ausdrücklich nach den ehelichen Lebensverhältnissen und insbesondere den Erwerbs- und Vermögensverhältnissen der Ehegatten. §§ 1361, 1578 BGB sprechen nur deshalb nicht mehr vom Familienunterhalt, sondern nur noch vom Unterhalt der Ehegatten, weil die Familie durch die Trennung zerfallen ist. In diesem Fall hat sich der gegenseitige Anspruch auf Beitrag zum gemeinsamen Familienunterhalt in einen einseitigen, auf Geldzahlung gerichteten Unterhaltsanspruch des wirtschaftlich schwächeren gegen den wirtschaftlich stärkeren Teil verwandelt[62]. Es gilt in mehrfacher Hinsicht der *Grundsatz der Symmetrie*: Der getrennt lebende Ehegatte soll nicht

56 Zwischen den Unterhaltsbeiträgen besteht im übrigen kein synallagmatisches Austauschverhältnis. Die Nichterbringung des einen Teils berechtigt den anderen Teil weder zur Zurückbehaltung noch zur Aufrechnung, s. *A. Wacke*, in Münchener Kommentar zum BGB, 3. Aufl., München 1993, § 1360 Rz. 7.

57 BGH-Urt. v. 6. 10. 1992 – VI ZR 305/91 –, FamRZ 1993, 411, 412; BGH-Urt. v. 22. 2. 1995 – XII ZR 80/94 –, FamRZ 1995, 537; *H. Hübner/R. Voppel*, in Staudinger, Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch, § 1360a Rz. 3 (Juli 1999).

58 *G. Wacke* (Fn. 56), § 1360a BGB Rz. 4; *H. Hübner/R. Voppel* (Fn. 57), a.a.O.

59 *W. Rassow*, Der angemessene Unterhalt von Ehegatten und Kindern, FamRZ 1980, 541 ff.; *A. Wacke* (Fn. 56), § 1360a BGB Rz. 4; *H. Hübner/R. Voppel* (Fn. 57), a.a.O.

60 Statt vieler *A. Wacke* (Fn. 56), § 1360a BGB Rz. 6; *G. Brudermüller* (Fn. 44), § 1360a BGB Rz. 2; Beispielsfall aus der Judikatur: OLG Bamberg, Urt. v. 6. 2. 1973 – 5 U 191/72 –, FamRZ 1973, 200.

61 BGH-Urt. v. 22. 2. 1995 (Fn. 57), FamRZ 1995, 537; *H. Hübner/R. Voppel* (Fn. 57), a.a.O.

62 *D. Heckelmann*, in Erman, Bürgerliches Gesetzbuch, Handkommentar, 10. Aufl., Münster, Köln 2000, § 1361 Rz. 6.

besser gestellt werden als der in Gemeinschaft lebende Ehegatte[63]; gleichzeitig soll der getrennt lebende Ehegatte aber auch nicht schlechter gestellt werden als der geschiedene Ehegatte[64]. Daraus folgt, daß der Unterhaltsanspruch des in ehelicher Gemeinschaft lebenden Ehegatten *keinesfalls geringer* ausfallen darf als der Unterhaltsanspruch des getrennt lebenden oder gar bereits geschiedenen Ehegatten[65]. Zur quantitativen Bewertung des Unterhaltsanspruchs des Ehegatten sind daher auch bei einer intakten Ehe (*mindestens*) die Maßstäbe heranzuziehen, die unterhaltsrechtlich auf getrennt lebende Ehegatten angewendet werden.

Zwar entzieht sich der konkrete Unterhaltsanspruch angesichts der Variationsbreite aller Einzelkomponenten der „Lebensverhältnisse" einer tabellarisch präzisen Erfassung. Andererseits aber bedarf es einer gewissen Schematisierung, um Rechtsanwendungsgleichheit herzustellen. In diesem Spannungsverhältnis zwischen Einzelfallgerechtigkeit und notwendiger Schematisierung haben sich in verschiedenen Gerichtsbezirken Tabellen über Unterhaltsrichtsätze gebildet, die den Familiengerichten und Rechtsanwälten eine sinnvolle Entscheidungshilfe bieten[66]. In der Praxis hat sich die sog. *Düsseldorfer Tabelle* durchgesetzt[67]. Danach stehen dem voll unterhaltsbedürftigen Ehegatten vom Nettoeinkommen des Unterhaltspflichtigen $^3/_7$ des Erwerbseinkommens zuzüglich $^1/_2$ des sonstigen Einkommens des Pflichtigen zu. Erzielt der Unterhaltsberechtigte eigene Einkünfte, so bemißt sich sein Unterhaltsanspruch nach der sog. *Differenzmethode*, indem die Quote auf den Unterschiedsbetrag zwischen beiden Einkommen bezogen wird. Der Unterhaltssatz von $^3/_7$ entspricht virtuell einer *Halbierung*, indem er pauschal die Erwerbsaufwendungen des Unterhaltsverpflichteten berücksichtigt[68]. Dieser *Halbteilungsgrundsatz* des Unterhaltsrechts gilt unabhängig vom Güterstand, also auch im Falle der Gütertrennung! Über den Unterhaltsanspruch, der im Zusammenhang mit dem Ehegattensplitting zu Unrecht weithin ausgeblendet wird, partizipiert der Ehegatte mithin während

63 Überzeugend *U. Diederichsen*, in Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 58. Aufl., München 1999, § 1361 BGB Rz. 1; s. auch *H.-U. Graba*, Familienrecht, München 1998, Rz. 131; leider nunmehr undeutlicher *G. Brudermüller* (Fn. 44), § 1361 BGB Rz. 2.

64 BGH-Urt. v. 15. 11. 1989 – IVb ZR 3/89 –, FamRZ 1990, 283, 285.

65 Unrichtig daher *H.-J. Kanzler* (Fn. 13), DStJG Bd. 24 (2001), II. 2., 4., wenn er meint, daß der eheliche Unterhalt hinter dem Trennungsunterhalt zurückbleibe, weil er „nach §§ 1360, 1360a BGB nur die Haushaltskosten und die persönlichen Bedürfnisse der Ehegatten" umfasse.

66 So die Charakterisierung von *D. Heckelmann* (Fn. 62), § 1361 BGB Rz. 13.

67 Stand 1. 7. 1999, abgedruckt FamRZ 1999, 766; zu den anderen oberlandesgerichtlichen Leitlinien, die sich zum Großteil an der Düsseldorfer Tabelle orientieren, s. NJW 1999, 2016 ff., 2097 ff., 2336 ff.

68 BGH-Urt. v. 13. 6. 1979 – IV ZR 189/77 –, FamRZ 1979, 692, 693 f.; *U. Diederichsen* (Fn. 63), § 1361 BGB Rz. 51; *D. Heckelmann* (Fn. 62), § 1361 BGB Rz. 13, m.w.N.

und sogar auch noch nach der Ehe (im Sinne einer fortwirkenden Lebensstandardgarantie[69]) an den wirtschaftlichen Früchten des Partners. Ein Verzicht auf Unterhalt ist nach §§ 1585c, 1614 BGB für die Ehedauer schlechthin nicht möglich und kann erst für die Zeit nach der Scheidung vereinbart werden.

Kritiker des Ehegattensplitting fordern, an dessen Stelle eine *Individualbesteuerung* einzuführen, bei dem die zivilrechtlichen Unterhaltsbeziehungen durch ein *Realsplitting* abgebildet werden[70]. Mit Blick auf die vorstehend dargelegte unterhaltsrechtliche Lage fragt es sich allerdings, inwieweit sich das heutige Ehegattensplitting vom Realsplitting unterscheiden würde. Die Unterhaltsbeziehungen sind für das einkommensteuerliche Massenfallrecht notwendigerweise zu typisieren. Demgemäß wäre für das Einkommensteuerrecht erst recht an ein typisierendes Schema einer Art „Düsseldorfer Tabelle" anzuknüpfen. Geht diese im Wege der sog. Differenzmethode – wie gezeigt – grundsätzlich von einer *Halbteilung* aus, so wäre im Wege des Realsplittings die Hälfte des Differenzeinkommens von dem einkommensstärkeren auf den einkommensschwächeren Ehegatten zu verlagern.

Beispiel: Ehegatte A erzielt 80 000 DM Einkünfte, Ehegatte B nur 20 000 DM Einkünfte. Im Wege des Realsplittings wäre bei der Individualbesteuerung der Ehegatten $^1/_2$ von 60 000 DM = 30 000 DM bei A als Unterhaltsverpflichtung abzuziehen und damit korrespondierend bei B als Unterhaltsbezug hinzuzurechnen. A und B hätten damit je 50 000 DM zum Grundtarif zu versteuern.

Genau dies geschieht aber bereits beim heutigen Ehegattensplitting. Ehegatten- und Realsplitting können daher grundsätzlich – mit den Worten *Stefan Homburgs*[71] – als „ökonomisch äquivalent" bezeichnet werden: Das Ehegattensplitting *ist* – zumindest bezogen auf untere bis mittlere Einkommen – ein *typisiertes Realsplitting*!

Die von *Peter Bareis* aus ökonomischer Sicht geäußerte Kritik vermag bei Berücksichtigung der Wertentscheidung des Art. 6 Abs. 1 GG ebenfalls nicht zu überzeugen. Zwar ist es richtig, daß die Entscheidung für eine Ehe eine persönliche, regelmäßig freiwillige Entscheidung beinhaltet. Mit dem Abschluß der Ehe treffen den Steuerpflichtigen aber unmittelbar *Unterhaltspflichten*, die Unverheiratete nicht zu erfüllen haben. Diese gesetzlich vorgegebene Unterhaltslast wirkt sich auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen als Vergleichsmaßstab der Einkommensteuer mindernd aus. Nach dem Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG darf diese Minderung rechtlich nicht auf eine Stufe mit bloßer privater Konsum-Bedürfnisbefriedigung gestellt werden und muß deshalb bei der Einkommensteuer Berücksichtigung finden.

69 Statt vieler *U. Diederichsen* (Fn. 63), § 1578 BGB Rz. 3.

70 So etwa *W. Lingemann* (Fn. 41), 226; *F. Vollmer* (Fn. 11), 201, 243; *H.-J. Kanzler* (Fn. 13), DStJG Bd. 24 (2001), II. 1. b).

71 *S. Homburg*, Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting, StuW 2000, 261, 263.

Das eheliche Unterhaltsrecht vermag das Ehegattensplitting jedoch bei *hohem Einkommen* nicht gänzlich zu rechtfertigen. Eine *Vermögensbildung* wird unterhaltsrechtlich auch bei sehr hohem Einkommen nicht geschuldet, so daß kein unterhaltsrechtlicher Anspruch gegen den anderen Ehegatten auf Übereignung eines Hausgrundstücks oder einer Wohnung bzw. auf Zahlung von Mitteln zum Erwerb eines Eigenheims besteht[72]. Weil dort das Einkommen erfahrungsgemäß nicht vollständig zu Konsum- und Versorgungszwecken, sondern auch zur Vermögensbildung verwendet wird, nimmt die unterhaltsrechtliche Judikatur eine *relative Sättigungsgrenze* an. In diesen Fällen wird die Berechnung des pauschalierten Bedarfs nach Quoten durch die Feststellung des konkreten Bedarfs abgelöst[73]. Wo diese Grenze quantitativ liegt, läßt sich nicht generell sagen[74]. In Einzelfällen haben einige Oberlandesgerichte bei außergewöhnlich hohen monatlichen Einkommen von ca. 70 000 DM einen Unterhaltsanspruch in Höhe von monatlich 15 000 DM für angemessen gehalten[75]. Insofern wäre es vertretbar, das Ehegattensplitting nach Maßgabe der angesprochenen unterhaltsrechtlichen Sättigungsgrenze zu kappen[76].

Der unter 2. angesprochene Typisierungsspielraum des Gesetzgebers läßt es aber zu, dies zu vernachlässigen. An der *Vermögensbildung* partizipiert der unterhaltsberechtigte Ehegatte – wie gezeigt – grundsätzlich *halbteilig* über den Zugewinn- und Versorgungsausgleich. Es bleiben lediglich die eher wenigen Fälle der Gütertrennung ohne Zugewinn- und Versorgungsausgleich, bei

72 BGH-Urt. v. 23. 9. 1966 – VI ZR 9/65 –, FamRZ 1966, 630, 631; BGH-Urt. v. 3. 7. 1984 – VI ZR 42/83 –, FamRZ 1984, 980, 981; *H. Hübner/R. Voppel* (Fn. 57), § 1360a BGB Rz. 7; *G. Brudermüller* (Fn. 44), § 1578 BGB Rz. 39.

73 Siehe *U. Diederichsen* (Fn. 63), § 1361 BGB Rz. 51; § 1578 BGB Rz. 22.

74 OLG Frankfurt, Urt. v. 13. 8. 1996, FamRZ 1997, 353 ff., lokalisierte im Jahre 1995 die Sättigungsgrenze bei einem mtl. *Nettoverdienst* von 8000 DM (der damaligen Obergrenze der Düsseldorfer Tabelle) und sprach der Ehefrau im Urteilsfall (bei einem geschätzten mtl. Nettoeinkommen des Ehemannes zwischen 20 000 DM und 60 000 DM) einen Unterhalt von 11 500 DM mtl. zu, OLG München, Urt. v. 18. 2. 1982 – 26 UF 1217/81 –, FamRZ 1982, 801, zog die Sättigungsgrenze jedenfalls bei einem mtl. Nettoverdienst von 10 000 DM (ebenso derzeit *D. Heckelmann* [Fn. 62], § 1360a BGB Rz. 5; *G. Brudermüller* [Fn. 44], § 1578 BGB Rz. 39).

75 OLG Bamberg, Urt. v. 11. 8. 1998 – 7 UF 261/97 –, FamRZ 1999, 513 ff., OLG Hamm, Urt. v. 13. 2. 1998 – 5 UF 187/97 –, FamRZ 1999, 723 f.

76 Zu niedrig angesetzt war allerdings die von der Bundesregierung ursprünglich geplante Kappungsgrenze von 8000 DM „Splitting-Vorteil" (oben bei Fn. 9), die bei einem zu versteuernden Einkommen von ca. 170 000 DM p.a. bei einer Einverdiener-Ehe gegriffen hätte. Bezogen auf ein monatliches Nettoeinkommen von ca. 10 000 DM (s. Fn. 74), das unterhaltsrechtlich den Abzug von Steuern, Vorsorge-, laufenden Miet- bzw. Haus- und ggf. sogar Luxusaufwendungen beinhaltet (s. oben Fn. 60 u. *D. Heckelmann* [Fn. 62], § 1361 BGB Rz. 16), liegt die Sättigungsgrenze bei deutlich über 200 000 DM Einkünften p.a. des unterhaltspflichtigen Ehegatten.

denen hohe Einkommen erzielt werden, die über die relative Sättigungsgrenze hinausgehen und an denen deshalb auch unterhaltsrechtlich keine Halbteilung zugunsten des einkommensschwächeren Ehegatten stattfindet. M.E. tut der Gesetzgeber aber weiterhin gut daran, in den zumindest äußerlich intakten Ehen weder die Vorlage und inhaltliche Prüfung von Eheverträgen zu fordern noch nach der unterhaltsrechtlichen relativen Sättigungsgrenze forschen zu lassen. Wenn er statt dessen an das gesetzliche Modell der „Durchschnittsehe" anknüpft, nimmt er eine *sachlich begründete Typisierung* vor und trägt sowohl zur Vereinfachung als auch zur Akzeptanz des Steuerrechts bei. Zugleich respektiert er auf freiheitsschonende Weise damit die von Art. 6 Abs. 1 GG geschützte Intimsphäre der Ehegatten.

Es bleibt schließlich der Vorwurf, das Ehegattensplitting benachteilige berufstätige Ehefrauen. In dem eingangs zitierten Beispiel[77] verschweigt *Ute Saksofsky*, daß die 10 000 DM verdienende Ehefrau nicht gezwungen ist, eine Zusammenveranlagung zu beantragen. Wählt sie nach § 26 Abs. 2 EStG eine getrennte Veranlagung (§ 26a EStG), so bleiben ihr die 10 000 DM ohne Steuerabzug erhalten. Daß Ehefrauen in dem genannten Beispiel (100 000 DM Einkünfte Ehemann/10 000 DM Einkünfte Ehefrau) regelmäßig gleichwohl für eine Zusammenveranlagung votieren, zeigt, daß sie die Ehe gerade als Erwerbsgemeinschaft begreifen. Da der steuerliche Nachteil der Ehefrau durch den steuerlichen Vorteil des Ehemannes überkompensiert wird, verzichten sie gern auf die Verwirklichung der getrennten Veranlagung!

Nicht das Ehegattensplitting, das bei nüchterner Betrachtung lediglich ein typisiertes Realsplitting darstellt, *diskriminiert* berufstätige und -willige Frauen, sondern die bisherige Versagung des Abzuges von *Kinderbetreuungskosten* als *Erwerbsaufwendungen*[78]. Wie ich an anderer Stelle dargelegt habe[79], haben daran weder die Entscheidung des BVerfG vom 10. 11. 1998[80] noch die Einführung eines sog. Betreuungsfreibetrages in Höhe von 3024 DM (§ 32 Abs. 6 EStG) durch das „Gesetz zur Familienförderung" vom 22. 12. 1999[81] etwas geändert. Indem dieser Freibetrag *aufwandsunabhängig* jedem Elternpaar sowohl bei Eigen- als auch bei einer Fremdbetreuung gewährt wird, subventioniert das EStG einerseits die Einverdiener-Ehe und benachteiligt zugleich unter Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip auf massive Weise beiderseits berufstätige Elternpaare (wovon vor allem Mütter

77 Siehe oben bei Fn. 16.

78 Im BVerfG-Beschl. v. 11. 10. 1977 – 1 BvR 343/73 u.a., BVerfGE 47, 1, 19 ff., noch gebilligt; dagegen m.E. überzeugend bereits das Minderheitsvotum von *H. Simon*, 34, 37 ff.

79 *R. Seer/V. Wendt*, Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung" vom 22. 12. 1999, NJW 2000, 1904, 1907 f.

80 BVerfG-Beschl. v. 10. 11. 1998 – 2 BvR 1057 u.a. –, BVerfGE 99, 216.

81 BGBl. I 2552, 2553.

betroffen sind, die Familie und Beruf miteinander verbinden wollen)[82]. Nicht das Ehegattensplitting, sondern der realitätsfremd niedrige Abzug von Kinderbetreuungskosten bei erwerbsbedingter Fremdbetreuung zeitigt die bereits mehrfach angesprochene *Edukationswirkung*. Diese m.E. in der Tat gegen Art. 3 Abs. 2 GG verstoßende Diskriminierung berufstätiger Frauen läßt sich dadurch vermeiden, daß bereits de lege lata durch eine verfassungskonforme Auslegung erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten gem. §§ 4 Abs. 4, 9 Abs. 1 EStG als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden[83].

V. Erstreckung des Ehegattensplittings auf nichteheliche Lebensgemeinschaften?

1. Nichteheliche Lebensgemeinschaften zwischen Mann und Frau

Einen sichtbaren Ausdruck finden die eingangs unter I. geschilderten gesellschaftlichen Veränderungen in den Landesverfassungen der neuen Bundesländer, die überwiegend die *Schutzbedürftigkeit* auch „anderer auf Dauer angelegter Lebensgemeinschaften" anerkannt haben[84]. Solange allerdings das Familienrecht daraus nicht die Konsequenz gegenseitiger vermögensrechtlicher Ansprüche und Pflichten zieht, besteht m.E. kein Grund, das Ehegattensplitting auf nichteheliche Lebensgemeinschaften auszudehnen. Deshalb kann ich auch *Franziska Vollmer* nicht zustimmen, wenn sie behauptet, daß sich an der wirtschaftlichen Situation einer Lebensgemeinschaft durch die Eheschließung nichts Wesentliches ändere[85]. Die mit der Eheschließung entstehenden, unter III. und IV. dargelegten mannigfaltigen ehelichen Ansprüche beweisen schlicht das Gegenteil. Das Diskriminierungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG korrespondiert spiegelbildlich mit einem *Differenzierungsgebot*, das die familienrechtlichen Vermögens- und Unterhaltsansprüche berücksichtigen läßt. Insoweit besteht eine *Symmetrie* zwischen dem Steuerrecht und dem Sozialrecht, wie das folgende Beispiel zeigt[86]:

Universitätsassistentin U (Jahreseinkommen 70 000 DM) lebt mit dem Studenten S zusammen, der seinen Lebensunterhalt ausschließlich durch BAföG bestreitet. Da S gegenüber der U keinen Unterhaltsanspruch besitzt, wird deren Einkommen auf den Bedarf des S nicht angerechnet. Einkommensteuerlich findet für U eine Einzelveranlagung statt.

Heiraten U und S, so wird das Einkommen der U wegen ihrer Unterhaltsverpflichtung gegenüber S auf dessen Bedarf nach § 11 Abs. 2 BAföG angerechnet. S erhält deshalb kein BAföG mehr. Gleichzeitig mindert sich aber auch die Einkommensteuer durch das Ehegattensplitting bei Zusammenveranlagung.

Das Beispiel zeigt: Die Symmetrie zwischen Steuer- und Sozialrecht würde gestört, wenn die nichteheliche Lebensgemeinschaft – ungeachtet fehlender Unterhaltsverpflichtungen – wie eine eheliche Gemeinschaft behandelt werden würde. Soweit aber das Recht die nichteheliche Lebensgemeinschaft für den Empfang von Sozialleistungen (so etwa das Sozialhilferecht in § 122 BSHG) als *„faktische Unterhaltsgemeinschaft"* ansieht und das Einkommen des Lebenspartners anspruchsmindernd berücksichtigt, fordert der Grundsatz der Symmetrie, daß auch das Einkommensteuerrecht diesen „faktischen Unterhalt" berücksichtigt[87]. Dies ist seit dem Veranlagungszeitraum 1996 richtigerweise in § 33a Abs. 1 Satz 2 EStG geschehen. Wird einem/einer in eheähnlicher Gemeinschaft lebenden Steuerpflichtigen die Sozial- oder Arbeitslosenhilfe (der existenzsichernde Bedarf) mit Hinweis auf das Einkommen des Partners/der Partnerin verweigert oder gekürzt, so sind die von dem Partner/der Partnerin erbrachten faktischen, existenzsichernden Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig.

2. Gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaft

Nach § 1 LPartG können nunmehr zwei Personen gleichen Geschlechts eine auf Lebenszeit eingegangene, rechtlich anerkannte Partnerschaft führen. Dazu müssen sie dies vor der zuständigen Behörde bei gleichzeitiger Anwesenheit gegenseitig persönlich erklären[88]. Nach § 2 LPartG sind die gleichgeschlechtlichen Lebenspartner einander zu Fürsorge und Unterstützung verpflichtet. Dies konkretisiert § 5 LPartG durch eine *gegenseitige Unterhalts-*

82 Wie hier schon *H. Simon* (Fn. 78), 40 ff.; *W. Schön*, Die Kinderbetreuung, das BVerfG und der Entwurf eines Gesetzes zur Familienförderung, DStR 1999, 1677, 1680; *S. Tiedchen*, Zur steuerlichen Berücksichtigung von Kinderbetreuungs- und Kindererziehungskosten, BB 1999, 1681, 1684; *U. Saksofsky* (Fn. 11), NJW 2000, 1896, 1902; *H.-J. Kanzler* (Fn. 13), DStJG Bd. 24 (2001), III. 2. c); *D. Birk/R. Wernsmann*, Der Schutz von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht, erscheint in JZ 2001; a.A. dagegen *P. Kirchhof*, Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, 2792, 2795 f.; zum systemwidrigen Abzug von aufwandsunabhängigen Bedarfsgrößen s. ausf. in dieser Festschrift *D. Birk*, 339 ff.

83 Siehe *R. Seer/V. Wendt* (Fn. 79), a.a.O.; *U. Saksofsky* (Fn. 11), NJW 2000, 1896, 1902; *K. Tipke* (Fn. 43), 395, dort Fn. 539; *D. Birk/R. Wernsmann* (Fn. 82); bereits früher *J. Lang*, Verhandlungen des 60. DJT, Bd. II/1, München 1994, 82 f.; *ders.*, in Tipke/Lang (Fn. 41), § 9 Rz. 739.

84 Art. 26 Abs. 2 LVerf Brandenburg, Art. 22 Abs. 2 LVerf Sachsen, Art. 24 Abs. 2 LVerf Sachsen-Anhalt, Art. 17 Abs. 2 LVerf Thüringen.

85 *F. Vollmer* (Fn. 11), 108.

86 Beispiel von *S. Homburg* (Fn. 71), StuW 2000, 261, 267.

87 Insoweit völlig zutreffend *F. Vollmer* (Fn. 11), 108 f.

88 Nach dem Entwurf eines sog. Lebenspartnerschaftsgesetzergänzungsgesetz (LPartGErgG) sollte die zuständige Behörde der Standesbeamte sein (s. BT-Drucks. 14/3751, BR-Drucks. 739/00). Der Bundesrat hat diesem zustimmungsbedürftigen Gesetz jedoch am 1. 12. 2000 seine Zustimmung versagt. Am 8. 12. 2000 hat daraufhin der Bundestag beschlossen, zum Ergänzungsgesetz den Vermittlungsausschuß anzurufen. Der Abschluß des Gesetzgebungsverfahrens steht derzeit noch aus.

pflicht, die dem ehelichen Unterhalt i.S.der §§ 1360 ff. BGB nachgebildet ist. Güterrechtlich sieht § 6 einen *Zugewinnausgleich* nach Maßgabe der §§ 1371–1390 BGB vor, der aber im Wege eines Lebenspartnerschaftsvertrages ausgeschlossen oder modifiziert werden kann. Orientiert am Vorbild der zivilrechtlichen Ehe schulden sich die Lebenspartner nach § 12 LPartG sogar Trennungsunterhalt ebenso wie nach § 16 LPartG einen nachpartnerschaftlichen Unterhalt.

Das im Bundesrat zumindest zunächst gescheiterte Ergänzungsgesetz sieht zwar davon ab, das Ehegattensplitting auf die Lebenspartner/innen zu übertragen. Statt dessen beläßt der Gesetzentwurf es bei einer *Individualbesteuerung* und Einzelveranlagung. Jedoch sollen die Unterhaltslasten im Wege eines sog. *Realsplittings* in § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 6 EStG-E *pauschal* bis maximal 40 000 DM p.a. Berücksichtigung finden[89]. Dazu werden die Einkünfte der Partner miteinander verglichen und der Unterschiedsbetrag zwischen beiden Einkünften zur Hälfte abgezogen bzw. angesetzt. Daß dies gegenüber dem Ehegattensplitting jedoch nur eine abweichende Technik darstellt, macht das folgende *Beispiel* deutlich:

M1 erzielt 140 000 DM Einkünfte, M2 dagegen nur 60 000 DM Einkünfte. Das geplante Realsplitting entspricht hier dem Ehegattensplitting, indem für M1 = 140 000 ./. 40 000 DM = 100 000 DM Einkünfte, für M2 = 60 000 DM + 40 000 DM = ebenfalls 100 000 DM Einkünfte angesetzt werden.

Aufgrund des Höchstbetrages von 40 000 DM entspricht die Regelung damit einem *gekappten Ehegattensplitting*. Das an der unterhaltsrechtlichen Halbteilung und Differenzmethode orientierte Realsplitting vollzieht lediglich die zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtungen nach[90]. Die Begrenzung des Realsplittings ließe sich ggf. mit der oben unter IV.3. angesprochenen *Sättigungsgrenze* begründen. Allerdings schweigen die Gesetzesmotive darüber, wie sie auf die Kappung von 40 000 DM kommen. Hier drängt sich ebenso wie bei dem für die Trennung von Ehegatten in § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG bereits bestehenden Höchstbetrag von 27 000 DM der Eindruck von fiskalischer Willkür auf. Es fragt sich, warum bei der Trennung von Ehegatten der Abzug der Unterhaltslast stärker begrenzt sein soll als bei der Lebenspartnerschaft Gleichgeschlechtlicher. Diese Ungleichbehandlung ist m.E. wegen des Diskriminierungsverbots des Art. 6 Abs. 1 GG unhaltbar[91]. Überhaupt steht und fällt das Lebenspartnerschaftsgesetz mit der Antwort des BVerfG auf die Vorfrage, ob gleichgeschlechtliche Paare ohne Verstoß gegen Art. 6 Abs. 1 GG einfach wie eheliche Lebensgemeinschaften behandelt werden dürfen[92].

89 Siehe BR-Drucks. 739/00, 32 f., unter § 55 Nr. 2 des LPartGErgG-Entwurfs.

90 So auch die Einschätzung von *H.-J. Kanzler*, Erste Überlegungen zum Lebenspartnerschaftsgesetzentwurf, FR 2000, 859, 861.

91 Dagegen meint *H.-J. Kanzler* (Fn. 90), FR 2000, 859, 862, daß eine intakte Partnerschaft gegenüber einer gescheiterten Ehe durchaus bessergestellt werden dürfe.

92 BVerfG-Beschl. v. 4. 10. 1993 – 1 BvR 640/93 –, NJW 1993, 3058, hat mit Hinweis auf die ständ. Rspr. betont, daß die Ehe i.S. des Art. 6 Abs. 1 GG der Vereinigung von Mann und Frau zu einer Lebensgemeinschaft vorbehalten ist. Daraus läßt sich m.E. ein deutliches *Unterscheidungsgebot* und damit zugleich ein *Besserstellungsgebot* gegenüber gleichgeschlechtlichen Lebensgemeinschaften ableiten; s. *M. Burgi* (Fn. 2), Der Staat, 2000, 487, 491 ff., 501 ff.; a.A. aber *R. Schimmel*, Eheschließung gleichgeschlechtlicher Paare, 1996; *H. Trimbach/A. Webert*, Ist die Homo-Ehe nicht verfassungswidrig?, NJ 1998, 63 ff.; *S. Ott*, Die Begriffe „Ehe und Familie" in Art. 6 I GG, NJW 1998, 117 ff.

VI. Fazit

Der von Kritikern des Ehegattensplittings aufgebaute Gegensatz zu einem Realsplitting existiert nicht. Das Ehegattensplitting wirkt als typisiertes Realsplitting nach dem Vorbild der unterhaltsrechtlichen Halbteilung und Differenzmethode[93]. Es bewirkt objektiv, daß Ehegatten gegenüber Ledigen nicht schlechtergestellt werden *und* daß die gemeinsame Steuerlast der Eheleute allein von der Summe der Einkommen, nicht von deren Verteilung abhängt[94]. Die darin liegende partielle Durchbrechung des Grundsatzes der Individualbesteuerung wird sowohl durch das eheliche Unterhaltsrecht als auch flankierend durch das eheliche Güterrecht gerechtfertigt. Die Ehegatten befinden sich zivilrechtlich gegenüber unverheirateten Paaren und ledigen Alleinstehenden eben in einer unterschiedlichen Lage, die das Steuerrecht nicht einfach ausblenden kann. Allerdings ist es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, nach Maßgabe der unterhaltsrechtlichen relativen Sättigungsgrenze das Ehegattensplitting für hohe Einkommen zu kappen. Deshalb vermag ich dem Jubilar darin zuzustimmen, daß das Ehegattensplitting einerseits zwar gut gerechtfertigt werden kann, es andererseits aber auch nicht zwingend ist[95].

93 Nach Abschluß meines Manuskripts erreichte mich die Festschrift „Staaten und Steuern" für *K. Vogel* zum 70. Geburtstag, hrsg. von *P. Kirchhof/M. Lehner/A. Raupach/M. Rodi*, Heidelberg 2000. Ohne daß wir miteinander korrespondiert hätten, gelangt dort *H. Söhn* in seinem Beitrag „Kappung des Ehegattensplittings?", 639, 655 ff., zu denselben Ergebnissen.

94 Zutreffend *S. Homburg* (Fn. 71) StuW 2000, 261, 263.

95 So *H. W. Kruse*, Die Einkommensteuer und die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, in Festschrift für K. H. Friauf, Heidelberg 1996, 793, 800 f.