

Hackmann, Johannes

Working Paper

Die Einkommensteuerliche Berücksichtigung von Scheidungs- und Kinderunterhalt im Vergleich

Diskussionspapier, No. 102

Provided in Cooperation with:

Fächergruppe Volkswirtschaftslehre, Helmut-Schmidt-Universität (HSU)

Suggested Citation: Hackmann, Johannes (2010) : Die Einkommensteuerliche Berücksichtigung von Scheidungs- und Kinderunterhalt im Vergleich, Diskussionspapier, No. 102, Helmut-Schmidt-Universität - Universität der Bundeswehr Hamburg, Fächergruppe Volkswirtschaftslehre, Hamburg, <https://nbn-resolving.de/urn:nbn:de:gbv:705-opus-26228>

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/38714>

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

Diskussionspapierreihe
Working Paper Series



HELMUT SCHMIDT
UNIVERSITÄT
Universität der Bundeswehr Hamburg

DIE EINKOMMENSTEUERLICHE BERÜCKSICHTIGUNG VON SCHEIDUNGS- UND KINDERUNTERHALT IM VERGLEICH

JOHANNES HACKMANN

Nr./ No. 102
JUNI 2010

Department of Economics
Fächergruppe Volkswirtschaftslehre

Autoren / Authors

Johannes Hackmann

Helmut Schmidt Universität Hamburg / Helmut Schmidt University Hamburg
Holstenhofweg 85
22043 Hamburg
Germany
Hackmann@hsu-hh.de

Redaktion / Editors

Helmut Schmidt Universität Hamburg / Helmut Schmidt University Hamburg
Fächergruppe Volkswirtschaftslehre / Department of Economics

Eine elektronische Version des Diskussionspapiers ist auf folgender Internetseite zu finden/
An electronic version of the paper may be downloaded from the homepage:
<http://fgvwl.hsu-hh.de/wp-vwl>

Koordinator / Coordinator

Kai Hielscher
wp-vwl@hsu-hh.de

Helmut Schmidt Universität Hamburg / Helmut Schmidt University Hamburg
Fächergruppe Volkswirtschaftslehre / Department of Economics

Diskussionspapier Nr. 102
Working Paper No. 102

DIE EINKOMMENSTEUERLICHE BERÜCKSICHTIGUNG VON SCHEIDUNGS- UND KINDERUNTERHALT IM VERGLEICH

JOHANNES HACKMANN

JEL-Klassifikation / JEL-Classification: H23, H24

Schlagworte / Keywords: Einkommensteuer, Realsplitting, Kinderfreibeträge,
Ehegattenbesteuerung

Inhaltsverzeichnis

I. Vorbemerkungen zur Fragestellung	3
II. Zu den vergleichsrelevanten Regelungen.....	6
1. Die spezifisch kinderbezogenen Regelungen und sich anschließende Fragen	6
2. Die komparativen steuerlichen Entlastungen des Scheidungsunterhalts und sich anschließende Fragen	8
III. Die Suche nach Rechtfertigungsgründen für eine komparativ vorteilhafte steuerliche Freistellung von Scheidungsunterhalt	12
1. Gesichtspunkte verwaltungsmäßiger Zweckmäßigkeit	12
2. Die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen	15
3. Tiefgreifende Veränderung der gesamten Lebensverhältnisse und der Wegfall des Splittingvorteils.....	19
4. Weitere potentielle Erklärungs- und Rechtfertigungsgründe.....	24
a) <i>Erklärung mit Partikularinteressen?</i>	24
b) <i>Einstehensgemeinschaft, steuerliche Entscheidungsneutralität und Förderung der Erwerbstätigkeit von Frauen respektive von ökonomischer Eigenverantwortlichkeit</i>	25
c) <i>Der Eheschutz und die Berücksichtigung von (positiven) externen Effekten</i>	27
d) <i>Einige relativierende Einwände</i>	30
IV. Zusammenfassende Schlussfolgerungen.....	31

I. Vorbemerkungen zur Fragestellung

Das deutsche „Unterhalts-Steuerrecht“ gilt als „konzeptionslos, unsystematisch-inkonsequent, verworren und unübersichtlich“.¹ Die Unterschiedlichkeit der einkommenssteuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen einerseits für geschiedene und dauernd getrennt lebende Ehegatten und andererseits für Kinder ist – wie sich nachfolgend auch hier zeigen wird – ein Beleg dafür. Dass die beiden Sachverhalte unterschiedlich geregelt sind, ist indessen allein noch kein Beweis von Konzeptionslosigkeit und fehlender Konsequenz. Von vornherein lässt sich nicht ausschließen, dass es gute rechtfertigende Gründe für eine differenzierende Behandlung gibt und Unterhaltsleistungen in unterschiedlichen Unterhaltsbereichen somit nicht dem gleichen steuerlichen Regelungsmuster mit gleichen Entlastungsfolgen zu unterwerfen sind. Ob es vertretbare Differenzierungsgründe gibt, lässt sich unter Bezug auf das (oder ein) Leistungsfähigkeitsprinzip der Besteuerung nicht entscheiden. Grundsätzlich ist es für möglich zu halten, dass gemeinwohlorientiert auch andere Urteilkriterien bedeutsam sein sollten.

Die gültigen steuerlichen Regelungen benachteiligen tendenziell (und zwar vornehmlich wegen der Möglichkeit des sog. Realsplitting für geschiedene und getrennt lebende Ehegatten) den Unterhalt für Kinder. Deshalb hat zu interessieren, ob sich eine solche steuerliche Schlechterstellung von Kindesunterhalt rechtfertigen lässt, welche Rechtfertigungsgründe dafür vielleicht in Frage kommen könnten und was von ihnen zu halten ist. Hier wird nicht primär nach der angemessenen absoluten Höhe der steuerlichen Entlastung in dem einen und in dem anderen Fall gefragt. Auch wenn an sich nur interessiert, ob sich überzeugende Rechtfertigungsgründe für eine steuerliche Schlechterstellung von Kindesunterhalt finden lassen, bleibt es indessen nicht aus, dass speziell nach Gründen gesucht wird respektive Gründe geprüft werden, die überhaupt für eine steuerliche Begünstigung eines (den Trennungsunterhalt begrifflich im Folgenden einschließenden) Scheidungsunterhalts sprechen. Nach meiner Kenntnis ist die Angemessenheit einer steuerlich differenzierenden Behandlung einerseits von Kinder- und andererseits von Scheidungsunterhalt auf eine systematische Weise in der steuerwissenschaftlichen und steuerrechtlichen Literatur noch nicht behandelt worden. An diesbezüglich konkreten – die angemessene Verhältnismäßigkeit prüfenden – Vergleichen fehlt es.

¹ TIPKE (2003, S. 809).

Allerdings wurden schon vor der Einführung der Realsplittingregelung seitens des Bundesrats gegen diese den Scheidungsunterhalt betreffende Spezialnorm „erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken“ mit dem Argument geäußert, dass die steuerliche Behandlung von anderen Unterhaltsleistungen nicht abweichend geregelt werden kann.² Die (damalige) Bundesregierung hat diesen Einwand zurückgewiesen. Auf ihre Gegenäußerung ist später (unter III.3.) noch zurückzukommen. Auch wurde die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Unterhaltsleistungen einerseits an ledige Mütter (nur eine Absetzbarkeit nach § 33a Abs. 1 EStG) und andererseits an geschiedene und getrennt lebende Ehegatten (alternativ zusätzlich gemäß der Methode des Realsplitting auch als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 EStG) als rechtlich nicht zu beanstanden gewertet.³

Im Fokus dieser Abhandlung steht die Realsplittingregelung für den Scheidungsunterhalt. Dabei geht es hier nicht um die Verfahrenstechnik als solche. Der kritische Punkt sind die – von der Höhe der involvierten steuerlichen Abzugsbeträge abhängigen – komparativen steuerlichen Entlastungsfolgen. Diese verdienen auch schon aus dem Grunde eine besondere Aufmerksamkeit, weil – wie nachfolgend unter II.2. noch darzulegen – die Relationen der maximalen Abzugsbeträge nach dem Realsplitting im Verhältnis zu den steuerlichen Grundfreibeträgen im Zeitablauf beträchtlich variieren. Von vornherein würde man dagegen eher eine gewisse zeitliche Konstanz der Quote des nach dem Realsplitting zulässigen maximalen Sonderausgabenabzugs und speziell des jeweiligen steuerlichen Grundfreibetrags erwarten. Dass keine solche Konstanz besteht, ist ein Indiz für eine verhältnismäßig unangemessene Behandlung des Scheidungsunterhalts, zumal da seit einiger Zeit die – auch für den Unterhalt älterer Kinder potentiell bedeutsame – Höhe der maximal absetzbaren außergewöhnlichen Belastungen gemäß § 33a Abs. 1 EStG tendenziell mit der Höhe der jeweiligen Grundfreibeträge übereinstimmt. Was begründet diese Unterschiedlichkeit bzw. weshalb existiert nicht auch im ersten Fall eine entsprechende zeitliche Konstanz? Ausdrückliche Antworten auf diese sich aufdrängende Frage habe ich nicht gefunden. Es fehlt nicht nur an unter Transparenzgesichtspunkten zu wünschenden Darlegungen; vermutlich dürften sich für die fehlende Konstanz auch keine sachgerechten Gründe finden lassen.

Im Folgenden wird zunächst ein Überblick über den 2007 gültigen Stand der für die anstehende Fragestellung maßgeblichen „familiensteuerlichen“ Regelungen gegeben. In der

² S. DEUTSCHER BUNDESTAG (1978b, S. 68 f.).

³ BUNDESFINANZHOF 1995. Zu den vom Bundesfinanzhof genannten Gründen s. nachfolgend unter III.3.

hier primär interessierenden Hinsicht – die tendenzielle komparative Benachteiligung des Kindesunterhalts – unterscheiden sie sich auf eine grundlegende Weise nicht von den diesbezüglich früheren (wie auch nicht von den seither geänderten) Regelungen. Bei der Darlegung der finanziellen Entlastungskonsequenzen zeigt sich speziell als Folge der Realsplittingmöglichkeit für geschiedene Ehegatten die schon erwähnte steuerliche Schlechterstellung für Kinder. Im Rahmen der Untersuchung, welche Gründe für eine solche komparative Schlechterstellung sprechen könnten, ist das Interesse hier nicht auf eine Prüfung *de lege lata* gerichtet. Indessen kann die Fragestellung der Abhandlung auch so verstanden werden, ob dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit, dem nach der Rechtsprechung zum Gleichheitssatz des Grundgesetzes ein verfassungsmäßiger Rang zukommt, hinreichend Rechnung getragen wird. Verhältnismäßigkeit ist wie die horizontale Steuergerechtigkeit ein relationaler Begriff: Was angemessen oder unangemessen respektive willkürlich geregelt ist, lässt sich im Allgemeinen nur durch einen Vergleich unterschiedlicher Regelungstatbestände beurteilen.

Die Untersuchung nimmt die in der Literatur zugunsten des Realsplitting zu findenden Argumente zu ihrem Ausgangspunkt. Darüber hinausgehend wird danach versucht, systematisch alle potentiell in Frage kommenden Rechtfertigungsgesichtspunkte darauf zu überprüfen, ob sie die komparative Schlechterstellung zu begründen vermögen. Wie schon anklang, wird hier somit nicht von etwa einem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip als ausschließlichem Urteilsmaßstab ausgegangen. Nach meinem Dafürhalten ist methodisch vielmehr eine generelle Gemeinwohlorientierung zum Maßstab zu nehmen. Steuerliche Regelungen sollten deshalb ggf. (im Falle ihrer komparativen Eignung) auch für die Erreichung familienpolitischer oder anderer Lenkungszwecke eingesetzt werden. Bei einer solchen Aufgabensicht von Steuerpolitik ist mit Blick auf das hier zur Erörterung stehende Thema eine Befassung mit den möglichen Gründen für einen Eheschutz wichtig. Damit wird eine – in der Literatur nach meiner Kenntnis sonst kaum zu findende – Rechtfertigungsperspektive in den Blick genommen, die bei der Erörterung der potentiellen Rechtfertigungsgründe für ein Ehegattensplitting zu wenig beachtet wird. Unabhängig von den grundsätzlichen methodischen Auffassungen zielt die Argumentation in dieser Abhandlung jedoch nicht auf eine Überprüfung in einer bestimmten steuersystematischen Perspektive. Anstelle von Deduktionen aus dogmatisch vorgegebenen steuerlichen Oberprinzipien dominiert eine als eher pragmatisch zu charakterisierende Betrachtungsweise. Es erfolgt mithin keine Festlegung auf eine bestimmte – von vornherein als richtig angenommene – normative Steuertheorie. Im Sinne von Pluralität hat das den Vorteil, dass die

insgesamt gezogenen Schlüsse nicht von den potentiellen Kontroversen darüber abhängen, wie in einer grundsätzlichen Perspektive über Besteuerungsfragen nachzudenken ist. Auch insoweit wird mit der argumentativen Vorgehensweise, wie sie in der vorliegenden Abhandlung anzutreffen ist, in methodischer Hinsicht ein eher ungewöhnlicher Weg beschritten.

II. Zu den vergleichsrelevanten Regelungen

1. Die spezifisch kinderbezogenen Regelungen und sich anschließende Fragen

Kinder bzw. Unterhaltsaufwendungen finden im Einkommensteuerrecht in einer Reihe von Vorschriften eine Berücksichtigung. Auch insoweit sie – wie die Kindergeldregelungen gemäß § 62 ff. EStG (mit 2007 einem jährlichen Kindergeld in Höhe von 1848 respektive 2148 Euro ab dem vierten Kind) oder der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gemäß § 24b EStG (in Höhe von jährlich 1308 Euro) – finanziell und praktisch keine geringe Relevanz haben, muss für die anstehende Erörterung von Unterschieden in der steuerlichen Behandlung von Scheidungs- und Kindesunterhalt die Aufmerksamkeit nicht auf diese Regelungen gerichtet werden. Vom Entlastungsbetrag können ja auch Geschiedene profitieren und das Kindergeld ist systematisch in den Kinderfreibeträgen aufgehoben. Für den Rahmen dieser Abhandlung haben somit vor allem die einkommensteuerlichen Freibeträge gemäß § 32 Abs. 6 und § 33a Abs. 2 sowie die Regelungen von § 33a Abs. 1 EStG zu interessieren. Die Möglichkeit der Nutzung dieser Vorschriften ist an Altersgrenzen und (respektive in Verbindung damit) an weitere Voraussetzungen als das Kinderhaben gebunden. Außerdem ist eine (hier nicht weiter beachtete) Übertragung etwa an einen Großelternteil möglich, wenn dieser das Kind in seinem Haushalt aufgenommen hat. Gemäß § 32 Abs. 6 kann jährlich insgesamt (für „beide Eltern“) ein „Kinderfreibetrag“ „für das sächliche Existenzminimum“ in Höhe von 3648 Euro sowie ein Freibetrag „für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf“ in Höhe von 2160 Euro (zusammen also 5808) anstelle von Kindergeldzahlungen geltend gemacht werden.⁴

Dies gilt ohne jegliche Zusatzbedingung, sofern die Kinder das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Sind sie älter, müssen solche Gegebenheiten wie Arbeitslosigkeit, Berufsausbildung oder Behinderung hinzukommen, damit die betreffenden Abzugsmöglich-

⁴ Gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 9 EStG können außerdem noch 30 % des Schulgeldes als Sonderausgaben anerkannt werden, wenn Kinder bestimmte staatlich genehmigte oder anerkannte Ersatz- oder Ergänzungsschulen besuchen. Für den hier vorzunehmenden Vergleich kann offenkundig auch diese Regelung unberücksichtigt bleiben.

keiten gewährt werden. Obendrein gibt es noch weitere altersmäßige Begrenzungen. Die Freibeträge werden nur gewährt, wenn das Kind bei Arbeitslosigkeit nicht älter ist als 21 oder bei Berufsausbildung und Behinderung – unter Absehung von einer für 2007 gültigen Übergangsregelung – grundsätzlich nicht älter als 25. Außerdem gibt es eine prinzipiell strikte Obergrenze für bestimmte zur Bestreitung des Lebensunterhalts geeignete Einkünfte und für Bezüge der Kinder (in Höhe von 7680 Euro), wobei die „Bezüge“ auch Mittelzuflüsse umfassen, die steuerrechtlich nicht als Einkünfte zählen. Bei auswärtiger Unterbringung volljähriger Kinder, für die ein Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld besteht, kann zusätzlich noch ein Freibetrag in Höhe von 924 Euro je Kalenderjahr geltend gemacht werden (§ 33a Abs. 2 EStG), wobei dieser Betrag um die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes, soweit sie den Betrag von 1848 übersteigen, sowie um öffentliche Ausbildungshilfen zu kürzen ist. Maximal ergibt sich somit (für 2007) ein jährlicher Abzugsbetrag in Höhe von 6732 Euro mit einer maximalen Steuerersparnis (ohne Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) in Höhe von $6732 \times 0,45 = 3029$. Bei minderjährigen Kindern bzw. bei heimischer Unterbringung volljähriger mit prinzipieller Kindergeldberechtigung reduziert sich dieser Betrag auf den Wert in Höhe von $5808 \times 0,45 = 2613$ Euro.

Mit Blick auf den anstehenden Vergleich interessiert hier vor allem die Möglichkeit einer Minderung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage um die nachgewiesenen Aufwendungen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung als außergewöhnliche Belastungen (gemäß § 33a Abs. 1 EStG) bis zur Höhe von jährlich 7680 Euro, was einer – wie hier definierten – maximalen Steuerersparnis in Höhe von $7680 \times 0,45 = 3456$ entspricht. Diese außergewöhnlichen Belastungen können grundsätzlich von allen „gesetzlich unterhaltsberechtigten Personen“ geltend gemacht werden und dies schließt auch – mithin über 21- respektive über 25-jährige – Kinder ein, für die kein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 respektive auf Kindergeld besteht. Kinder mit solchen Ansprüchen sind jedoch ausgeschlossen. Der für sie maximal zulässige Abzugsbetrag (in Höhe von 6732) ist mithin geringer als die 7680 für die Kinder ohne einen grundsätzlichen Anspruch auf einen Freibetrag gemäß § 32 Abs. 6. Dafür gelten für die anderen Kinder strengere Einkommens- und Vermögensgrenzen. Hat das Kind andere Einkünfte und Bezüge, so sind diese – jetzt soweit sie 624 Euro übersteigen oder es sich um öffentliche Ausbildungshilfen handelt – anzurechnen. Außerdem dürfen die Unterhaltsberechtigten höchstens ein nur geringes Vermögen besitzen.

Schon die Unterschiede in den Regelungen, die das Kinderhaben finanziell entlasten, motivieren zur Frage, wie sie sich rechtfertigen lassen: Weshalb sind die Freistellungsbeträge unterschiedlich hoch? Lässt sich das damit begründen, dass die Aufwendungen bzw. Bedarfe mit dem Alter variieren? Dient die Berücksichtigung des eigenen Vermögens nur bei einer Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen dem Zweck einer Vermeidung von missbräuchlichen Nutzungen, die mit zunehmendem Kindesalter möglicherweise vermehrt zu befürchten sind? Weshalb fehlen bei den jüngeren Kindern überhaupt kinderbezogene Einkommensgrenzen oder Einkommensanrechnungen, obwohl das steuerliche Existenzminimum von Kindern mit hinreichend hohem Einkommen dann doppelt (einmal bei den Eltern im Rahmen der Freibeträge, das andere Mal bei den Kindern im Rahmen der normalen Besteuerung) berücksichtigt wird? Anreizgesichtspunkte (wie eine Vermeidung einer aus steuerlichen Gründen erfolgenden Übertragung von Einkunftsquellen) können es kaum sein, um die bestehenden Differenzierungen zu rechtfertigen. Aber reichen Praktikabilitätsgesichtspunkte (Typisierungen mit Blick auf die prinzipiell größere Zahl der zu berücksichtigenden jüngeren Kinder, wenn Einkommensgrenzen oder Einkommensanrechnungen bestünden) aus oder ist vielleicht auf Vorstellungen zurückzugreifen, dass die Unterschiede in den lebenszeitlichen steuerlichen Kinderbegünstigungen in Grenzen zu halten sind? Von vornherein mag bezweifelt werden, dass die Antworten auf solche und weitere Fragen die bestehenden Regelungen hinreichend zu begründen vermögen. Solche Zweifel sind noch größer, wenn Unterhaltsaufwendungen zugunsten von geschiedenen Ehegatten mit in die Überlegung einbezogen werden. Immerhin haben ältere Kinder ein Lebensalter, das sich nicht von dem geschiedener Ehegatten unterscheiden muss, auch wenn das typischerweise eher selten der Fall sein wird. Da sich das Lebensalter leicht feststellen lässt, vermögen steuerpraktische Gesichtspunkte eine – willkürfreie – differenzierende Behandlung, die letztlich auf das Bestehen von Altersunterschieden abzielt, diese aber nicht explizit als Differenzierungskriterium einführt, nicht zu rechtfertigen.

2. Die komparativen steuerlichen Entlastungen des Scheidungsunterhalts und sich anschließende Fragen

Was den Scheidungsunterhalt angeht, so besteht zunächst kein prinzipieller Unterschied zum Unterhalt für Kinder, soweit der Unterhalt – wie beim Scheidungsunterhalt bis zum Jahre 1979 ausschließlich möglich – als außergewöhnliche Belastung gemäß § 33 EStG geltend gemacht wird respektive geltend gemacht werden kann. Dass kein Unterschied

besteht, besagt nicht, dass nicht auch dies einer Rechtfertigung bedarf. Auch wenn diese Bedingung in § 33a, Abs. 1 EStG nicht ausdrücklich genannt wird – dafür wird jedoch mit Höchstbeträgen operiert –, könnte ein Rechtfertigungsgrund sein, dass es sich bei den augenblicklich interessierenden Aufwendungen typischerweise um zwangsläufige Aufwendungen handelt. Wie sich aus dem einschlägigem steuerrechtlichen Verständnis von Zwangsläufigkeit im Sinne von § 33 EStG ergibt und wie später noch darzulegen, reicht das Bestehen einer zivilrechtlichen Verpflichtung allein als Rechtfertigungsgrund nicht aus bzw. vermag sie keine Zwangsläufigkeit im steuerrechtlichen Sinne zu begründen. Werden die (wie schon erwähnt, tendenziell mit der Höhe des steuerlichen Grundfreibetrags übereinstimmende) Höhe der maximal freigestellten Beträge, die Einkommensanrechnungsvorschriften sowie die Bedingung eines im Prinzip fehlenden Vermögens berücksichtigt, bereitet eine Rechtfertigung dennoch keine Probleme. Bestünde keine Unterhaltsverpflichtung und würde der Unterhalt nicht geleistet, müsste im Grunde der Staat einspringen. Indem diese (subsidiär) prinzipiell vom Staat zu übernehmende Aufgabe von den Privaten übernommen wird, erfährt der Staat eine budgetmäßige Entlastung und es ist nur angemessen, dass der Fiskus – wie bei sonstigen gemeinwohldienlichen Aufwendungen – solche Verwendungen steuerlich freistellt. Der konzeptionell Freistellungsgrund sind in dieser Perspektive nicht die engen verwandtschaftlichen Beziehungen, sondern die sozialrechtliche Bedürftigkeit⁵.

Wird so argumentiert, stellt sich indessen die Frage, weshalb das Bestehen einer gesetzlichen Unterhaltspflicht zur Bedingung gemacht wird und nicht jede (individuelle) Unterstützung zugunsten von Bedürftigen, die den Staat entlastet, steuerlich freigestellt wird. Konzeptionell wäre das in der Tat angemessen. Werden jedoch das Ziel einer Missbrauchsvermeidung und die sich diesbezüglich stellenden praktischen Kontrollprobleme berücksichtigt, gibt es auch auf diese Frage eine befriedigende Antwort. Ohne eine Bindung an die gesetzliche Unterhaltspflicht und ohne aufwändige Bedürftigkeitsprüfungen wäre nämlich verstärkt zu befürchten, dass es sich bei den Leistungen, die als Unterhaltsaufwendungen an bestimmte konkrete Personen ausgegeben werden, in Wahrheit um Dienstleistungsentgelte handelt. Mit erträglichem Verwaltungsaufwand würden sich vermutlich nicht einmal Scheinarrangements des Typs ausschließen lassen, dass faktisch gar kein Unterhalt geleistet wird und sich die angeblichen Leistungsempfänger und Leistungsgewährer nur die Steuerersparnisse auf die geltend gemachten Unterhaltsleis-

⁵ Für das Sozialrecht als Maßstab s. TIPKE und LANG (§ 9, Rz. 99 ff.).

tungen teilen. Zwar gibt es – wie noch erneut anzusprechen – auch bei (weit verstandenen) familiären Unterhaltsleistungen keine Garantie dagegen, dass sie steuerlich missbräuchlich geltend gemacht werden. Vor allem das Bestehen von gesetzlichen Unterhaltspflichten reduziert jedoch die Wahrscheinlichkeit solcher Missbräuche. Insgesamt ist in der vorgenommenen pauschalen Prüfungssicht somit gegen die Berücksichtigung des Scheidungsunterhalts als außergewöhnliche Belastung (im Sinne von § 33a EStG) und die parallelisierende Behandlung der Unterhaltsleistungen für Kinder, für die kein Anspruch auf einen Kinderfreibetrag respektive auf Kindergeld besteht, kein Einwand vorzubringen.

Werden die Fragen ausgeklammert, die sich auch mit Blick auf die alters-, vermögens- und einkommensmäßig unterschiedliche Behandlung von Kindern stellen, dann besteht die entscheidende Differenz in der mit dem Jahr 1979 eingeführten Regelung des sog. begrenzten Realsplitting.⁶ Danach kann der Unterhaltsgeber (gemäß § 10 Abs. 1, Nr. 1 EStG) das von ihm zu versteuernde Einkommen um Unterhaltsleistungen an den (oder auch bei mehreren Unterhaltsberechtigten an die) geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten (einen „Scheidungsunterhalt“) bis zu einer bestimmten Höhe mindern, wenn sich der Unterhaltsempfänger bereit erklärt, diesen Betrag (gemäß § 22 Nr. 1a EStG) zusätzlich zu seinen etwaigen sonstigen Einkommen bei sich als Einkommen zu versteuern. Für die Unterhaltsleistungen an Kinder gibt es keine analoge Regelung. Anders als bei den in unterschiedlicher Weise für die kinderbezogenen Begünstigungen zumeist bestehenden alters-, vermögens- und einkommensmäßigen Beschränkungen, kann das Realsplitting für „geschiedene“ (unter Einschluss der getrennt lebenden) Ehegatten uneingeschränkt in Anspruch genommen werden. Auch dass eine zivilrechtliche Verpflichtung zu einer Unterhaltsleistung besteht, wird nicht zur Voraussetzung gemacht.

Der maximale Absetzungsbetrag im Falle von Scheidungen ist im Laufe der Zeit von 9000 DM (ab 1979), über 18000 DM (ab 1986) auf 27000 DM respektive 13805 Euro (seit 1990) angehoben worden. In Relation zu den jeweiligen steuerlichen Grundfreibeträgen fallen die im Zeitablauf sehr unterschiedlichen Quoten (Absetzungsbeträge dividiert durch die

⁶ Weshalb die Methode „Realsplitting“ heißt, erscheint mir nicht so offenkundig. Nach DEUTSCHER BUNDESTAG (1982, S. 2); ohne weitere Quellenangaben) hat sich dieser Begriff „in der steuerpolitischen Diskussion herausgebildet“. Wie auch dort vermerkt, hat sich die STEUERREFORMKOMMISSION 1971 in ihrem Gutachten (Abschn. II, Tz. 406f.) für eine solche Regelung ausgesprochen wie gleichfalls eine Eherechtskommission beim Bundesminister der Justiz.

Grundfreibeträge) auf. Im Jahre 1979 betrug diese Quote 2,4, 1986 wurde sie auf nahezu 4 erhöht und 1990 auf 5,3, um dann bis 2007 auf 1,8 abzusinken. Für 2007 ergab sich (ohne Solidaritätszuschlag und ohne Kirchensteuer) eine maximale Steuerentlastung für den Unterhaltsgeber in Höhe von $13805 \times 0,45 = 6212$ Euro. In dem Fall, dass der Unterhaltsempfänger keine weiteren (steuerpflichtigen) Einkünfte als die Unterhaltsleistungen hat und er keine sonstigen Abzüge geltend machen kann, sind darauf bei einer Versteuerung nach der Grundtabelle 1247 Euro an Steuern zu entrichten. Die (sich im Falle einer Wiederverheiratung mit einem einkommensmäßig ähnlich gestellten Ehegatten als Erhöhung der haushaltsmäßigen Belastung des Fiskus auswirkende) maximale steuerliche Entlastung eines Scheidungsunterhalts beläuft sich somit insgesamt auf $6212 - 1247 = 4965$ Euro. Hat der Empfänger sonderausgabenfähige Aufwendungen, kann der Entlastungseffekt noch höher sein. Die hier als analytisch bezeichnete jährliche Steuerersparnisdifferenz von Scheidungs- und Kinderunterhalt beläuft sich mithin bei Kindern ohne prinzipielle Kindergeldberechtigung auf $4965 - 3456 = 1509$ Euro und bei Kindern mit einer solchen Berechtigung auf $4965 - 3029 = 1936$ Euro. Eine Erwähnung verdient, dass diese Entlastungsdifferenz nicht die Folge der Anwendung des progressiven Tarifs ist. Die verbreitete Rechtfertigungsformel: „Wer progressiv belastet wird, muss auch progressiv entlastet werden“, kommt hier als Rechtfertigungsansatz somit nicht in Frage.

Die „analytische Steuerersparnisdifferenz“ gibt nur ein ungefähres Bild. Für ein abgewogenes Urteil ist zu berücksichtigen, dass die Entlastungen, wenn die Unterhaltsempfänger im Sinne des steuerlichen Einkommensbegriffs nur die angenommenen Unterhaltseinkommen haben, im Falle des Realsplitting an keine weitere Bedingung geknüpft sind als dass ein Unterhalt (wenigstens) der angenommenen Höhe auch geleistet wird, wobei, wie schon erwähnt, auch freiwillig begründete Rechtspflichten ausreichen. Unterhaltsempfänger können also durchaus, soweit dieses nicht zu einem der Steuer zu unterwerfenden Einkommen führt, ein Vermögen in der Form wertsteigerungsträchtiger Aktien haben oder auch steuerlich freigestellte Auslandseinkünfte oder etwa (einkommensunabhängig gewährte) steuerfreie Stipendien, die bei geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen jedoch anzurechnen wären. Hat ein älteres (über 25- respektive 21-jähriges) Kind wie auch der geschiedene Ehegatte eigene (steuerfreie) Bezüge, die jährlich 8304 (bei älteren Kindern über 25 respektive 21) bzw. 7680 (bei kindergeldberechtigten volljährigen Kindern) übersteigen, erhöht sich der wie zuvor berechnete differentielle Steuerersparnisvorteil somit auf jährlich 4965 Euro und noch mehr in dem Fall, dass der Unterhaltsempfänger sonderausgabenfähige Aufwendungen geltend macht.

Auch im Vergleich zu minderjährigen Kindern ist (ohne eine Grenze für die Höhe steuerfreier Bezüge) bei den für 2007 geltenden Freibeträgen theoretisch ein solcher maximaler Steuerersparnisvorteil vorstellbar. Haben die Vergleichspersonen (im Vergleich mit minderjährigen Kindern) jeweils ein hinreichend hohes eigenes zu versteuerndes Einkommen kehrt sich die differentielle Steuerersparnis zugunsten der Geschiedenen allerdings in einen Vorteil zugunsten der Kinder um – im Extrem bei einer Steuerersparnis für die Geschiedenen in Höhe von Null und für die Kinder in Höhe von $5808 \times 0,45 = 2614$ Euro. Da dieses Ergebnis ein hinreichend hohes Einkommen der vergleichsmaßgeblich involvierten Personen voraussetzt, stellt sich die Frage, was es begründet, dass unter geeigneten Reichtumsverhältnissen das Kinderhaben einen (komparativen) Steuerersparnisvorteil verschafft, unter anderen jedoch das Geschiedensein. Sind spätestens solche Unterschiede nicht Ausdruck einer sachfremden Regelung und damit von gleichbehandlungswidriger Willkür?

III. Die Suche nach Rechtfertigungsgründen für eine komparativ vorteilhafte steuerliche Freistellung von Scheidungsunterhalt

Für die Erörterung, ob sich die bestehenden Unterschiede in der Behandlung von Unterhaltsleistungen für Kinder und Geschiedene rechtfertigen lassen, wird hier eine Reihe von vorstellbaren Rechtfertigungsansätzen betrachtet. Dabei ist die Aufmerksamkeit vor allem auf die Entlastungsunterschiede von Unterhaltsleistungen für Kinder im Vergleich zu den möglichen steuerlichen Entlastungen als Folge des Realsplitting zu richten. Wie ausgeführt, sind die sich bei diesem Vergleich zeigenden Unterschiede besonders auffällig. Mit Blick auf die komparative Benachteiligung von Kindern – speziell derjenigen ohne Anspruch auf Kinderfreibeträge – drängt sich als erstes eine Suche nach Gründen auf, weshalb die Realsplittingregelung nicht auch für Kinder in Anspruch genommen werden kann. Lassen sich dafür gute Gründe finden? Für eine grundsätzliche und systematische Behandlung dieser Frage ist es angebracht, allgemein die Gründe zu überprüfen, die überhaupt für eine steuerliche Freistellung von Unterhaltsleistungen sprechen mögen, und zu klären, welche Konsequenzen sich aus diesen Prüfungen für die steuerliche Behandlung einerseits des Geschiedenenunterhalts und andererseits eines Kinderunterhalts ergeben.

1. Gesichtspunkte verwaltungsmäßiger Zweckmäßigkeit

Ginge man davon aus, dass grundsätzlich nur tatsächlich nachgewiesene Unterhaltsleistungen – ob vollumfänglich oder in begrenzter Höhe – steuerlich freizustellen sind, müsste

in einem konzeptionell perfekten System ein individualisierter Einzelnachweis über die erbrachten Leistungen respektive Aufwendungen erfolgen. Generell solche Nachweise zu fordern, wäre fraglos unangemessen. Das Steuerrecht hat schließlich auch Praktikabilitätsgesichtspunkte zu berücksichtigen. Eine bedeutsame Verringerung der Ermittlungskosten von Sachverhalten (beim Fiskus wie bei den Steuerpflichtigen) kann es rechtfertigen und sogar vielfach gebieten, bestimmte konzeptionell an sich wünschenswerte Differenzierungen zu unterlassen und Standardisierungen und Pauschalierungen vorzunehmen. So zu verfahren ist offenkundig sinnvoll für eine Berücksichtigung des Unterhalts der Kinder, die mit ihren Eltern (oder einem Elternteil) andauernd in einem Haushalt zusammenleben. Eine gewisse Pauschalierung von Aufwendungen könnte steuerpraktisch gleichfalls bei einer auswärtigen Unterbringung von Kindern angemessen sein, insoweit für diese eine enge Verknüpfung mit der elterlichen Haushaltsführung besteht. Bei den Unterhaltsleistungen für geschiedene Ehegatten, die typischerweise in der Form von Geldleistungen erbracht werden, ist es jedoch anders. Bei ihnen werden die regelmäßig erbrachten und zumeist gut dokumentierten geldmäßigen Leistungen durchweg – wird von noch anzusprechenden missbräuchlichen Gestaltungen abgesehen – den tatsächlichen Unterhaltsleistungen entsprechen.⁷ Soweit überhaupt entsprechende Geldzahlungen an Kinder erfolgen, ist für diese jedoch praktisch ausnahmslos von faktisch höheren als den geldmäßigen Unterhaltsleistungen auszugehen.

Die faktisch bestehenden Unterschiede in den Schwierigkeiten bzw. Kosten der Ermittlung von Unterhaltsleistungen bieten einen Ansatz zu einer „steuertechnisch“ differenzierenden Behandlung einerseits eines Kindes- und andererseits eines Geschiedenenunterhalts. Was die Höhe der faktisch geleisteten Unterhaltsaufwendungen angeht, könnte es sein, dass diese typischerweise für Kinder höher ausfallen als für Geschiedene. Sollen indes Unterhaltsleistungen nur in der Höhe des existenzsichernden Niveaus oder der zivilrechtlichen Verpflichtungen abzugsfähig sein, ist im Normalfall eines familiären Zusammenlebens vermutlich eher vom Gegenteil auszugehen. Wegen der mit dem Zusammenleben verbundenen Haushaltsersparnisse dürften für die in einem Familienhaushalt lebenden Kinder mithin bei einem gleichen (standesgemäßen) Versorgungsgrad die pflichtgemäßen Unterhaltsaufwendungen durchweg niedriger sein als der pflichtgemäße Scheidungsun-

⁷ S. in einem solchen Sinn auch LANG (1988, S. 644): „Die Zahlungsvorgänge zwischen den getrennt lebenden Ehegatten und den Geschiedenen lassen sich leicht nachweisen“.

terhalt.⁸ Treffen diese Vermutungen zu, ist es in dieser Perspektive mithin nicht zu beanstanden, dass die Kinderfreibeträge generell (bei zugelassener Möglichkeit einer Geltendmachung von nachgewiesenen Sonderbedarfen) niedriger sind als die maximalen Abzüge für einen Scheidungsunterhalt. Auch dass mit Blick auf die Kinder kein Realsplitting erfolgt – die Kinder also die für sie pauschal angesetzten Unterhaltsleistungen nicht bei sich als Einkommen zu versteuern haben –, wird sich (aus Gründen der Reduzierung der Anzahl der Steuerfälle) steuerpraktisch regelmäßig unschwer rechtfertigen lassen. Kinder, die einen Unterhalt empfangen, werden nämlich überwiegend kein sonstiges Einkommen in einer steuerpraktisch relevanten Höhe haben. Sollte es anders sein, wäre freilich mit Blick auf die Unterhaltsleistungen an solche Kinder schon – soweit eine steuerliche Freistellung beim Unterhaltsgeber als geboten anzusehen ist oder als angemessen erscheint – an eine Realsplittinglösung bzw. besser an ein wie von mir konzipiertes „modifiziertes Splitting“⁹ zu denken.

An früherer Stelle wurde gegen eine generelle steuerliche Freistellung von Unterhaltsleistungen an Bedürftige im sozialrechtlichen Sinne und für eine Beschränkung auf „familiäre Unterhaltsleistungen“ die Verringerung der Wahrscheinlichkeit von Missbräuchen vorgebracht. Wie dort erwähnt, kann jedoch auch eine steuerliche Freistellung von Unterhaltsleistungen an Kinder und Geschiedene zu einem betrügerischen Missbrauch motivieren. Vor allem ist auch jetzt an die Möglichkeit zu denken, dass es sich bei den als Unterhaltsleistungen deklarierten Geldzuwendungen faktisch um – an sich sozialabgabepflichtige – Entgelte für betriebliche oder gar um – steuerlich nicht abzugsfähige – Bezahlungen für „konsumtive“ Dienstleistungen handelt.¹⁰ Obendrein sind steuersparende Vereinbarungen zwischen geschiedenen Eltern vorstellbar, wenn anstelle einer Absetzbarkeit von nachgewiesenen Aufwendungen für die Kinder pauschale Kinderfreibeträge oder Kindergeldzahlungen gewährt werden, bei den Unterhaltsleistungen an Geschiedene jedoch keine Pauschalierung erfolgt: Im gegenseitigen Einvernehmen könnten die Eltern dann nämlich eine förmliche Kürzung der Unterhaltsleistungen an die Kinder vereinbaren und dafür den

⁸ Dazu passend nennt denn auch die damalige Bundesregierung als einen Grund für die Einführung des Realsplitting, dass die Unterhaltsleistungen für Geschiedene „regelmäßig höher [sind] als in anderen Fällen der Unterhaltsgewährung“ (DEUTSCHER BUNDESTAG, 1978a, S. 60 wie auch ders., 1978b, S. 76).

⁹ Danach ist der maximal zulässige – und vom Empfänger wie beim Realsplitting zu versteuernde – Abzugsbetrag grundsätzlich um die eigenen Einkommen des Unterhaltsempfängers zu kürzen. Diese Methode vermeidet die sonst vielfach anzutreffenden „Fallbeilgrenzen“ einer Berücksichtigung des eigenen Einkommens des Empfängers wie auch weitgehend die Anreize zu einer steuersparenden Einkünfteübertragung. S. näherhin zu diesem Verfahren HACKMANN 1973.

¹⁰ Die Möglichkeit, dass es zu „Scheinunterhaltszahlungen“ kommt, wird auch in dem einschlägigen Bericht von Abgeordneten des Finanzausschusses (DEUTSCHER BUNDESTAG 1978c, S. 6) angesprochen.

(nach der deklarierten Höhe steuerlich geltend zu machenden) Scheidungsunterhalt entsprechend – oder wegen der Steuerersparnis sogar über die Minderung des Kindesunterhalts hinausgehend – erhöhen. Dies könnte für Pauschalierungen auch beim Scheidungsunterhalt sprechen. Ob das sinnvoll ist, ist hier nicht zu prüfen. Unabhängig von dem Ergebnis einer solchen Prüfung spricht jedoch nichts dafür, dass die Berücksichtigung von Missbrauchsmöglichkeiten unter Praktikabilitäts Gesichtspunkten grundsätzlich andere Schlussfolgerungen als die gebietet, dass auf jeden Fall eine Pauschalierung des Unterhalts für Kinder, die im Familienverband leben, sinnvoll ist und dass der diese Kinder betreffende standesgemäße Unterhalt niedriger ist als der für Geschiedene.

Wenngleich steuerpraktische Erwägungen einen Ansatzpunkt für eine differenzierende Behandlung von Unterhaltsleistungen liefern, so lassen sich dennoch die im deutschen Steuerrecht faktisch bestehenden Unterschiede auf diese Weise nicht hinreichend erklären bzw. bleibt bei einer solchen Herangehensweise doch eine Reihe von Fragen offen. Eine erste bezieht sich – was speziell den Sonderausgabenabzug im Rahmen des Real-splitting betrifft – auf die Angemessenheit der Höhe der betragsmäßigen Unterschiede. Eine zweite bezieht sich auf die altersmäßige Begrenzung der Freistellung des Kindesunterhalts: Weshalb wird bei älteren Kindern an solche Bedingungen wie Ausbildung oder geringes Einkommen oder Vermögen angeknüpft und wird die Erfüllung solcher Voraussetzungen nicht auch für Geschiedene gefordert? Außerdem: Weshalb können zumindest für auswärtig lebende (ältere) Kinder nicht die betrags- und sonst bedingungs-mäßig gleichen Regelungen geltend gemacht werden wie für geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten? Sollen sich die bestehenden faktischen Differenzierungen rechtfertigen lassen, muss es mithin noch andere Gründe dafür geben als die angesprochenen Praktikabilitätsdimensionen. Diese anderen Gründe müssten prinzipiell auch über die bestehenden Begrenzungen der abzugsfähigen Aufwendungen der Höhe nach Auskunft geben.

2. Die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen

Für die Beurteilung der Angemessenheit von Bemessungsgrundlagenabzügen wird im steuerwissenschaftlichen Bereich vielfach auf den Grundsatz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Bezug genommen. Darunter wird nicht unbedingt immer dasselbe verstanden. Nach der Logik eines nicht wenig verbreiteten Verständnisses haben nicht alle Unterhaltsleistungen an Kinder oder an Geschiedene vollumfänglich die einkommenssteuerliche Bemessungsgrundlage beim Unterhaltsgeber zu verringern. Soweit an eine

steuerliche Freistellung zu denken ist, gehe es regelmäßig nur um den zivilrechtlich gebotenen, den zwangsläufigen Unterhalt. Der Unterhaltsgeber müsse sich diesen Leistungen auf rechtlich zulässige (oder vielleicht auch sittlich vertretbare) Weise nicht entziehen können. Bei den betreffenden Leistungen handele es sich dann um „indisponible Einkommensverwendungen“. Die Zwangsläufigkeit mindere deshalb die steuerliche Leistungsfähigkeit und demgemäß sei eine entsprechende Kürzung der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage beim Unterhaltsgeber geboten.¹¹ Ist das so zu sehen, ist vom steuertheoretischen Grundsatz her zwischen den familienrechtlich gebotenen Unterhaltsaufwendungen für Kinder grundsätzlich kein Unterschied zu dem rechtlich verpflichtenden Unterhalt für geschiedene Ehegatten zu machen.¹² Erfolgen dennoch Differenzierungen und werden diese gebilligt, zeigt das entweder an, dass der dem skizzierten Verständnis entsprechende Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu verwerfen ist, oder dass zusätzlich zu diesem Grundsatz noch weitere Gesichtspunkte eine Berücksichtigung verdienen. Zu den möglichen weiteren Gesichtspunkten können auch steuerpraktische Erwägungen zählen, von denen hier indessen, wie zuvor ausgeführt, trotz ihrer grundsätzlichen Relevanz angenommen wird, dass sie die zur Erörterung stehenden Differenzierungen nicht hinreichend zu begründen in der Lage sind. Ein erneuter Bezug darauf unterbleibt deshalb im Folgenden.

Ehe nach Differenzierungsgründen gesucht wird, die zusätzlich zum Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit für die Bestimmung einkommensteuerlicher Bemessungsgrundlagen zu berücksichtigen sind, ist der Grundsatz selbst (respektive das, was darunter nicht selten verstanden wird) einer kritischen Prüfung zu unterziehen. Für diesen Zweck ist zunächst der Zwangsläufigkeitsbegriff zu problematisieren. Ist es konzeptionell überhaupt angemessen das Kinderhaben, Heiraten und Scheiden als zwangs-

¹¹ Vgl. für eine solche Position die systematischen Erörterungen bei SÖHN und MÜLLER-FRANKEN (2000, speziell S. 445 ff.). Für sie ist „[e]ine an das Kriterium der ‘Zwangsläufigkeit‘ anknüpfende Besteuerung ... von Verfassungs wegen zwingend“. Indessen betonen sie, dass der Zwangsläufigkeitsbegriff Bewertungs- und Abgrenzungsfragen aufwirft. Zudem beschränken sie die Relevanz des Zwangsläufigkeitskriteriums, wie es auch sonst als angemessen angesehen wird, auf eine Reduzierung des disponiblen Einkommens „kraft Gesetzes“. Für die Auffassung einer gebotenen steuerlichen Freistellung „alle[r] Aufwendungen, *die ihm [einem Ehegatten] zivilrechtlich aus einer Ehe erwachsen*“ s. a. LANG (1988, S. 646; auch im Original kursiv). Dafür dass speziell Unterhaltsleistungen an einen getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten wegen ihrer Zwangsläufigkeit steuerlich zu berücksichtigen sind, s. a. SÖHN 2005.

¹² A. Uelner, der als Ministerialdirigent im Bundesfinanzministerium vermutlich maßgeblich die Einführung des Realsplitting mit vorbereitet hat und auch mit dem „tiefgreifenden Wandel der gesamten Lebensverhältnisse“ als Rechtfertigungsgrund für das Realsplitting argumentiert, fühlt sich in seinem Beitrag für den Steuerberaterkongress 1979 mit Blick auf den Ausschluss von Unterhaltsleistungen gegenüber anderen Angehörigen immerhin gemüßigt darauf hinzuweisen (s. UELNER 1979, S. 115), dass Unterhaltsleistungen gegenüber Kindern aus der Betrachtung ausscheiden, weil der Kinderlastenausgleich außerhalb des Steuerrechts geregelt sei.

läufige Ereignisse zu sehen? Aus einer liberalistischen Sicht ist eine solche Auffassung jedenfalls weder normativ selbstverständlich noch empirisch zutreffend.¹³ Wird kein radikal liberalistischer Standpunkt eingenommen, ist die Frage indessen nicht so einfach zu beantworten. Dies gilt unabhängig davon, ob auf einer eher umgangssprachlichen oder philosophischen Ebene Antworten gesucht werden oder ob die steuerjuristische Praxis als Urteilsmaßstab dafür herangezogen wird, was unter Zwangsläufigkeit oder Unabweisbarkeit zu verstehen ist.

In rechtlicher Hinsicht fällt zunächst auf, dass der Zwangsläufigkeitsbegriff im steuerlichen Kontext nicht als ein primär empirisch deskriptiver Begriff verstanden wird. So werden etwa unabweisbare (private) Schuldendienstverpflichtungen, die zivilrechtlich kaum weniger verpflichtend sind als Unterhaltsleistungen, nicht zum Steuerabzug zugelassen. Überdies wird – im hier interessierenden Argumentationszusammenhang besonders relevant – die typische Zunahme der Höhe von Unterhaltsverpflichtungen mit dem Lebensstandard des zum Unterhalt Verpflichteten nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts nicht als zwingender Grund für ein Abzugsgebot gewertet. „Es ist verfassungsrechtlich weder geboten, daß Unterhaltsleistungen für die Kinder in der vollen Höhe des bürgerlich-rechtlichen Unterhaltsanspruchs berücksichtigt werden noch, daß die steuerliche Entlastung für kindbedingte Aufwendungen am bürgerlich-rechtlichen Unterhalt ausgerichtet wird.“¹⁴ Wäre es anders, müssten die steuerlichen Kinderfreibeträge, aber dann ebenso der Sonderausgabenabzug für geschiedene Ehegatten prinzipiell mit der Höhe des Einkommens der Unterhaltsgeber ansteigen. Ein solcher Anstieg – nicht nur eine progressionsbedingte höhere Steuerersparnis für die Einkommensreichen, sondern obendrein noch höhere Abzugsbeträge – reicht offenkundig dafür aus, dem unbefangenen verstandenen Zwangsläufigkeitskriterium sogar für den familiären Bereich seine Relevanz zu nehmen.

Gegen eine Begrenzung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kindes- und Scheidungsunterhalt lässt sich zudem nicht einwenden, dass der Abfluss von Mitteln in die Unterhaltsleistungen es in einem zahlungstechnischen Sinne unmöglich macht, die Steuern auf die nicht um einen Abzug geminderten Einkommen zu entrichten – wengleich die Geldmittel, die für einen Unterhalt aufgebracht werden, fraglos die in einem technischen Sinne ver-

¹³ Um zu belegen, dass dies auch sonst so gesehen wird, werde hier nur auf STIGLITZ und SCHÖNFELDER (1989, S. 375) verwiesen, die die Möglichkeit bestreiten, mit Gerechtigkeits- und Verteilungsgesichtspunkten allein einen (kinderbezogenen) Familienlastenausgleich zu rechtfertigen. Schließlich habe ein Paar seine Kinder „freiwillig erworben“.

¹⁴ BUNDESFINANZHOF 1996 unter Bezug auf einen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 29.5.1990.

standene Zahlungsfähigkeit mindern. Selbst wenn die Abhängigkeit der Unterhaltspflichten vom Einkommen des Unterhaltsgebers nicht berücksichtigt wird, lässt eine Erhebung von Steuern auf die nicht um Abzüge geminderten Einkommensgrößen durchweg einen solchen finanziellen Spielraum, dass die Unterhaltsleistungen und die Steuern dennoch über eine Verringerung des (das Existenzminimum übersteigenden) Konsums finanziert werden können. Im gegenwärtigen Kontext ist jedoch vor allem darauf hinzuweisen, dass die Verpflichtung zu Unterhaltsleistungen speziell an Geschiedene – anders als prinzipiell die zur Bedienung einer aufgenommenen Schuld – rechtlich grundsätzlich dann entfällt, wenn die verfügbaren Mittel zur eigenen Existenzsicherung nicht ausreichen. Diejenigen, die von der Realsplittinglösung profitieren, würden also keinesfalls dadurch zahlungsunfähig, dass ein zivilrechtlich pflichtgemäßer Scheidungsunterhalt nicht zum steuerlichen Abzug zugelassen wird.

Alles in allem: Eine zahlungstechnische Zwangsläufigkeit von Aufwendungen ist kein zwingender einkommensteuerlicher Steuerminderungsgrund.¹⁵ Auch die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von zwangsläufigen Aufwendungen für rechtlich anerkannte Zwecke oder auf Aufwendungen, die gesetzlich als Zwangsaufwendungen auferlegt werden, genügt – an der bestehenden Besteuerungspraxis gemessen – nicht für eine steuerliche Freistellung. Eine steuerliche Freistellung weder eines Scheidungs- noch eines Kindesunterhalts lässt sich mit einer zivilrechtlichen Zwangsläufigkeit mithin nicht begründen. Dies passt dazu, dass das Bundesverfassungsgericht den Begriff der Zwangsläufigkeit nicht als einen primär empirischen, sondern als einen normativen Begriff versteht.¹⁶ Zivilrechtlich unabweisbare Verpflichtungen allein reichen deshalb nicht aus, um unter Bezug darauf eine differenzierende steuerliche Behandlung – zu wessen Vor- oder Nachteil auch immer – von Scheidungs- und Kinderunterhalt zu verwerfen oder zu begründen.

Mit Blick auf das bestehende Recht wird diese Schlussfolgerung noch dadurch gestützt, dass selbst ein freiwillig geleisteter Scheidungsunterhalt – wie schon erwähnt – die Möglichkeit seines steuerlichen Geltendmachens nicht ausschließt.¹⁷ Erklären lässt sich das möglicherweise mit den historischen Erfahrungen eines auf dem Verschuldensprinzip ba-

¹⁵ S. ausführlicher zu einer Kritik an einem deskriptiv verstandenen Zwangsläufigkeitskriterium als Rechtfertigungsgrund für eine steuerliche Absetzbarkeit von Aufwendungen WERNSMANN 1998.

¹⁶ „Als wesentliche Anhaltspunkte für die Zwangsläufigkeit derartiger Unterhaltsleistungen hat das BVerfG den Regelsatz nach der Sozialhilfe herangezogen“ (BUNDESVERFASSUNGSGERICHT 1988, S. 442).

¹⁷ Kritisch dazu s. jedoch SÖHN in seinem Kommentar zu § 10 Rdnr. C21 ff.: „Privatausgaben, zu denen sich jemand freiwillig verpflichtet, beeinträchtigen die subjektive Leistungsfähigkeit ebensowenig wie freiwillige Privatausgaben“ (§ 10, Rdnr. C23).

sierenden Scheidungsrechts. Mit den – vermutlich weithin zustimmungsfähigen – moralischen Intuitionen dürfte es nämlich kaum vereinbar sein, dass ein schuldig Geschiedener die Unterhaltsleistungen, zu denen er gesetzlich verpflichtet ist, steuermindernd geltend machen kann, während jemandem, der schuldlos geschieden ist, aber gleichwohl als finanziell gut Gestellter meint, einen Unterhalt leisten zu sollen, eine solche Freistellung verweigert wird.¹⁸ Auch dies belegt, dass offenkundig andere oder weitere Kriterien als die Unabweisbarkeit von Aufwendungen – selbst wenn sie rechtlich anerkannten Zwecken dienen oder gar gesetzlich auferlegt sind – für die Klärung, ob und in welcher Höhe Aufwendungen zum einkommensteuerlichen Abzug zuzulassen sind, eine Relevanz zukommt. Die beschriebene systematische Schlechterstellung eines Kindes- gegenüber einem Scheidungsunterhalt lässt sich mithin durch einen Verweis darauf, dass die Aufwendungen in beiden Fällen zwangsläufig anfallen und rechtlich anerkannten Zwecken dienen, nicht verwerfen.

3. Tiefgreifende Veränderung der gesamten Lebensverhältnisse und der Wegfall des Splittingvorteils

„Die Auflösung einer Ehe führt – anders als andere Tatbestände, die Unterhaltsleistungen auslösen – zu einem tiefgreifenden Wechsel der gesamten Lebensverhältnisse und im Regelfall auch zu einer Vermögensumschichtung zwischen den Ehegatten (Zugewinnausgleich, Versorgungsausgleich). Zu der Belastung durch Unterhaltsleistungen, die regelmäßig höher als in anderen Fällen der Unterhaltsgewährung sind, kommt noch der Wegfall des Splitting hinzu.“ Primär diese Umstände rechtfertigen nach der in der Bundestagsdrucksache 8/2100 (S. 60) dargelegten Auffassung der Bundesregierung die Einführung des Realsplitting für Geschiedene. Auch zur Abwehr der vom Bundesrat geäußerten „erhebliche[n] verfassungsrechtliche[n] Bedenken“, wonach „[d]ie Art der Besteuerung von Unterhaltsleistungen ... für Leistungen an geschiedene oder getrennt lebende Ehegatten nicht abweichend von der steuerlichen Behandlung anderer Unterhaltsleistungen geregelt werden [kann]“, verweist die Bundesregierung auf solche Sachverhalte. „Unter dem Gesichtspunkt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit“ sei „deshalb eine Beschränkung des Realsplitting auf geschiedene und dauerhaft getrennt lebende Ehegatten gerechtfertigt.“¹⁹ Mit dem Argument, dass „die Auflösung einer Ehe die gesamten Lebensverhältnis-

¹⁸ Vgl. in diesem Zusammenhang auch die Argumentation der STEUERREFORMKOMMISSION (1971, Abschn. II, Tz. 403 ff.) zugunsten einer generellen steuerlichen Freistellung von Scheidungsunterhalt.

¹⁹ DEUTSCHER BUNDESTAG (1978a, S. 60) sowie ders. (1978b, S. 76). Für die Bedenken des Bundesrats s. in DEUTSCHER BUNDESTAG (1978b S. 68 f.). In dem Bericht der Bundesregierung über das Realsplitting (DEUT-

se der sich trennenden Ehegatten tiefgreifend verändert und die wirtschaftliche Lage des Unterhaltspflichtigen weitaus stärker und nachhaltiger beeinträchtigt als die sonstigen Unterhaltsleistungen an Verwandte“, wird – wie hier schon anfangs erwähnt – vom Bundesfinanzhof auch begründet, dass Unterhaltsleistungen an eine ledige Mutter, wenngleich als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigungsfähig, zu Recht nicht zum Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugelassen werden.²⁰ Gemäß damaliger Rechtslage gab es demnach für eine Privilegierung des Scheidungsunterhalts auch an einen kinderlosen Ehegatten, der sich nach sozialrechtlichen Maßstäben im Prinzip selbst versorgen konnte, gegenüber einem kindbedingten Unterhalt an einen anderen jedoch ledigen Elternteil „hinreichende sachliche Gründe“.

Was die Berufung der Bundesregierung auf das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit betrifft, so fällt auf, dass in dem zitierten Zusammenhang offenkundig von einem Leistungsfähigkeitsverständnis ausgegangen wird, das mit dem zuvor erörterten und im steuerwissenschaftlichen Bereich vielfach anzutreffenden Verständnis nicht übereinstimmt. Danach ist es nicht unbedingt die absolute Belastungshöhe, die die steuerliche Leistungsfähigkeit mindert. Vielmehr sind es „die Veränderungen der gesamten Lebensverhältnisse“. Nach meiner Kenntnis ist dies schon ein exklusiv eigenwilliges Verständnis des Leistungsfähigkeitsprinzips. Allerdings ist zugleich auch die Rede davon, dass die wirtschaftliche Lage des Unterhaltspflichtigen im Trennungsfall in weit stärkerem Maße beeinträchtigt werde, als es bei anderen Unterhaltsleistungen der Fall ist. Wie schon zuvor thematisiert, mag das in vielen Fällen für den Kindesunterhalt faktisch zutreffen. Gleichwohl sind an der Allgemeingültigkeit dieser Behauptung Zweifel angebracht, insoweit die Veränderung der Lebensverhältnisse an der Höhe des brutto geleisteten Unterhalts respektive an den diesbezüglichen Änderungen gemessen wird. Immerhin kommt es, wenn Kinder den Familienverband verlassen und auswärtig leben wie auch wenn von jemandem, der gar nicht Vater werden wollte, jetzt an die ledige Mutter seines Kindes Unterhalt zu leisten hat, relativ zu früher zu höheren Leistungen, während im Falle des Unterhalts an Geschiedene personenbezogen auf jeden Fall in einem gewissen Umfang nur eine Umschichtung (von dem früheren Ehegatten an den jetzt geschiedenen) erfolgt – insoweit möglicherweise sogar mit der Folge einer finanziellen Entlastung.

SCHER BUNDESTAG 1982) ist in der Begründung für das Realsplitting (S. 3) indes nur noch davon die Rede, „daß das Realsplitting der steuerlichen Leistungsfähigkeit der Betroffenen besser als die frühere Lösung gerecht werde.“

²⁰ BUNDESFINANZHOF 1995.

Indessen dürfte der Scheidungsunterhalt traditionell vielfach „nachhaltiger“ zu leisten sein als der Unterhalt für erwachsene Kinder und schon vollends als der (auf maximal ein Jahr begrenzte pflichtgemäße) für ledige Mütter. Mit der Nachhaltigkeit werden lebenszeitorientierte Maßstäbe zur Begründung herangezogen, die nach meiner Kenntnis sonst im Rahmen einer auf dem Jahresprinzip basierenden Einkommensteuer nicht zu finden sind.²¹ Aber selbst an solchen Kriterien gemessen und unterstellt, ein Abzug von Aufwendungen des fraglichen Typs wäre grundsätzlich zu wünschen, ist zu bezweifeln, dass es sich bei einem gänzlichen Ausschluß von temporär besonders hohen, jedoch einmaligen Belastungen in einer lebenszeitlichen Perspektive um eine sinnvolle Lösung handelt. Dies ist hier indes nicht näher zu prüfen. An dieser Stelle werde nur festgehalten, dass speziell zur Rechtfertigung des Realsplitting Argumentationsmuster bemüht werden, wie sie in der steuerlichen Diskussion sonst nicht anzutreffen sind. Das Argument der Nachhaltigkeit wirkt so eher als ein Argument, um eine bestimmte Besteuerungspraxis im Sinne einer finalen Subsumtion zu rechtfertigen, denn als ein solches, das in einer wie üblichen steuersystematischen Argumentationsperspektive das Realsplitting in seiner Begrenzung auf den Scheidungsunterhalt zu begründen in der Lage ist.²²

Wie oben zitiert, wird als Rechtfertigungsgrund für das Realsplitting auch der Wegfall des Ehegattensplitting genannt. Ist ein (höherer) Unterhalt für Kinder oder für ledige Mütter zu leisten, gibt es in der Tat keine analoge zusätzliche Belastung für die betreffenden Unterhaltsgeber. Um die Überzeugungskraft einer Rechtfertigung des Realsplitting mit dem Wegfall der Splittingvorteile zu überprüfen, sind die Gründe zu untersuchen, die für das Ehegattensplitting vorgebracht werden. Nach (wohl immer noch) vorherrschender steuerjuristischer wie mancher finanzwissenschaftlicher Sicht gilt das Ehegattensplitting nicht als eine Steuerbegünstigung. Es ergebe sich als Konsequenz aus bestimmten (als zutreffend vorausgesetzten) empirischen Gegebenheiten. „Zusammenlebende Ehegatten [würden] eine Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs bilden“, jeder der Ehegatten habe „an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teil“, und eine solche hälftige Aufteilung sei „die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe“.²³

²¹ Zwar existieren Regelungen zur interperiodischen Verlustverrechnung, die einem strikten Jahresprinzip widersprechen. Sie sind aber gerade durch eine zeitliche Begrenzung gekennzeichnet; über einen längeren Zeitraum – mit einer gewissen Nachhaltigkeit anfallende – Verluste haben mithin keine Chance verrechnet zu werden.

²² Dazu passt es auch, wenn das BUNDESVERFASSUNGSGERICHT (1988, S. 442) vermerkt: „Zur Einführung des Real-Splittings war der Gesetzgeber von Verfassungen wegen nicht verpflichtet“.

²³ BUNDESVERFASSUNGSGERICHT (1982, S. 345 f.). S. in diesem Zusammenhang auch VOGEL (1990, § 87, Tz. 90) und die dortigen Verweise wie gleichfalls KIRCHHOF (1986, S. 137 und S. 151). KIRCHHOF charakterisiert

Bei einer in normativer Hinsicht prinzipiellen individualorientierten Gerechtigkeitssicht, wie sie heutzutage vorherrscht und auch der deutschen Verfassung mit der Maßgeblichkeit der Würde eines jeden Einzelmenschen entspricht, vermögen diese Gründe nach meiner Einschätzung nicht zu überzeugen.²⁴ Weder dürfte die vorausgesetzte Faktizität speziell in den Fällen mit den besonders hohen Splittingvorteilen die Realität (noch dazu jahresbezogen) zutreffend beschreiben, noch dürfte der Begründungsansatz selbst – auch wenn die Aussagen über die Realität zuträfen – in konzeptioneller Hinsicht tragfähig sein. Schließlich ist das gemeinsame Zusammenleben von Eheleuten in einem Haushalt mit Entlastungen verbunden, was für sich genommen eher für eine Höher- denn für eine Minderbelastung spräche.

Solche Einwände müssen im gegenwärtigen Fragekontext jedoch nicht weiter interessieren. Wenn das Bestehen einer Verbrauchsgemeinschaft u. ä. in der Lage sein sollte, ein Splitting zu rechtfertigen, dann entfällt dieser Rechtfertigungsgrund für eine Steuerentlastung gegenüber einer strikten Individualbesteuerung mit einer Eheauflösung. Wer mit dem Wegfall der Splittingvorteile das Realsplitting rechtfertigen will und sich für die Splittingbegründung dem Grunde nach auf die gemeinsame Haushaltsführung der Eheleute beruft, verwickelt sich in innere Widersprüche. Die Auflösung einer Ehe ist dann gerade ein Gegenargument für die Gewährung solcher steuerlicher Vorteile, wie sie mit dem Ehegattensplitting verbunden sind.²⁵ Auch diese Konsequenz unterstützt den Eindruck, dass sich die Praxis des Realsplitting respektive die steuerliche Bevorzugung des Scheidungsunterhalts weniger einer steuersystematisch stichhaltigen Begründung verdankt als einem diesbezüglichen politischen Willen und die anzutreffenden Gründe den Charakter einer finalen Subsumtion haben.

Nun muss die Frage der Rechtfertigung des Realsplitting nicht in der Perspektive der in Deutschland traditionell vorherrschenden Rechtfertigungsgründe für das Ehegattensplitting gesehen werden. In der utilitaristisch geprägten Ökonomik – und einer finanzwissen-

die Ehe als „Unterhalts-, Vertrauens-, Integrations-, Intim-, Verantwortungs-, Hygiene-, Erziehungsgemeinschaft und staatsrechtliche Organisationsreserve“. Dabei liege „die steuererhebliche Besonderheit der Ehe ... in ihrer rechtlichen Beständigkeit als Leistungsfähigkeitsgemeinschaft“.

²⁴ Vgl. dazu HACKMANN 2009.

²⁵ Auch das BUNDESVERFASSUNGSGERICHT (1988, S. 442) betont, dass im Scheidungsfalle die Gemeinschaft des Verbrauchs aufgehoben ist und somit die Erwägung, auf der das ESt-Splitting beruhe, irrelevant ist für die Beurteilung der Angemessenheit der Höhe eines steuerlich anzuerkennenden Scheidungsunterhalts. Dem entspricht es, wenn es weiterhin feststellt, dass eine „steuerliche Anerkennung [der] über diesen [i. e. Realsplitting] Rahmen hinausgehende[n] Aufwendungen mit dem Ziel einer vergleichbaren Entlastung wie beim Ehegattensplitting ... von Verfassungen wegen nicht geboten“ ist (S. 443). Vgl. für eine entsprechende Position gleichfalls LANG (1988, S. 643).

schaftlich nicht unvertrauten Argumentation entsprechend – soll sich die Zumessung von Steuern möglichst an individuellen Nutzengrößen ausrichten. Was davon im Grundsätzlichen zu halten ist, ist hier gleichfalls nicht eingehender zu erörtern. Wenn auch in der finanzwissenschaftlichen Diskussion um die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit nach meiner Kenntnis nicht üblich, so lässt sich aus diesem Ansatz doch ein Argument für eine besondere steuerliche Rücksichtnahme auf eine Änderung von Lebensverhältnissen herleiten. Die Psyche von Menschen reagiert – was jüngere Wohlempfindens- bzw. Glücksforschungen belegen – besonders sensibel auf Änderungen. Dass die mit Eheauflösungen verbundenen Änderungen als solche typischerweise die individuellen Nutzenniveaus über die etwaigen finanziellen Belastungen hinaus mindern, liegt auf der Hand. Dies mag auch eine Rechtfertigung für ein wie im Steuerrecht (gemäß § 32a, Abs. 6 EStG) verankertes Verwitwetenssplitting liefern, selbst wenn der überlebende Ehegatte als Alleinverdiener eine finanzielle Entlastung erfahren sollte. Auch vermöchte die „tiefgreifende Änderung der Lebensverhältnisse“ als Folge einer Trennung von Ehegatten in einer solchen Rechtfertigungsperspektive eine komparative steuerliche Begünstigung eines Scheidungs- gegenüber einem Kindesunterhalt zu begründen.

Indessen sollte sich die steuerliche Begünstigung dann nicht auf den Unterhaltsgewährer beschränken; auch der auf den Unterhalt angewiesene Ehegatte verdiente in dieser Perspektive eine Begünstigung. Denkt man den Ansatz konsequent weiter, wären aus Symmetriegründen indessen die Glückserhöhungen etwa wegen einer Heirat oder einer Geburt von Kindern als Gründe für höhere steuerliche Belastungen zu nehmen. An pragmatischen wie historischen Maßstäben werden solche Konsequenzen schon konzeptionell – also jenseits aller sich stellenden praktischen Implementierungsprobleme – als absurd erscheinen. Für mich tragen sie obendrein zur Begründung bei, für Steuerverteilungsfragen nicht nutzenorientierte – welfaristische – Kriterien als normative Leitmaßstäbe zu nehmen und von einer weiteren Sondierung der sich in dieser Perspektive für die komparative steuerliche Berücksichtigung von Scheidungs- und Kinderunterhalt ergebenden Konsequenzen abzusehen.

4. Weitere potentielle Erklärungs- und Rechtfertigungsgründe

a) Erklärung mit Partikularinteressen?

Wenn sich in der Literatur oder unter Bezug auf die einkommensteuerlich traditionelle Leistungsfähigkeitsargumentation keine überzeugenden Gründe für ein wie in Deutschland praktiziertes Realsplitting finden lassen, muss das nicht heißen, dass es dafür keine sachgerechten Gründe gibt. Es ist ja nicht auszuschließen, dass es den Steuerexperten an hinreichend differenzierten Einsichten fehlt, und dass sich die Steuerpolitik dennoch von einem gemeinwohlorientiert guten Bauchgefühl hat leiten lassen. Besonders bei traditionell überkommenen Vorstellungen und institutionellen Regelungen ist an die Möglichkeit zu denken, dass sich diese zwar faktisch etwa soziobiologisch bewährt haben, der menschliche Intellekt, dies bislang nicht zu erkennen vermochte, oder auch, dass die diesbezüglichen in der Vergangenheit durchaus vorhanden gewesenen Einsichten das dominierende Gegenwartsbewusstsein nicht mehr erreichen. Andererseits ist natürlich auch immer für möglich zu halten, dass bislang nicht begründete Regelungen, die bestimmte Sachverhalte begünstigen, letztlich nur den Partikularinteressen von steuerpolitisch einflussreichen Akteuren dienen. In dieser Perspektive würde es sich dann bei den Gründen, die zur Rechtfertigung der hier im Fokus stehenden Regelung angeführt werden, im Effekt um ideologische Interessenverschleierungen handeln. Zu einer Klärung, ob dies, was die steuerliche Begünstigung des Scheidungsunterhalts angeht, so zu sehen ist, könnte eine Untersuchung beitragen, wer besonders von der Realsplittingregelung profitiert. Sind es womöglich maßgebliche – von Steuerexperten mit parallelen Interessen unterstützte – Politiker- respektive Parlamentarierkreise, bei denen es nach der Boulevardpresse zu urteilen, nicht eben selten zu Scheidungen kommt und bei denen auch der Anteil derjenigen, die wenige oder gar keine Kinder haben, wohl besonders hoch ist? Untersuchung solchen Typs können hier nicht vorgenommen werden. Was die steuerlichen Vorteile aus dem Realsplitting betrifft, erlauben die Steuerstatistiken oder andere Publikationen wohl auch keine diesbezüglich hinreichenden Auskünfte.

Ein anderer Weg ist die Suche nach weiteren potentiellen Rechtfertigungsgründen, selbst wenn damit nicht garantiert werden kann, dass auf diese Weise alle relevanten Gründe und Motive ins Blickfeld kommen. Die Aufmerksamkeit ist dabei weiterhin darauf zu richten, was womöglich das in Deutschland praktizierte Ehegattensplitting zu begründen vermag und welche Konsequenzen sich daraus ggf. für eine Begründung des Realsplitting respektive für die Frage der komparativen Behandlung von Scheidungs- und Kindesunter-

halt ergeben. Eine besondere Beachtung verdienen nach meiner Einschätzung in diesem Zusammenhang der Eheschutz und die – insgesamt in der Diskussion um das Ehegattensplitting eher vernachlässigten – Gründe, die gemeinwohlorientiert (also nicht primär, weil die Verfassung dies gebietet) für einen Eheschutz sprechen.

b) Einstehensgemeinschaft, steuerliche Entscheidungsneutralität und Förderung der Erwerbstätigkeit von Frauen respektive von ökonomischer Eigenverantwortlichkeit

Zugunsten des Ehegattensplitting lässt sich vorbringen, dass es sich bei Ehen um „Einstehensgemeinschaften“ der Ehegatten füreinander handelt. Dass Menschen so füreinander eintreten, liegt – wie in der Sache schon unter I.2. angesprochen – auch im gesellschaftlichen respektive staatlichen Interesse. Dieses Eintreten füreinander entfällt nicht mit einer Ehetrennung oder Ehescheidung, auch wenn dies damit einhergeht, dass die eheliche Verbrauchergemeinschaft aufgehoben wird. Der Ansatz, das Ehegattensplitting mit dem Bestehen von Einstehensgemeinschaften zu rechtfertigen, könnte somit gleichfalls eine Begründung für eine gewisse Weiterführung der Splittingvorteile auch für geschiedene Ehegatten liefern. Wenn das Argument der Einstehensgemeinschaft tragen würde, wäre indes erneut nicht zu sehen, weshalb dann ein konzeptioneller Unterschied zwischen Kindern und geschiedenen Ehegatten zu machen ist. Ohnehin vermag das Einstehensargument als Splittingrechtfertigung exklusiv für Ehegatten nicht zu überzeugen, weil dann etwa auch der Unterhalt für unterhaltsbedürftige Eltern (bei bestehenden Unterhaltsansprüchen gegen ihre Kinder) oder rechtlich bindende – selbst wenn freiwillig eingegangene – Unterhaltsverpflichtungen etwa für Geschwister oder eingetragene Lebenspartner entsprechend zu behandeln wären. Die komparativen Steuervorteile, die das Realsplitting bietet, wären mithin grundsätzlich auch auf solche Personenkreise auszuweiten.

Für ein Ehegattensplitting könnte aus einer ökonomischen Sicht obendrein das Ziel der steuerlichen Neutralität der ehегatteninternen Arbeitsteilung sprechen. Selbst wenn Eheleute faktisch keine – wie auch immer konkret zu definierende – volle Erwerbsgemeinschaft bilden, so dürfte es sich bei ihnen typischerweise doch um marginale Erwerbsgemeinschaften in dem Sinne handeln, dass sich Unterschiede in der Höhe der jeweils individuell maßgeblichen marginalen Steuersätze auf die Entscheidung auswirken, wer mehr oder weniger einer Erwerbstätigkeit nachgeht und wer mehr oder weniger die familiären und häuslichen Arbeiten übernimmt. Dem Ziel einer wie augenblicklich interessierenden Besteuerungsneutralität entspräche es mithin, dass der Staat die familiären Entscheidungs-

gen „als eigenständig und selbstverantwortlich zu respektieren“ habe.²⁶ Oder anders formuliert: „[D]er Gesetzgeber [muß] nach Möglichkeit Regelungen vermeiden, die geeignet wären, in die freie Entscheidung der Ehegatten über ihre Aufgabenverteilung in der Ehe einzugreifen.“²⁷ Eine Gleichheit der marginalen Steuersätze unabhängig davon, wer einer Erwerbstätigkeit nachgeht, ist die grundsätzliche Voraussetzung für eine solche steuerliche Entscheidungsneutralität. Mit einem Ehegattensplitting lässt sich diese Neutralität erreichen. Während einiges dafür spricht, dass zusammenlebende Ehegatten in der Realität zumeist marginale Erwerbsgemeinschaften in dem erläuterten Sinn bilden, ist davon für geschiedene oder getrennt lebende Ehegatten durchweg nicht auszugehen. Dass mit dem Realsplitting eine Tendenz zur Angleichung der entscheidungsrelevanten marginalen Steuersätze einhergeht, vermag mithin in der skizzierten – auf Entscheidungsneutralität ausgerichteten – Rechtfertigungsperspektive des Ehegattensplitting das Realsplitting bzw. eine gewisse Weiterführung des Ehegattensplitting nach einer Ehescheidung oder Ehetrennung und somit eine steuerliche Vorzugsbehandlung eines Scheidungs- gegenüber einem Kindesunterhalt nicht zu begründen. Wiederum: In der augenblicklichen Neutralitätsperspektive wäre eher an Lösungen mit einer tendenziellen Angleichung der marginalen Steuersätze für Kinder zu denken.

In jüngerer Zeit wird die mit dem Ehegattensplitting verbundene Entscheidungsneutralität von feministischer Seite wie auch zunehmend von politisch den Ton angegebenden Kreisen nicht positiv gewertet. Sofern bzw. weil Frauen tendenziell ein niedrigeres selbst verdientes steuerliches Einkommen haben als ihre Männer, impliziert die durch das Ehegattensplitting im Rahmen einer progressiven Einkommensbesteuerung herbeigeführte Entscheidungsneutralität es, dass die Anreize zu einer Erwerbstätigkeit für verheiratete Frauen splittingbedingt schwächer sind, als würde eine Individualbesteuerung erfolgen. Politiker, die auf eine emanzipatorische Erziehung der Frauen hin zu einer vermehrten Erwerbstätigkeit setzen und (in gewisser Weise patriarchalisch respektive gouvernementhaft die Gesellschaft steuernd) die freien (von steuerlichen Rücksichtnahmen unbeeinflussten) Entscheidungen der Ehegatten nicht respektieren, werden deshalb das Ehegattensplitting ablehnen.²⁸ In dieser Perspektive entfällt mit der Forderung einer Abschaffung des Split-

²⁶ Vgl. für eine so deutbare Forderung s. a. BUNDESVERFASSUNGSGERICHT (1980, S. 296).

²⁷ BUNDESVERFASSUNGSGERICHT (1984, S. 94).

²⁸ Nach nicht wenig verbreiteter Auffassung – im englisch sprachigen Bereich ist sogar von einem „conventional wisdom“ die Rede – sollen aber auch allokativen Gesichtspunkte gegen eine Ehegattensplitting sprechen. Da die Arbeitsangebotselastizität von Frauen durchweg größer ist als die von Männern, sollten im Sinne der sog. Theorie der optimalen Besteuerung die Erwerbseinkommen von Frauen bei gleichem Einkommen möglichst niedriger besteuert werden als die von Männern; entgegen den mit der Splittingregelung

ting auch das zuvor erörterte Rechtfertigungsargument für das Realsplitting einer gewissen Weiterführung der Splittingvorteile, wenn es zu einer Trennung der Eheleute kommt. Überdies: Sollen die Anreize zu einer (eigenverantwortlichen) Erwerbstätigkeit von Frauen nicht durch die ehebezogenen steuerlichen Regelungen gemindert werden, spricht auch dies unmittelbar gegen ein Realsplitting. Schließlich erhöht das Realsplitting (wie indes eine jede Regelung mit der Konsequenz einer Besteuerung von empfangenen Transfers) die entscheidungsrelevanten Grenzsteuersätze für die Transferempfänger.²⁹ Für eine steuerliche Vorzugsbehandlung eines Scheidungs- gegenüber einem Kindesunterhalt lassen sich jedenfalls auch in der Argumentationsperspektive einer Förderung der Erwerbstätigkeit von Frauen keine Rechtfertigungsgründe herleiten.

c) *Der Eheschutz und die Berücksichtigung von (positiven) externen Effekten*

Mit dem Ziel der Förderung der Erwerbstätigkeit von Frauen wurde die Besteuerung der Ehegatten in der Perspektive erörtert, dass die Besteuerung als („patriarchalisches“) Lenkungsinstrument mit dem Ziel einer – wie es zumindest unterschwellig anklang – im wohlverstandenen Eigeninteresse der Frauen liegenden Emanzipation eingesetzt wird. Ob und in welchem Rahmen bzw. welchen Grenzen solche Ziele zu den von Staaten zu übernehmenden – und gegebenenfalls auch mit der Besteuerung zu verfolgenden – Aufgaben gehören, wird umstritten sein. Nach meinem Dafürhalten sollten Staaten (im Falle einer komparativen Eignung relativ zu anderen Politikinstrumenten) prinzipiell schon mit steuerpolitischen Instrumenten intervenieren, wenn sich spontan überlassene Zivilgesellschaften respektive „der Markt“ allokativ oder unter Gesichtspunkten von Leistungsgerechtigkeit versagen wie auch, wenn ein (im Ansatz durchaus legitimes, wenn nicht gar gebotenes) staatliches Handeln in allokativer oder distributiver Hinsicht problematische Nebenwirkun-

verbundenen Tendenzen jedoch keinesfalls höher. Selbst wenn man in normativer Hinsicht die utilitaristische Basis dieses Denkansatzes akzeptiert, ist dieser Schluss indes nicht so zwingend. Es sind, was nicht immer in hinreichend differenzierter Weise geschieht, die Wohlfahrtsvorteile der sog. Haushaltsproduktion zu berücksichtigen. Die steuerlichen Verzerrungsanreize hinsichtlich der eheinternen Arbeitsteilung bei einer Individualbesteuerung müssten mithin gegen die verringerten steuerlichen Verzerrungseffekte bei der Erwerbsarbeit abgewogen werden. Das Ergebnis dieses Abwägungsprozesses kann durchaus zugunsten einer steuerlichen Regelung mit einheitlichen Grenzsteuersätzen für die Ehegatten ausfallen. Aber selbst wenn es anders sein sollte, ist gegen den optimalsteuertheoretischen Denkansatz immer noch einzuwenden, dass mit ihm die individuelle Entscheidungsfreiheit der Ehegatten nur einen instrumentellen Wert im Interesse eines utilitaristisch geprägten – kollektivistischen – Wohlfahrtsverständnisses hat und nicht auch einen genuinen Eigenwert, wie es einem in normativer Hinsicht individualistischen Gemeinwohlverständnis entspricht.

²⁹ Ein Unterhaltsrecht, das – wie die diesbezüglich ab Januar 2008 in Kraft getretene Reform – die Verlässlichkeit des Eheversprechens, füreinander einzustehen, mindert und so Schluss macht mit der „Versorgungsehe“, setzt mithin noch stärkere („emanzipatorische“) Anreize zu einer verstärkten Erwerbstätigkeit von Frauen.

gen auslöst. Vor dem Hintergrund einer solchen Staatsaufgabensicht stellt sich die Frage, ob sich die grundgesetzliche Verpflichtung zum Eheschutz in einer solchen Perspektive begründen lässt und sich nicht auch daraus Konsequenzen für die Besteuerung von Ehegatten und Ehegattenunterhalt ergeben. Bei der Besteuerung von Ehegatten wäre also nicht nur nach Regelungen zu suchen, die etwa im Sinne des Prinzips der Freiheit bzw. von Entscheidungsneutralität möglichst wenig die eheinternen Entscheidungen beeinflussen. Es wäre zudem nach möglichen externen Effekten von Ehen und Eheschließungen Ausschau zu halten und, werden solche Effekte gefunden, wäre dies ggf., wenn nicht andere als steuerliche Instrumente den Vorzug verdienen, bei der Gestaltung der Steuerregeln zu berücksichtigen. Wegen der Existenz externer Effekte wären Ehen mithin nicht als ausschließlich private Angelegenheiten in dem Sinne aufzufassen, dass sie nur die Ehegatten angehen. Vermutlich lässt sich der grundgesetzliche Ehe- und Familienschutz (gemäß Art. 6 GG) so interpretieren, dass die Verfassungsväter und -mütter den Ehen eine solche gemeinwohlbezogene – und vor allem eine zukunftsichernde – Relevanz beigemessen haben. „Art. 6 GG will den Fortbestand unserer politischen Gemeinschaft sichern, ...“³⁰

Mir sind keine generellen (nutzen-kostenanalytischen) Untersuchungen zur Gemeinwohlrelevanz des Instituts der Ehe allgemein oder ihrer unterschiedlichen Ausprägungsformen bekannt wie auch keine systematischen Untersuchungen darüber, welche externen Effekte mit welchem Gewicht mit Ehen verbunden sind. Auf der Basis selektiver Erfahrungen und verbreiteter (konservativer) Auffassungen liegt es indessen nahe, eine Reihe von Hypothesen zu formulieren. Nicht geschiedene Ehen signalisieren Verlässlichkeit. Die damit einhergehenden Verlässlichkeitserfahrungen dürften sich in vielfacher Hinsicht positiv auf die in ehelichen Gemeinschaften heranwachsenden Kinder auswirken. Indem die Kinder davon geprägt werden, könnten sie sich darüber hinaus, falls es nicht – verbunden mit Abgrenzungen gegenüber anderen – zu einer Beschränkung auf die Innenverhältnisse in Familien oder Sippen kommt, gesamtgesellschaftlich zu einem Klima der Verlässlichkeit und wechselseitigen Unterstützungsbereitschaft beitragen. Ein solches Vertrauensklima hat den Charakter eines (im finanzwissenschaftlichen Sinne) nicht-rival nutzbaren öffentlichen Gutes: Je höher das Versorgungsniveau mit diesem Gut, desto höher das Sozialkapital und desto geringer sind etwa die gesamtwirtschaftlichen Transaktionskosten mit der Folge einer ceteris paribus höheren gesamtwirtschaftliche Produktivität.

³⁰ DI FABIO (2003, S. 997).

Eine höhere Verlässlichkeit speziell der Ehegatten untereinander wird sich obendrein positiv auf die Geburtenzahlen auswirken. Angesichts der Geburtenentwicklungen in Europa insgesamt wäre sogar zu untersuchen, ob Gesellschaften ohne eine Hochschätzung von traditionell verstandenen Ehen und Familien – im Sinne einer notwendigen, jedoch nicht hinreichenden Bedingung – überhaupt eine generative (und darüber hinaus vielleicht auch eine die Tradition wahrende kulturelle) Zukunftsfähigkeit erwarten lassen. Sogar in einem sozialdarwinistischen Sinne könnten sich Ehen und Familien als die Keimzellen (zukunfts-fähiger) Gesellschaften erweisen. Auf jeden Fall dürfte eine größere Heiratsfreudigkeit in Verbindung mit einer – allgemein so wahrgenommenen – höheren Verlässlichkeit von Ehen den negativen demographischen Tendenzen der durch einen Zwang gekennzeichneten sozialen Sicherungssysteme entgegenwirken, mit denen systematisch die wirtschaftlichen Erträge des Kinderhabens sozialisiert werden und es den Eltern in allen Lebensphasen – anders als unter naturwüchsigen Bedingungen ohne einen staatlichen Versicherungszwang – nach Maßgabe der Kinderzahl durchweg wirtschaftlich schlechter geht als den (soziographisch sinnvoll ausgewählten) Vergleichspersonen ohne oder mit weniger Kindern. Dem Ansehen und der Attraktivität von Familien mit (mehreren) Kindern ist das nicht gerade förderlich.³¹

Wird berücksichtigt, dass besonders die Kinder aus Scheidungshaushalten bzw. von Alleinerziehenden einem erhöhten Armutsrisiko ausgesetzt sind, geht mit stabilen Ehen auch eine Tendenz zu einer ausgabenseitigen Entlastung staatlicher Haushalte einher. Auch mit einer Verringerung von Kriminalität (speziell auch von Kinder- und Jugendkriminalität) ist zu rechnen.³² Im Lichte solcher positiven Auswirkungen könnte es somit vielfache Anlässe zu einer Internalisierung von externen Effekten in Form einer Begünstigung von Ehen und Eheschließungen geben, womit indessen nicht gesagt ist, dass es sich bei dem in der deutschen Praxis anzutreffenden Splittingverfahren um eine ideale Lösung handelt. Das muss hier im Einzelnen nicht interessieren. Es genügt der Schluss, dass sich – zumindest so wie gerade skizziert – kein Rechtfertigungsargument für eine steuerliche Begünstigung eines Scheidungsunterhalts und damit seiner Vorzugsbehandlung gegenüber einem Kindesunterhalt herleiten lässt. Im Gegenteil: Nach dem Vorbild der Idee der Internalisierung negativer externer Effekte, wie sie umweltökonomisch diskutiert wird, wä-

³¹S. für eine solche Argumentation auch *Di Fabio*, (2005, S. 146). In HACKMANN 2006 spreche ich diesbezüglich von einem „demographischen Mentalitätsversagen“.

³²Für die Bedeutung von „family disruption“, die sie in ihren empirischen Untersuchungen primär über die Größe der Scheidungsraten erfassen, als Erklärungsursache für diverse Formen von Kriminalität s. die Untersuchungsergebnisse von ENTORF und SPENGLER 2002 und die dortigen Verweise.

re statt an eine subventionierende Begünstigung eher an eine zusätzliche steuerliche Belastung zu denken.

d) *Einige relativierende Einwände*

Was soeben als Argument gegen eine steuerliche Begünstigung eines Scheidungsunterhalts skizziert wurde, ist selbst im Sinne einer bloßen Hypothesenbildung fraglos zu undifferenziert. Es ist auch an die Möglichkeit von mit Ehen verbundenen negativen externen Effekten zu denken respektive an positive externe Effekte von Ehescheidungen. Außerdem ist es kaum angemessen, überhaupt auf eine pauschale Weise von Ehen zu sprechen, als würde das, was in manchen oder vielen Fällen zutrifft, in jedem Fall so zu sehen sein. Nicht nur die individuellen Glückserfahrungen der Eheleute sind zu berücksichtigen (wenngleich gefragt werden mag, weshalb sich individuelle Glücksgewinne als Folge einer Scheidung steuerlich entlastend auswirken sollen). Das Aufwachsen von Kindern in zerrütteten Ehen mag sich obendrein für diese problematischer auswirken, als wenn die Eltern getrennte Wege gehen. Die Lebensbiographien von nicht wenigen Prominenten lassen sogar an die Möglichkeit denken, dass manche Kinder, weil sie als Folge der Scheidung ihrer Eltern frühzeitig eigenverantwortliche Wege gehen mussten, dadurch – bei allem kindlichen Leid – ihre Persönlichkeit zu einer besonderen Stärke und Durchsetzungskraft entwickelt haben, was dann ihrer späteren beruflichen Karriere zugute kam und auf diesem Wege vielleicht sogar dem gesamtwirtschaftlichen Wachstum. Obendrein mindern Scheidungen die mit jeder Eheschließung verbundenen Risiken. Scheidungen könnten auf diese Weise die Bereitschaft zu ehelichen Bindungen erhöhen und der – wegen der sozialstaatlichen Minderung der Bedeutung von Familien als Sicherungsinstitutionen gegen die allfälligen individuellen Lebensrisiken – vermutlich geringeren Bindungsbereitschaft entgegenwirken.³³

Da (wenn) Ehescheidungen unter gemeinwohlorientierten Gesichtspunkten im Einzelfall nicht nur negativ zu sehen sind, ist es von vornherein für möglich zu halten, dass auch Ehescheidungen eine staatlich subventionierte Förderung etwa in der Form einer steuerlichen Begünstigung eines Scheidungsunterhalts verdienen. In diesem Zusammenhang könnte sich also ein (qualitatives) Rechtfertigungsargument zugunsten seiner steuerlichen

³³ Neben dem Schutz für den auf einen Unterhalt angewiesenen Ehegatten könnte dies in wirkungsmäßiger Hinsicht auch zur Rechtfertigung der – sonst womöglich irritierenden – Einschätzung des Bundesverfassungsgerichts beitragen, dass „nicht nur die bestehende Ehe, sondern auch die Folgewirkungen einer ge-

Bevorzugung gegenüber einem Kindesunterhalt ergeben. Dem steht jedoch ein verringerter Schutz einer solchen Regelung für bestehende Ehen (mit positiven externen Effekten) in der Form entgegen, dass die mit der Verpflichtung zu einem Scheidungsunterhalt verbundenen finanziellen Anreize bei den zu einem Scheidungsunterhalt verpflichteten Ehegatten, eine bestehende Ehe nicht zu beenden, reduziert werden. Insofern mag eine steuerliche Absetzbarkeit eines Scheidungsunterhalts auch als ehe- und familienfeindlich gewertet werden. Gleichwohl kann der Vorteil einer Förderung von Ehebereitschaft vermehrt um die möglichen trennungsbedingten positiven externen Effekte den Nachteil einer verringerten Stabilität von – mit positiven externen Effekten verbundenen – Ehen überwiegen.³⁴ Indes besagt das nicht, dass die (gesamtgesellschaftlichen) externen Erträge die externen Kosten aller Scheidungen übersteigen. Vielmehr ist nur für Einzelfälle an die Möglichkeit eines positiven Saldos der externen Erträge und der externen Kosten zu denken. Diese auf rechtsstaatlich vertretbare (und die Privatsphäre hinreichend schützende) Weise zu identifizieren, dürfte nicht möglich sein. Eine in prinzipieller Hinsicht generelle steuerliche Begünstigung von Scheidungs- und Trennungsunterhalt lässt sich mithin mit dem Verweis des in Einzelfällen möglichen positiven Saldos von externen Erträgen und externen Kosten als Folge von Scheidungen nicht begründen.

IV. Zusammenfassende Schlussfolgerungen

Für eine pauschal differenzierende steuerliche Behandlung von Scheidungs- und Kindesunterhalt mit der Konsequenz einer komparativen Schlechterstellung des Unterhalts speziell für auswärts lebende erwachsene Kinder wurden hier keine überzeugenden Gründe gefunden. Dass für den Unterhalt solcher Kinder nicht auch ein Sonderausgabenabzug in der Form eines Realsplitting gewährt wird, lässt sich nicht rechtfertigen, sofern für den Scheidungsunterhalt eine solche Abzugsmöglichkeit besteht. Indessen mag sich die Frage der Angemessenheit einer solchen Regelung für den Scheidungsunterhalt stellen. Wenngleich hier nach allen potentiell in Frage kommenden Rechtfertigungsgründen für eine steuerliche Begünstigung eines (einen Trennungsunterhalt begrifflich einschließen-

schiedenen Ehe ... durch Art. 6 Abs. 1 GG geschützt [werden]" (s. BUNDESVERFASSUNGSGERICHT (2003, S. 364).

³⁴ Der prinzipiell positive Effekt einer Förderung von Bindungsbereitschaft durch die Absenkung der Höhe der mit einer Eheschließung verbundenen Risiken unterscheidet die steuerliche Begünstigung des Scheidungsunterhalts von manchen sozialrechtlichen Regelungen, die staatliche Unterstützungen (dem Grunde wie der Höhe nach) an ein Nicht-Zusammenleben knüpfen bzw. „Trennungsprämien“ gewähren. Im Sozialrecht wird mithin vielfach sowohl das Nicht-Eingehen als auch das Beenden einer mit einer gemeinsamen Haushaltsführung verbundenen partnerschaftlichen Bindung belohnt. Diese Regelungen sind mithin in ei-

den) Scheidungsunterhalts gesucht wurde, konnten dafür keine (gewichtigen) Gründe entdeckt werden, soweit die Unterhaltsleistungen günstiger sind als das, was der Staat bei Ausfall des Unterhaltsgebers nach sozialrechtlichen Maßstäben gewähren würde. Nicht weniger ist aber auch für die Unterhaltsaufwendungen für Kinder zu fordern. Eine sich nach solchen Maßstäben richtende Freistellung lässt sich schon mit fiskalischen Gesichtspunkten begründen, weil es mit den privat erbrachten Unterhaltsleistungen regelmäßig zu einer Entlastung des staatlichen Budgets im Vergleich dazu kommt, dass der Unterhaltsgewährer ausfallen würde.

Was den Scheidungsunterhalt angeht, ist es mithin auf der konzeptionellen Ebene nicht der Scheidungstatbestand als solcher, der eine gewisse steuerliche Freistellung eines Scheidungsunterhalts begründet. Es sind praktische Gründe respektive das Ziel einer Missbrauchsvermeidung, dass sinnvollerweise nicht eine jede private Unterhaltsleistung an im Prinzip beliebige Personen, die – wenn sie nicht erbracht würde – einen entsprechenden staatlichen Mitteleinsatz erfordern würde, steuerlich freigestellt wird. Eine steuerliche Freistellung des Scheidungsunterhalts in der Form, wie es bis zu Einführung des sog. Realsplitting ausschließlich der Fall war und wie es auch weiterhin das gültige Recht als Möglichkeit vorsieht, ist in dieser Perspektive nicht zu beanstanden wie gleichfalls keine – sich an sozialrechtlichen Maßstäben orientierende – Realsplittinglösung. Wiederum versteht es sich, dass an eine solche Verfahrensweise mit im Prinzip gleichen Entlastungsfolgen auch für den Kindesunterhalt zu denken ist. Ob es Gründe für eine prinzipiell stärkere steuerliche Begünstigung eines Kindesunterhalts gibt, wurde hier nicht erörtert. Die mit Kindern regelmäßig verbundenen (pekuniären) externen Effekte u. a. durch die Sozialisierung der Erträge des Kinderhabens etwa in der Form späterer Zahlungen von Pflege- und Rentenversicherungsbeiträgen könnten zwar dafür sprechen. Für eine nicht nur oberflächliche Klärung der Angemessenheit einer solchen Vorgehensweise wären aber weitere Gesichtspunkte zu berücksichtigen wie speziell die mit der Höhe des Einkommens progressionsbedingt ansteigenden Entlastungen gleicher Abzugsbeträge sowie die komparative Eignung des steuerlichen Instrumentariums relativ zu anderen potentiell in Frage kommenden Maßnahmen.

Literatur

- Bundesfinanzhof 1995, Beschluß vom 13.3.1995 - X B 158/94, BFH/NV 9/95, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, 11. Jg., Heft 9, Sept. 1995, S. 777-778.
- Bundesfinanzhof 1996, Urteil vom 24. 7. 1996 - X R 152/90, BFH/NV 12/96, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs, 12. Jg., Heft 12, Dez. 1996, S. 889-891.
- Bundesverfassungsgericht 1980, Urteil vom 28.2.1980 - 1BvR 807/78, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, 53. Band, Tübingen 1980, S. 257-313.
- Bundesverfassungsgericht 1982, Urteil vom 3. 11. 1982 - 1 BvR 620/78, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, 61. Band, Tübingen 1983, S. 319 -357.
- Bundesverfassungsgericht 1984, Beschluß vom 10.1. 1984 - 1 BvL 5/83, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, 66. Band, Tübingen 1984, S. 84-100.
- Bundesverfassungsgericht 1988, Beschluß vom 4.7.1988 - 1 BvR 729/88, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung, Jahresregister 1989 S. 442-443.
- Bundesverfassungsgericht 1990, Beschluß vom 29.5. 1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, 82. Band, Tübingen 1991, S. 60-105.
- Bundesverfassungsgericht 2003, Beschluss vom 7. 10. 2003 - 1BvR 246/93, 2298/94, Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts, 108. Band, Tübingen 2004, S. 351-369.
- Deutscher Bundestag 1978a, Drucksache 8/2100 vom 14.9.1978.
- Deutscher Bundestag 1978b, Drucksache 8/2118 vom 22.9.1978.
- Deutscher Bundestag 1978c, Drucksache 8/2201 vom 19.10.1978.
- Deutscher Bundestag 1982, Drucksache 9/1772 vom 22.6.1982.
- H. Entorf und H. Spengler, Crime in Europe. Causes and Consequences, Berlin u. a. O. 2002.
- U. Di Fabio 2003, Der Schutz von Ehe und Familie: Verfassungsentscheidung für die vitale Gesellschaft, Neue Juristische Wochenschrift, 56. Jg., 14/2003, S. 993-998.
- U. Di Fabio 2005, Die Kultur der Freiheit, München.
- J. Hackmann 1973, Ein Vorschlag zur Ehegattenbesteuerung, Finanzarchiv, N. F., Band 31, S. 494-518.
- J. Hackmann 2006, Die Bestimmung der optimalen Bevölkerungsgröße als (wirtschafts-)ethisches Problem, Schriften des Vereins für Socialpolitik, Band 228/VIII, Berlin 2006 S. 247-270
- J. Hackmann 2009, Ungereimtheiten der in Deutschland traditionell vorherrschenden Rechtfertigungsansätze für das Ehegattensplitting, Diskussionspapier Nr. 93 der Fächergruppe Volkswirtschaftslehre der Helmut Schmidt Universität Hamburg, elektronische Version unter <http://fqvwl.hsu-hh.de/wp-vwl>
- P. Kirchhof 1986, Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht, in: H. Marré und J. Stütting (Hrsg.), Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche (21), Münster, S. 117-177.
- J. Lang 1988, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Köln.

- H. W. Sinn 2008, Der bedarfsgewichtete Käse und die neue Armut, ifo Standpunkte Nr. 95 vom 9. 6.08.
- H. Söhn, Kommentierung zu § 10 EStG, in P. Kirchhof, H. Söhn und R. Mellinghoff, Einkommensteuergesetz. Kommentar.
- H. Söhn 2005, Besteuerung von Unterhaltsleistungen an getrennt lebende und geschiedene Ehegatten, Steuer und Wirtschaft 2005, S. 109-116.
- H. Söhn und S. Müller-Franken 2000, Vorgelagerte und/oder nachgelagerte Besteuerung von Altersbezügen, Steuer und Wirtschaft 2000, S. 442-451.
- Steuerreformkommission 1971, Gutachten der Steuerreformkommission, hrsg. vom Bundesministerium für Wirtschaft und Finanzen, Schriftenreihe des Bundesministeriums der Finanzen, Heft 17.
- J. E. Stiglitz und B. Schönfelder 1989, Finanzwissenschaft, München u.a.
- K. Tipke 2003, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl., Köln.
- K. Tipke und J. Lang, Steuerrecht, diverse Auflagen.
- A. Uelner 1979, Aktuelle Fragen aus dem Ertragsteuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der steuerlichen Probleme des Nießbrauchs, Steuerberaterkongressreport 1979, München, S. 99-127.
- K. Vogel 1990, Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in: J. Isensee und P. Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts, Heidelberg 1990.
- R. Wernsmann 1998, Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Abzugsfähigkeit von Vorsorgeaufwendungen, Steuer und Wirtschaft 1998, S. 317-333.

DISKUSSIONSPAPIERE DER FÄCHERGRUPPE VOLKSWIRTSCHAFTSLEHRE

DISCUSSION PAPERS IN ECONOMICS

Die komplette Liste der Diskussionspapiere ist auf der Internetseite veröffentlicht / for full list of papers see:
<http://fgvwl.hsu-hh.de/wp-vwl>

2010

- 102 Hackmann, Johannes; Die einkommensteuerliche Berücksichtigung von Scheidungs- und Kinderunterhalt im Vergleich, Juni 2010.
101 Schneider, Andrea; Zimmermann, Klaus W. Fairness und ihr Preis, Juni 2010.
100 von Arnould, Andreas; Zimmermann, Klaus W. Regulating Government ('s Share): The Fifty-Percent Rule of the Federal Constitutional Court in Germany, März 2010.

2009

- 99 Kruse, Jörn. Wissen für demokratische Entscheidungen, Dezember 2009.
98 Horgos, Daniel; Zimmermann, Klaus W. It Takes Two to Tango: Lobbies and the Political Business Cycle, September 2009.
97 Berlemann, Michael; Zimmermann, Klaus W. Gewerkschaften im Bundestag: Gemeinwohlorientiert oder Lobbyisten?, September 2009.
96 Kruse, Jörn. Priority and Internet Quality, August 2009.
95 Schneider, Andrea. Science and teaching: Two-dimensional signalling in the academic job market, August 2009.
94 Kruse, Jörn. Das Governance-Dilemma der demokratischen Wirtschaftspolitik, August 2009.
93 Hackmann, Johannes. Ungereimtheiten der traditionell in Deutschland vorherrschenden Rechtfertigungsansätze für das Ehegattensplitting, Mai 2009.
92 Schneider, Andrea; Klaus W. Zimmermann. Mehr zu den politischen Segnungen von Föderalismus, April 2009.
91 Beckmann, Klaus; Schneider, Andrea. The interaction of publications and appointments - New evidence on academic economists in Germany, März 2009.
90 Beckmann, Klaus; Schneider, Andrea. MeinProf.de und die Qualität der Lehre, Februar 2009.
89 Berlemann, Michael; Hielscher, Kai. Measuring Effective Monetary Policy Conservatism, February 2009.
88 Horgos, Daniel. The Elasticity of Substitution and the Sector Bias of International Outsourcing: Solving the Puzzle, February 2009.
87 Rundshagen, Bianca; Zimmermann, Klaus W.. Buchanan-Kooperation und Internationale Öffentliche Güter, Januar 2009.

2008

- 86 Thomas, Tobias. Questionable Luxury Taxes: Results from a Mating Game, September 2008.
85 Dluhosch, Barbara; Zimmermann, Klaus W.. Adolph Wagner und sein „Gesetz“: einige späte Anmerkungen, August 2008.
84 Zimmermann, Klaus W.; Horgos, Daniel. Interest groups and economic performance: some new evidence, August 2008.
83 Beckmann, Klaus; Gerrits, Carsten. Armutsbekämpfung durch Reduktion von Korruption: eine Rolle für Unternehmen?, Juli 2008.
82 Beckmann, Klaus; Engelmann, Dennis. Steuerwettbewerb und Finanzverfassung, Juli 2008.
81 Thomas, Tobias. Fragwürdige Luxussteuern: Statusstreben und demonstratives Konsumverhalten in der Geschichte ökonomischen Denkens, Mai 2008.
80 Kruse, Jörn. Hochschulen und langfristige Politik. Ein ordnungspolitischer Essay zu zwei Reformutopien, Mai 2008.
79 Kruse, Jörn. Mobile Termination Carrier Selection, April 2008.
78 Dewenter, Ralf; Haucap, Justus. Wettbewerb als Aufgabe und Problem auf Medienmärkten: Fallstudien aus Sicht der „Theorie zweiseitiger Märkte“, April 2008.
77 Kruse, Jörn. Parteien-Monopol und Dezentralisierung des demokratischen Staates, März 2008.
76 Beckmann, Klaus; Gattke, Susan. Status preferences and optimal corrective taxes: a note, February 2008.

