

Homburg, Stefan

Article — Manuscript Version (Preprint)

Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting

Steuer und Wirtschaft

Suggested Citation: Homburg, Stefan (2000) : Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting, Steuer und Wirtschaft, ISSN 0341-2954, Otto Schmidt Verlag, Köln, pp. 261-268

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/92551>

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.

Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting

Prof. Dr. Stefan Homburg, Hannover

Inhaltsübersicht

I. Einleitung

II. Formen der Ehegattenbesteuerung

1. Historische und mathematische Grundlagen
2. Ehegattensplitting und Realsplitting
3. Keine Förderung der Ehe

III. Ökonomische Funktionen der Ehe

1. Gemeinschaft des Erwerbs
2. Gemeinschaft des Verbrauchs

I. Einleitung

Angestoßen durch den „Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002“ vom November 1998¹ hat die Diskussion um das Ehegattensplitting neuen Schwung erhalten. Dies bezeugen nicht zuletzt zwei kürzlich erschienene Beiträge von *Klaus Vogel* und *Peter Bareis*². Eine vergleichende Lektüre dieser beiden Arbeiten hinterläßt beim Leser den schmerzlichen Eindruck, daß ökonomisch vertretbare Formen der Ehegattenbesteuerung wohl verfassungswidrig sind, verfassungsgemäße Lösungen aber ökonomisch unsinnig.

Die Frage nach der sachgerechten Ehegattenbesteuerung ist nicht neu, ebensowenig die Tatsache, daß die argumentative Atmosphäre dieser wertgeladenen Debatte rasch bleihaltig wird. Das Ziel des vorliegenden Aufsatzes besteht nicht darin, weitere Wertungen beizusteuern; vielmehr soll gezeigt werden, auf welche Wertungsdifferenzen die unterschiedlichen Positionen zum Ehegattensplitting zurückzuführen sind. Vor allem aber wollen wir darlegen, daß die Meinungsunterschiede nicht nur auf Wertungsdifferenzen beruhen, sondern zum Teil auf Fehlern, also Aussagen, die beweisbar falsch sind.

Die Fehler lassen sich in drei Gruppen einteilen. Es handelt sich *erstens* um mathematische Irrtümer, die die Belastungswirkungen verschiedener Formen der Ehegattenbesteuerung mißverstehen. *Zweitens* wird die ökonomische Funktion und Bedeutung der Ehe – einer Institution, die vom Bundesverfassungsgericht als „Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs“ klassifiziert wurde³ – oft gründlich verkannt. *Drittens* sind in der Literatur zahlreiche Argumente anzutreffen, die sich zwar vorgeblich mit der einkommensteuerlichen Behandlung von Ehegatten beschäftigen, in Wirklichkeit aber die Eignung des Splitting für *andere* Steuern prüfen. Die betreffenden Autoren untersuchen, wie zu zeigen sein wird, die Ehegattenbesteuerung im Rahmen einer Vermögensteuer, Ausgabensteuer,

IV. Das Splitting im Rahmen anderer Steuern

1. Ehelicher Güterstand
2. Haushaltsersparnis und Schatteneinkommen
3. Benachteiligung Unverheirateter

V. Ehegattenbesteuerung als Teil der Rechtsordnung

VI. Schlußfolgerungen

Fähigkeitsteuer oder sogar „Glücksteuer“, beziehen ihre Konklusionen aber auf die Einkommensteuer.

Der Aufbau der Arbeit folgt dieser Einteilung in drei Fehlergruppen. Abschnitt II behandelt tariflich-mathematische Gegebenheiten, über die man wirklich nicht streiten kann. Abschnitt III analysiert die ökonomischen Funktionen der Ehe. Dies ist notwendig, um zu beurteilen, inwieweit alternative Formen der Ehegattenbesteuerung neutral bzw. gerecht sind. Abschnitt IV zeigt schließlich, daß zahlreiche Argumente zur Ehegattenbesteuerung systematisch überhaupt nichts mit der Einkommensteuer zu tun haben, sondern andere Steuern betreffen. Schließlich behandelt Abschnitt V die Ehegattenbesteuerung als Teil der Gesamtrechtsordnung, und Abschnitt VI faßt die Ergebnisse zusammen.

II. Formen der Ehegattenbesteuerung

1. Historische und mathematische Grundlagen

Die heutige Einkommensteuer geht historisch auf die preußische „Klassensteuer“ von 1820 bzw. die „Klassen- und klassifizierte Einkommensteuer“ von 1851 zurück,⁴ die nicht als *Individualsteuern*, sondern als *Haushaltsteuern* angelegt waren. So besagte § 4a des Gesetzes von 1820, die Besteuerung werde „in der Regel nach Haushaltungen“ vorgenommen. Den Haushalt als Steuerdestinatar zu wählen mag praktische Gründe gehabt haben, beruhte aber auch auf dem Ziel, die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Haushalten zu belasten.

Hierin kommt eine Gleichheitsforderung zum Ausdruck, die man mit dem Begriff *Globaleinkommensbesteuerung*⁵ belegt: Zwei Haushalte mit gleichem Gesamteinkommen sollen steuerlich gleich belastet werden, unabhängig davon, inwieweit die einzelnen Haushaltsmitglieder an der Entstehung dieses Gesamteinkommens beteiligt waren. Das Postulat der Globaleinkommensbesteuerung kann man als Ausfluß von Art. 3 GG deuten, wenn man diesen Artikel nicht auf Individuen, sondern auf die Gemeinschaft der Haushaltsangehörigen bezieht.

Im weiteren beschränken wir die Zahl der Haushaltsmitglieder gedanklich auf zwei, weil es in dieser Arbeit nur um die Ehegattenbesteuerung geht, nicht um die Familienbesteuerung

1 BT-Drucks. 14/23.

2 *K. Vogel*, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, *StuW* 1999, 201. *P. Bareis*, Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen? *StuW* 2000, 81. Außerdem *K. Vogel*, *Erwiderung*, *StuW* 2000, 90.

3 BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 u.a. BVerfGE 61, 319, 345.

4 Preußische Gesetzessammlung 1820, 140 ff. und 1851, 193 ff.

5 *St. Homburg*, Allgemeine Steuerlehre, 1997, 93, *W. Scherf*, Das Ehegattensplitting ist kein Steuervorteil, *Wirtschaftsdienst* 1999, 27.

überhaupt. Die Ehegatten seien A und B genannt und haben die Einkommen y^A und y^B . Ein Lediger mit Einkommen y zahlt die Steuer $T(y)$. Die Tariffunktion $T(y)$ ist demnach der *Individualsteuertarif*; sie gibt zu jedem Einkommen y die geschuldete Einkommensteuer T an. Laut Einkommensteuer-Grundtabelle für das Jahr 2000 gilt etwa $T(14.000) = 124$ oder $T(100.000) = 30.690$. Die bis 1957 geltende und dann vom Bundesverfassungsgericht verworfene Haushaltsbesteuerung der Ehegatten wird durch folgende Formel gegeben:

$$H(y^A, y^B) = T(y^A + y^B).$$

Folglich zahlen zwei Ehegatten mit Einkommen y^A und y^B so viel Steuer wie ein Lediger mit Einkommen $y^A + y^B$. Der *Vorteil* der Haushaltsbesteuerung liegt darin, daß sie dem Postulat der Globaleinkommensbesteuerung genügt: Zwei Ehepaare mit gleichem Gesamteinkommen werden für die Zwecke der Einkommensteuer als gleich leistungsfähig eingestuft und auch gleich belastet, weil die Steuerschuld nur von der Summe der Einkommen abhängt und nicht davon, wie sich das Einkommen auf die Eheleute verteilt. Ein Ehepaar mit Einkommen 10.000 und 90.000 zahlt dieselbe Steuer wie ein Ehepaar mit Einkommen 50.000 und 50.000, nämlich $T(100.000)$. Auch der Bundesfinanzhof hat sich 1957 dieser Gleichheitsvorstellung angeschlossen, denn er stellte fest, es sei mit dem Gleichheitsgrundsatz nach Art. 3 GG unvereinbar, „Ehen mit eigenen Einkünften beider Ehegatten ohne besondere stichhaltige Gründe günstiger zu besteuern als Ehen, in denen der Ehemann die gesamten Einkünfte bezieht“⁶. Dasselbe, so sollte man zur Vermeidung falscher Assoziationen hinzufügen, gilt natürlich auch für Ehen, in denen die Ehefrau die gesamten Einkünfte bezieht.

Dem Vorzug der Haushaltsbesteuerung, Haushalte mit gleichem Gesamteinkommen gleich zu belasten, steht ein evidenter Nachteil gegenüber, der das Bundesverfassungsgericht veranlaßte, diese Besteuerungsform als verfassungswidrig zu verwerfen⁷: Zieht man den Vergleich nämlich nicht zwischen zwei Ehepaaren, sondern zwischen zwei Verheirateten einerseits und zwei Ledigen andererseits, bewirkt die Haushaltsbesteuerung bei progressivem Tarif eine Überlastung⁸:

$$T(y^A + y^B) > T(y^A) + T(y^B).$$

Auf der linken Seite erkennt man die Steuerschuld der Ehegatten, auf der rechten Seite die Steuerschuld z. B. zweier Verlobter. Im Augenblick der Eheschließung steigt die gemeinsame Steuerschuld, ein Effekt, der im angelsächsischen Schrifttum als „marriage tax“ oder „marriage penalty“ bezeichnet wird⁹. Unstreitig ist Art. 6 Abs. 1 GG ein Postulat der *Nichtdiskriminierung der Ehe* zu entnehmen und die Haushaltsbesteuerung damit verfassungswidrig.

Eine naheliegende Möglichkeit zur Verhinderung der „marriage tax“ ist die *Individualbesteuerung* der Ehegatten:

$$I(y^A, y^B) = T(y^A) + T(y^B).$$

Bei dieser Form der Ehegattenbesteuerung bleibt die gemeinsame Steuerschuld im Moment der Heirat unverändert. Jedoch wird die Steuer jetzt von der Verteilung des Einkommens auf die beiden Ehegatten beeinflusst, das oben genannte Postulat der Globaleinkommensbesteuerung also verletzt. Die Steuerschuld der Ehegatten steigt bei konstantem Gesamteinkommen mit wachsender Differenz der Individualeinkommen. Einen Ausweg aus diesem Dilemma wies das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil von 1957, wo es ein *Ehegattensplitting* anregte:

$$S(y^A, y^B) = 2 \cdot T[(y^A + y^B)/2].$$

Beim Ehegattensplitting werden die Einkommen der Ehegatten zusammengerechnet und halbiert, und die hieraus ermittelte Steuerschuld wird anschließend verdoppelt. Das Ehegattensplitting – synonym auch tarifliches Splitting genannt – genügt sowohl dem aus Art. 3 GG hergeleiteten Postulat der Globaleinkommensbesteuerung als auch der auf Art. 6 Abs. 1 GG beruhenden Forderung nach Nichtdiskriminierung der Ehe.

2. Ehegattensplitting und Realsplitting

Dasselbe gilt für das *Realsplitting*. Hierbei kann der Ehegatte mit dem höheren Einkommen gegebenenfalls die Hälfte des Unterschiedsbetrags der Einkommen von der Bemessungsgrundlage abziehen; der abgezogene Betrag wird sodann der Bemessungsgrundlage des anderen Ehegatten zugeschlagen:

$$R(y^A, y^B) = T[(y^A - (y^A - y^B)/2)] + T[y^B + (y^A - y^B)/2].$$

Führt man die Subtraktion bzw. Addition in den geklammerten Termen aus, ergibt sich für das Realsplitting der einfachere Ausdruck

$$R(y^A, y^B) = T[(y^A + y^B)/2] + T[(y^A + y^B)/2].$$

Ein Vergleich mit der oben dargestellten Formel für das Ehegattensplitting $S(y^A, y^B) = 2 \cdot T[(y^A + y^B)/2]$ zeigt auf den ersten Blick, daß diese beiden Formen der Ehegattenbesteuerung für alle Einkommenskonstellationen zur selben Steuerschuld führen. *Das Ehegattensplitting und das Realsplitting sind demnach ökonomisch äquivalent*¹⁰.

Man wundert sich deshalb sehr, wenn eine steuerrechtliche Dissertation zu dieser Thematik in der Feststellung kulminiert: „Im Gegensatz zum Ehegattensplitting sind sowohl die getrennte Veranlagung mit entsprechenden Freibeträgen als auch das Realsplitting leistungsfähigkeitsgerecht und deshalb verfassungsrechtlich unbedenklich.“¹¹ Es kann doch auch bei Anlegung juristischer Maßstäbe nicht sein, daß das Ehegattensplitting verfassungsrechtlich bedenklich, das Realsplitting aber unbedenklich ist, obwohl beide Verfahren in allen Fällen identische Steuerbelastungen ergeben. Aufgrund der mathematischen Identität der beiden Rechenwege sind entweder beide Verfahren verfassungskonform, oder beide sind es nicht.

6 BFH v. 2.4.1957 – I 335/564, BFHE 64, 432, 435.

7 BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55.

8 Im weiteren wird stets ein progressiver Tarif unterstellt. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Progression einem steigenden Grenzsteuersatz oder einem Freibetrag geschuldet ist; die Probleme der Ehegattenbesteuerung bleiben bei einer „flat tax“ mit Freistellung des Existenzminimums virulent, wenn auch in abgeschwächter Form.

9 J. M. Fraser The Marriage Tax. Management Science 1986, 831. B. Bartlett, The Marriage Penalty: Origins, Effects, and Solutions, Tax Notes 1998, 1341.

10 Ein Ehegattensplitting mit einem Faktor kleiner als 2 und ein *beschränktes* Realsplitting sind demgegenüber im allgemeinen *nicht* äquivalent.

11 F. Vollmer, Das Ehegattensplitting, 1998, 213. Auf Seite 243 wird das Ehegattensplitting im Gegensatz zum Realsplitting ausdrücklich als „verfassungswidrig“ verworfen.

3. Keine Förderung der Ehe

Ebensowenig stimmt die ständig wiederholte und von *Bareis* zu Recht attackierte¹² Behauptung, das Ehegattensplitting ziele auf eine Förderung der Ehe ab. Unabhängig von der Frage, ob eine solche Förderung im Rahmen der Einkommensteuer *tunlich* sei, ist sie doch offensichtlich mit dem Instrument des Ehegattensplitting gar nicht *möglich*, wenn man unter „Förderung der Ehe“ versteht, daß zwei Eheleute unter sonst gleichen Umständen stets weniger Einkommensteuer zahlen als zwei Unverheiratete. Ehegatten mit gleichen Einkommen zahlen beim Splitting dieselbe Steuer wie zwei Unverheiratete mit diesen Einkommen: Mit $y^A = y^B = y$ führen Splitting wie Individualbesteuerung zur gemeinsamen Steuerschuld $2 \cdot T(y)$.

Eheleute mit verschiedenen Einkommen werden zwar im Vergleich zu Ledigen mit verschiedenen Einkommen geringer besteuert, aber diese Minderbelastung ist bloß akzidentelle Folge der obigen Postulate in Verbindung mit der Steuerprogression. Ganz nüchtern gefolgert: Wenn Eheleute mit verschiedenen Einkommen bei gleicher Summe der Einkommen wie Eheleute mit identischen Einkommen besteuert werden sollen (Globaleinkommensbesteuerung), die letzteren wie Ledige mit identischen Einkommen (Nichtdiskriminierung der Ehe) und diese letzteren wiederum geringer als Ledige mit verschiedenen Einkommen (Progression) – dann werden Eheleute mit verschiedenen Einkommen eben geringer besteuert als Ledige mit verschiedenen Einkommen. Wer hierin eine „Förderung“ erblickt, müßte auch behaupten, daß der Gesetzgeber die Verrichtung niedrig qualifizierter Arbeit „fördert“, indem er den einfachen Arbeiter, sofern dieser weniger verdient, geringer besteuert als den Spezialisten. Sowohl das Ehegattensplitting als auch die niedrige Steuerbelastung von Geringverdienern sind keine Lenkungszielnormen, die ein bestimmtes Verhalten anregen sollen, sondern Fiskalzielnormen, mit denen eine gerechte Lastenauteilung angestrebt wird.

Nach allseits akzeptierter Auffassung könnte der Gesetzgeber die Ehe durch steuerliche Vergünstigungen fördern, wenn er dies wollte, etwa durch die Bestimmung, daß Verheiratete einen gewissen Geldbetrag von der Steuerschuld abziehen dürfen. In diesem Fall wären Eheleute im Vergleich zu Ledigen stets bessergestellt. Das Ehegattensplitting kann und will derartiges nicht leisten – es ist sogar in spezifischer Weise „förderfeindlich“ angelegt: Unter allen denkbaren Formen der Ehegattenbesteuerung, die sowohl dem Postulat der Nichtdiskriminierung der Ehe als auch dem Postulat der Globaleinkommensbesteuerung genügen, bewirkt das Ehegattensplitting die *höchste* Steuerbelastung der Verheirateten¹³. Umgekehrt bedeutet jede weitergehende Verschärfung der Ehegattenbesteuerung – etwa ein tarifliches Splitting mit Faktoren kleiner als 2 oder ein Realsplitting mit eingeschränktem Abzug –, daß mindestens eine dieser beiden Gerechtigkeitsforderungen verletzt wird.

Bis hier zusammengefaßt bewirkt das Ehegattensplitting objektiv, daß Ehegatten gegenüber Ledigen nicht schlechtergestellt

werden *und* daß die gemeinsame Steuerlast der Eheleute allein von der Summe der Einkommen, nicht von deren Verteilung abhängt. Eine Förderung der Ehe mag man für wünschenswert halten, sie wird aber durch das Ehegattensplitting nicht erreicht. Tarifliches Splitting und Realsplitting haben identische Belastungsfolgen und sind insofern gleichwertig.

III. Ökonomische Funktionen der Ehe

Jedes Raisonement über ökonomisch vertretbare Formen der Ehegattenbesteuerung bedarf einer vorgelagerten Analyse der ökonomischen Funktionsweise der Ehe. Das Bundesverfassungsgericht hat die „wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe“ als „Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs“ beschrieben¹⁴. Die beiden folgenden Unterabschnitte behandeln diese Grundfunktionen der Ehe getrennt und zeigen, welche Konsequenzen sich für die Einkommensteuer ergeben.

1. Gemeinschaft des Erwerbs

Die meisten Menschen widmen Teile ihrer verfügbaren Zeit der Marktproduktion und der Haushaltsproduktion. Unter *Marktproduktion* versteht man das Angebot von Arbeit, Kapital und anderen knappen Gütern am Markt gegen Entgelt. Das Entgelt bildet die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, die als *Markteinkommensteuer* ausgestaltet ist¹⁵.

Der Begriff *Haushaltsproduktion* bezeichnet alle produktiven Tätigkeiten, für die kein Entgelt gezahlt wird. Hierzu gehören etwa das Kochen, Waschen und Heimwerken, sofern diese Leistungen von den Haushaltsmitgliedern selbst erbracht werden. Die Haushaltsproduktion ist im Rahmen der Einkommensteuer nicht steuerbar. Das dabei entstehende *Schatteneinkommen* erhöht zwar die Leistungsfähigkeit; jedoch kann es mit vertretbarem Aufwand und bei Respektierung der Privatsphäre nicht hinreichend genau beobachtet werden. Aus diesem nicht fundamentalen, sondern pragmatischen Grund beschränkt sich der Gesetzgeber auf die Besteuerung des Markteinkommens: „Die Markteinkommenstheorie erweist sich ... als die auf das Praktikable zurückgenommene Reinvermögenszugangstheorie“.¹⁶

Das Nebeneinander von Marktproduktion und Haushaltsproduktion mit dem daraus folgenden Nebeneinander von (steuerbarem) Markteinkommen und (nicht steuerbarem) Schatteneinkommen ist *nicht* charakteristisch für Ehehaushalte, sondern bei allen Haushalten anzutreffen; auch Einzelpersonen müssen sich morgens ihr Frühstück richten und ihre Wäsche in Ordnung halten.

Charakteristisch für die Ehe ist etwas anderes, nämlich eine erweiterte Möglichkeit zur Arbeitsteilung, die sich dadurch eröffnet, daß die Eheleute im Fall der „intakten Durchschnittsehe“ ein *gemeinsames Ziel* verfolgen. Dieses Ziel besteht in der Maximierung des gemeinsamen Einkommens. Abhängig von ihren Fähigkeiten und Präferenzen können die Eheleute

- beide berufstätig sein und auch die Hausarbeit gemeinsam verrichten oder

12 *P. Bareis* (FN 2), 85.

13 Ein mathematischer Beweis dieser Aussage findet sich in *St. Homburg* (FN 5), 97.

14 Siehe BVerfG (FN 3).

15 *J. Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1988.

16 *K. Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, 1993, 580.

- sich auf die Marktproduktion bzw. Haushaltsproduktion spezialisieren, wobei ein Ehegatte berufstätig ist und der andere den Haushalt führt.

Daneben sind viele Zwischenformen denkbar. Unter Berufung auf eine irreführende Bemerkung von C. Seidl hat K. Vogel nun bemerkt, die Individualbesteuerung schaffe einen Anreiz zur Erwerbstätigkeit beider Eheleute, während das Ehegattensplitting dieselben veranlasse, „die Erzielung des Haushaltseinkommens bei dem Ehegatten mit dem höheren Stundenverdienst zu konzentrieren“¹⁷. Vogel folgert resigniert, „ohne Lenkungswirkungen läßt sich also keine Regelung der Ehegattenbesteuerung konzipieren“ (ebd.).

In Wirklichkeit kann man durchaus entscheiden, welche Form der Ehegattenbesteuerung im vorliegenden Fall ökonomisch effizient ist. Die folgende Argumentation findet sich in der Literatur bisher nicht, sie müßte aber auch und gerade Betriebswirten einleuchten. Nach betriebswirtschaftlicher Lehre sollten Steuern nämlich „möglichst eng an die finanziellen Ziele der Individuen anknüpfen“¹⁸. Steuern auf *Zielgrößen* sind *entscheidungsneutral* und verhindern ineffiziente Ausweichreaktionen der Zensiten. Wenn – und das ist nun der zentrale Punkt – die Eheleute ihr gemeinsames Einkommen maximieren, dann ist nur eine Steuer auf eben dieses gemeinsame Einkommen entscheidungsneutral, eine Individualbesteuerung dagegen verzerrend¹⁹.

Beispiel: Die Eheleute A und B wollen je 40 Stunden pro Woche auf Marktproduktion und Haushaltsproduktion verwenden. Im Haushalt sind beide gleich produktiv. Am Markt erhält A einen Stundenlohn von 30 DM und B einen Stundenlohn von 10 DM. Spezialisiert sich A auf die Marktproduktion und B auf die Haushaltsproduktion, beträgt das Markteinkommen 1.200 DM pro Woche. Arbeiten beide Eheleute je 20 Stunden am Markt und im Haushalt, beträgt das Markteinkommen nur 800 DM pro Woche. Folglich ist die Spezialisierung einzelwirtschaftlich und volkswirtschaftlich effizient.

In einer Welt ohne Einkommensteuer würden die Eheleute fraglos den beschriebenen Spezialisierungsvorteil nutzen. Dies tun sie weiterhin, wenn die Einkommensteuer auf das *Gesamteinkommen* $y^A + y^B$ zugreift, also bei der Haushaltsbesteuerung und beim Ehegattensplitting. Diese beiden Formen der Ehegattenbesteuerung sind im Hinblick auf die Nutzung von Spezialisierungsvorteilen *entscheidungsneutral*. Demgegenüber wirkt die Individualbesteuerung *verzerrend*, indem sie die Eheleute an der Nutzung von Spezialisierungsvorteilen hindert: Bei progressivem Tarif kann die Summe der Nettoeinkommen im Fall der Individualbesteuerung höher sein, wenn beide Eheleute arbeiten, obwohl die Summe ihrer Bruttoeinkommen geringer ist.

Die leider auch unter Ökonomen verbreitete Ansicht, das Ehegattensplitting schaffe künstliche „Anreize zur arbeitsteiligen Ehe“²⁰, muß damit verworfen werden. Richtig ist umgekehrt, daß das Ehegattensplitting den von der Individualbesteuerung ausgehenden *Fehlanreiz*, objektive Vorteile der Arbeitsteilung *nicht* zu nutzen, in ökonomisch vernünftiger Weise korrigiert und insoweit Entscheidungsneutralität sichert.

Die in der Literatur anzutreffenden Fehleinschätzungen dieses Problems kulminieren in der Behauptung, das Splitting halte Frauen von einer Berufstätigkeit ab: „Berufstätige Frauen haben zwar durch die Eheschließung in aller Regel keine Nachteile mehr, sondern meistens zumindest geringe Vorteile. Der gesamte Vorteil durch das Splitting käme ihnen aber nur bei Berufsaufgabe zugute.“²¹ Dieses Zitat zeigt einmal mehr, zu welchen Mißgriffen die pathologische Fixierung auf einen nicht vorhandenen „Splittingvorteil“ führt. Folgt man der ökonomischen Logik des Zitats, will die betrachtete Gattin offenbar nicht das Nettoeinkommen maximieren, sondern den „Steuervorteil“. Wenn dies tatsächlich ihr Ziel ist, muß man dringend empfehlen, daß auch der wertere Gatte seine Erwerbstätigkeit einstellt, denn erst dadurch werden alle „Steuervorteile“ restlos ausgeschöpft.

Die Zusammenveranlagung der Ehegatten ist also ökonomisch effizient und die getrennte Veranlagung ökonomisch ineffizient, weil nur bei Zusammenveranlagung die Zielgröße der Eheleute (das gemeinsame Einkommen) besteuert wird. Bei Zusammenveranlagung nutzen die Eheleute Spezialisierungsvorteile im gleichen Ausmaß wie in einer Welt ohne Steuern, so daß insoweit Entscheidungsneutralität besteht.

2. Gemeinschaft des Verbrauchs

In jedem Haushalt werden private Güter und lokal öffentliche Güter verbraucht. *Private Güter* sind solche, die nur von einer Person genutzt werden können. Hierzu gehören etwa Brot oder Bier. *Lokal öffentliche Güter* können hingegen von mehreren Personen gleichzeitig genutzt werden; als Beispiel seien Geräte wie Kühlschrank, Waschmaschine und dergleichen genannt.

Die Unterscheidung zwischen privaten und lokal öffentlichen Gütern verdient Aufmerksamkeit, weil sie unmittelbar zur Aufhellung einer Kernfrage der Ehegattenbesteuerung beiträgt, der Frage nämlich, ob das Gesamteinkommen der „intakten Durchschnittsehe“ beiden Eheleuten je hälftig zuzurechnen sei. Berücksichtigt man die Tatsache, daß Eheleute ihr gemeinsames Einkommen *überwiegend* für lokal öffentliche Güter verwenden – die eo ipso beiden zugute kommen –, erscheint die „eheliche Halbteilung“ in einem anderen Licht als unter der Fiktion, daß das Einkommen hauptsächlich für private Güter verausgabt wird.

Ein typischer Ehehaushalt verbraucht das Gros seines Einkommens für das Haus oder die Wohnung, das Auto, den gemeinsamen Urlaub, gemeinsame Besuche von Aufführungen oder Restaurants, Versicherungen, Strom oder Kommunalabgaben; nur der verbleibende Rest kann den Eheleuten als individuell nutzbares „Taschengeld“ zugeordnet werden. Bei all diesen Dingen liegt die eheliche Halbteilung in der Natur

17 K. Vogel (FN 2), 207, C. Seidl, Krise oder Reform des Steuerstaates, StuW 1987, 210.

18 P. Bareis (FN 2), 82. Grundlegend hierzu D. Schneider, Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 1994.

19 Das folgende Argument ist wasserdicht, wenn man die gesamte auf Marktproduktion bzw. Haushaltsproduktion entfallende Zeit gedanklich konstant hält. Bei endogenen Gesamtarbeitszeiten können, wie von der Theorie des Zweitbesten her bekannt, komplizierte Seiteneffekte auftreten, die nicht näher analysiert wurden.

20 F. Vollmer (FN 10), 127 mit Verweisen auf v. Zameck, Bareis, Ebsen, Niemeyer, Schily, Donath und Tipke. Vgl. auch C. Seidl (FN 16), 210.

21 F. Vollmer (FN 10), S. 130.

der Sache: Das lokal öffentliche Gut „gemeinsamer Restaurantbesuch“ kann nicht in der Weise erworben werden, daß einer der Eheleute ins Vier-Sterne-Restaurant und der andere an die Würstchenbude geht; gemeinsames Wohnen gelingt nicht, wenn einer im Villenviertel und der andere im Industriegebiet wohnt.

Nur bei privaten Gütern könnten die Eheleute zumindest theoretisch von der Halbteilung abweichen. Allerdings sind sie zivilrechtlich nach § 1360 BGB zum gegenseitigen „angemessenen“ Unterhalt verpflichtet, der nach § 1360a Abs. 1 BGB alles umfaßt, „was nach den Verhältnissen der Ehegatten erforderlich ist, um die Kosten des Haushalts zu bestreiten und die persönlichen Bedürfnisse der Ehegatten ... zu befriedigen.“ Wer selbst hierin noch keine weitestgehend angenäherte Halbteilung erblickt, wird von *K. Vogel* erinnert, daß der Unterhaltsanspruch eines einkommenslosen Ehegatten im Scheidungsfall 3/7 des Erwerbseinkommens zuzüglich der Hälfte der sonstigen Einkommen des anderen beträgt und ein Versorgungsausgleich in Höhe der Hälfte der erworbenen Versorgungsansprüche stattfindet²². Es ist unerfindlich, warum der finanziell schwächere Ehegatte, der im Fall der Scheidung fast die Hälfte als Unterhalts- bzw. Versorgungsanspruch erhält, während der Ehe mit weniger zufrieden sein sollte.

Ob das Gesamteinkommen in der typischen Ehe hälftig geteilt wird oder nicht ist keine Wertungsfrage, sondern eine Tatsachenfrage. Nach den obigen Darlegungen läßt sich die eheliche Halbteilung kaum ernsthaft bestreiten. Selbst bei ungleicher Verteilung der privaten Güter ergäbe sich durch die lokal öffentlichen Güter, also den Hauptteil der Ausgaben, eine starke Nivellierung. Die Verleugnung dieses Faktums ist wohl dem Umstand zuzuschreiben, daß selbst die schärfsten Kritiker des Ehegattensplitting inzwischen erkannt haben: „Entspräche die These der Halbteilung der rechtlichen Realität, wäre das Ehegattensplitting wohl verfassungsrechtlich unangreifbar.“²³

IV. Das Splitting im Rahmen anderer Steuern

Der Titel dieser Arbeit wurde bewußt eng gewählt, um deutlich zu machen, daß sich alle Aussagen auf die *Einkommensteuer* beziehen und bei anderen Steuerarten womöglich nicht gelten. Somit mögen die folgenden Überlegungen zunächst deplaziert wirken; sie sind aber erforderlich, weil sowohl Kritiker als auch Anhänger des Ehegattensplitting bei ihren Ausführungen bisweilen den Boden der Einkommensteuer verlassen.

1. Ehelicher Güterstand

Der Vorschlag, das Ehegattensplitting mit dem zivilrechtlichen Güterstand zu verknüpfen, ist im steuerrechtlichen Schrifttum weitgehend anerkannt²⁴ und wird insbesondere von *K. Vogel* vertreten²⁵. Dies verwundert, weil der Güterstand ausschließlich an die Bestandsgröße *Vermögen* anknüpft und mit der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, also der Stromgröße *Einkommen*, nichts zu tun hat. Im Rahmen einer (derzeit nicht existierenden) Vermögensteuer ist die Anknüpfung an

den Güterstand steuersystematisch überzeugend: Im Fall der *Gütergemeinschaft* wären die Eheleute zusammen zu veranlagern, weil sie je zur Hälfte am gemeinsamen Vermögen beteiligt sind. Demgegenüber wäre bei *Gütertrennung* die getrennte Veranlagung geboten.

Aber was hat der Güterstand mit der Einkommensteuer zu tun? Wenn die verheirateten A und B Vermögen von 1 Mio. DM und 0 DM haben, hieraus ein Zinseinkommen von 60.000 DM im Jahr erhalten und dieses Zinseinkommen gemeinsam für lokal öffentliche Güter und private Güter verwenden, mögen zwar die Vermögen als Einkommensquellen getrennt sein, doch wird das Einkommen selbst gemeinschaftlich erworben und genutzt.

Ökonomisch entspricht der Sachverhalt des vorigen Beispiels der Gegebenheit, daß A ein Humankapital von 1 Mio. hat und dies am Arbeitsmarkt verwertet, während B kein Humankapital am Arbeitsmarkt anbietet. Zumindest jene, die das Ehegattensplitting im Fall einer solchen Arbeitnehmerehe bejahen – und hierzu gehört *K. Vogel* ja zweifellos – müßten dies konsequent auch bei der Kapitalistenehe tun. Die *einkommensteuerliche* Zusammenveranlagung auf den ehelichen Güterstand zu konditionieren ist steuersystematisch falsch, weil der Güterstand die Vermögenssphäre betrifft²⁶. Vertretbar wäre die Beschränkung des Ehegattensplitting allenfalls bei ehevertraglichen Einschränkungen der gesetzlichen Unterhalts- und Versorgungsansprüche; denn dies sind Stromgrößen, die systematisch in die Sphäre der Einkommensteuer fallen. Der Ansicht *Vogels*, wonach abhängig vom Güterstand Beschränkungen des Splitting zulässig seien, kann jedenfalls nicht gefolgt werden²⁷.

2. Haushaltsersparnis und Schatteneinkommen

Teile der Literatur gehen davon aus, daß Ehegatten gegenüber Alleinstehenden eine Haushaltsersparnis haben, „die ihre Leistungsfähigkeit erhöht und dementsprechend eine höhere Besteuerung rechtfertigen könnte.“²⁸ Die Haushaltsersparnis ist unmittelbare Folge der gemeinsamen Nutzung lokal öffentlicher Güter. Es fragt sich also, inwieweit solche Synergieeffekte im Rahmen der Einkommensteuer zu berücksichtigen sind.

Die Einkommensteuer mißt Leistungsfähigkeit grundsätzlich am *Markteinkommen*. Anders als eine *Ausgabensteuer*, die Leistungsfähigkeit nach *Höhe* und *Art* der Ausgaben bestimmt (wie etwa eine Mehrwertsteuer mit differenzierten Steuersätzen), erfordert die Einkommensteuer keine Feststellungen zur Ausgabenstruktur und läßt die Einkommensverwendung unverzerrt. Insofern haben ausgabenseitige Synergieeffekte im Rahmen der Einkommensteuer keinen Platz. Man mag sich wünschen, daß die Art der Verausgabung bei der Messung der Leistungsfähigkeit berücksichtigt wird, so daß sich „Haushaltsersparnisse“ oder auch die Fähigkeit, bei Käufen hohe Rabatte herauszuschlagen, steuererhöhend niederschlagen, doch würde

26 So auch *K. Tipke* und *J. Lang* (FN 23), 456: „Auch im Falle einer Gütertrennung hat der Ehegatte einen Unterhaltsanspruch.“

27 *K. Vogel* (FN 2), 226. Die dortige Gebrauchsanleitung zur Beschränkung des Splitting, die von interessierter Seite sicher aufmerksam studiert wird, irritiert ohnehin, weil oben (I.2.) gezeigt wurde, daß *jede* Beschränkung entweder die Globaleinkommensbesteuerung oder die Nichtdiskriminierung der Ehe verletzt, *Vogel* aber nicht klar sagt, welche dieser beiden Gerechtigkeitsforderungen er aufgegeben sehen will.

28 *F. Vollmer* (FN 10), 80 mit vielen weiteren Nachweisen.

22 *K. Vogel* (FN 2), S. 220.

23 *F. Vollmer* (FN 10), 219.

24 *K. Tipke* und *J. Lang*, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, 456.

25 *K. Vogel* (FN 2).

man damit den Boden der Einkommensteuer verlassen. Darüber hinaus sind Synergieeffekte nicht auf Eheleute beschränkt, sondern werden z. B. auch von studentischen Wohngemeinschaften genutzt. Folglich müßte eine etwaige Haushaltersparnis bei allen Steuerzahlern angesetzt werden, die nicht allein wohnen. Innerhalb der Einkommensteuer wäre die Berücksichtigung von Haushaltersparnissen allerdings eine systemfremde Lenkungsnorm, die von der ökonomisch sinnvollen Nutzung solcher Synergieeffekte abhält²⁹.

Etwas anders liegen die Dinge beim Schatteneinkommen, das oben als Wert der Haushaltsproduktion definiert wurde. Ökonomen halten die Besteuerung des Schatteneinkommens *prinzipiell* für wünschenswert, weil die Entscheidung, Markteinkommen oder Schatteneinkommen zu erzielen, bei einer solchen sogenannten *Fähigkeitsteuer* unverzerrt bliebe. Im Gegensatz zur steuerlichen Berücksichtigung von Synergieeffekten würde die Besteuerung des Schatteneinkommens das Konzept der Einkommensteuer nicht transzendieren, sondern komplettieren.

Freilich liegt die Betonung im vorigen Absatz auf „prinzipiell“, denn die Kosten einer Besteuerung des Schatteneinkommens sind prohibitiv. Diese Kosten bestehen materiell in einem extremen administrativen Aufwand und ideell im Verlust der Privatsphäre. Um das Schatteneinkommen zutreffend und rechtssicher zu erfassen, müßten im Grunde alle Haushalte mit staatlichen Videokameras ausgestattet werden, die beobachten, wieviel Zeit Hausmann und Hausfrau auf die Haushaltsproduktion verwenden. Diese Vorstellung verdient wohl keine nähere Erörterung – sie macht aber klar, warum der Gesetzgeber bei der Besteuerung des *Markteinkommens* geblieben ist, das mit vergleichsweise geringen Eingriffen in die Privatsphäre ermittelt werden kann.

Unter der Grundwertung, das Markteinkommen zu besteuern und das Schatteneinkommen nicht zu besteuern, bedeutet es einen Systembruch, hiervon *nur* bei Eheleuten abzugehen und dies damit zu begründen, „daß gerade in Einverdienst-Ehen das Erwerbseinkommen nicht gleich dem Eheinkommen ist, sondern daneben regelmäßig ein Schatteneinkommen gegeben ist. Und das jeweilige Schatteneinkommen beeinflusst die tatsächliche, also nicht auf Einkünfte reduzierte, Leistungsfähigkeit.“³⁰

Wie schon gesagt, man mag eine Einkommensteuer, die nicht nur auf Markteinkommen zugreift, sondern auch auf Schatteneinkommen, für wünschenswert halten, weil auch das Schatteneinkommen die Leistungsfähigkeit erhöht. Es geht aber nicht an, bei Unverheirateten auf das Markteinkommen abzustellen und die Existenz eines Schatteneinkommens allein bei Eheleuten zu fingieren, um hiermit die erwünschten Steuerverstärkungen für Eheleute zu legitimieren. Ein solches Vorgehen ist in sich widersprüchlich. Auch der Hinweis auf „Einverdienst-Ehen“ taugt in diesem Zusammenhang nicht. Ob ein Lehrerehepaar je halbtags arbeitet und die Hausarbeit teilt oder

sich auf Vollzeitarbeit und Haushaltsproduktion spezialisiert: das Schatteneinkommen ist in beiden Fällen dasselbe.

3. Benachteiligung Unverheirateter

Die vorigen Unterabschnitte haben gezeigt, daß manches Argument zur Beschränkung des Ehegattensplitting auf Annahmen beruht, die systematisch nicht zur Markteinkommensteuer passen, sondern zu anderen Steuern wie der Vermögensteuer, Ausgabensteuer oder Fähigkeitsteuer. Das folgende Argument transzendiert den Rahmen der Markteinkommensteuer noch stärker, muß aber genannt werden, weil es erfahrungsgemäß eine große Überzeugungskraft hat. Hiernach tritt die Benachteiligung Unverheirateter gegenüber Verheirateten besonders auffällig Familienvätern vor Augen, deren Ehefrau stirbt: „Obwohl die Kosten für die Fortführung des Haushalts, zum Beispiel durch Einstellung einer Haushaltsgehilfin sogar noch steigen, steigt auch die Steuerlast, weil das Ehegattensplitting nicht mehr in Anspruch genommen werden darf.“³¹

Unter vorläufiger Abstraktion von Steuern stellt sich dieser tragische Fall wie folgt dar. Der Witwer hat nicht nur den Verlust seiner geliebten Frau zu beklagen, sondern auch ökonomische Nachteile. Diese reflektieren die ökonomischen Vorteile der Ehe: Synergieeffekte können nicht mehr genutzt werden, das von der Frau geschaffene Schatteneinkommen fällt weg, und lokal öffentliche Güter wie die Wohnungsgröße sind nicht mehr optimal angepaßt.

Schon in einer Welt ohne Steuern ist der Witwer wahrlich genug gestraft, deshalb kommt niemand an der Frage vorbei, warum er durch Wegfall des Splitting auch noch stärker besteuert werden sollte. Die Frage stellen heißt jedoch den Boden der Einkommensteuer verlassen. Bei einer *Glücksteuer*, die Steuerlasten nach Maßgabe des persönlichen Glücks austeilte, müßte dem Witwer fraglos eine Steuersenkung gewährt werden. Im hiesigen Fall erleidet der Witwer jedoch Nachteile, die allesamt nicht die Markteinkommenssphäre betreffen und die sich deshalb innerhalb der Markteinkommensteuer auch nicht auswirken. Eine Kritik hieran ist keine Kritik des *Ehegattensplitting*, sondern eine Kritik der *Markteinkommensteuer*.

V. Ehegattenbesteuerung als Teil der Rechtsordnung

Die bisherigen Ausführungen beschränkten sich – wie der überwiegende Teil der Literatur – auf eine isolierend steuerrechtliche Betrachtung. Die Ehegattenbesteuerung ist aber Teil der Gesamtrechtsordnung. Sie muß sich daher an Grundwertungen orientieren, die der Gesetzgeber in anderen Teilen des Rechts vorgenommen hat³². Hiermit ist in erster Linie das Sozialrecht angesprochen (zur Frage der zivilrechtlichen Behandlung der Ehe vgl. oben III. 2).

Die steuerrechtlich so umstrittene Zusammenveranlagung, die auf der Vorstellung beruht, daß Eheleute eine wirtschaftliche Einheit bilden, durchzieht das gesamte Sozialrecht. Ein für sich genommen mittelloser Ehegatte, der mit einem gutverdienenden Ehegatten verheiratet ist, hat keinen oder nur geminderten Anspruch auf Sozialhilfe, Arbeitslosenhilfe, Wohngeld, ver-

29 Zutreffend BVerfG (FN 7), S. 199: „Die Möglichkeit von Einsparungen in der Lebenshaltung wird aber im gesamten Einkommensteuerrecht als Faktor der Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigt; dieser Gesichtspunkt ist also systemfremd.“

30 F. Vollmer (FN 10), 88.

31 I. Mathäus-Maier, Reform des Familienlastenausgleichs, in: U. Battis und U. Schultz, Frauen im Recht, 1990, 72.

32 K. Tipke und J. Lang (FN 23), 11.

mögenswirksame Leistungen, Eigenheimförderung, Leistungen nach dem Bundesausbildungsförderungsgesetz usw.

Die Zusammenveranlagung im Sozialrecht wirkt wirtschaftlich in zahlreichen Fällen wie eine „marriage penalty“, doch stellt sie ebensowenig eine Diskriminierung der Ehe dar wie die steuerliche Zusammenveranlagung eine Förderung. Vielmehr betrachtet der Gesetzgeber zwei Verheiratete mit 100.000 DM Gesamteinkommen gegenüber zwei Ledigen mit insgesamt 100.000 DM Einkommen als ein *aliud*, und zwar sowohl im Sozialrecht als auch im Steuerrecht. Diese Wertung ist widerspruchsfrei und die Einheit der Rechtsordnung insoweit gewahrt. Nach geltendem Recht besteht bezüglich der sozial- und steuerrechtlichen Behandlung von Eheleuten *Symmetrie*.

Beispiel: Universitätsassistentin U (Nettoeinkommen 4.000 DM) heiratet den Studenten S, der seinen Lebensunterhalt bisher ausschließlich durch BAFöG bestritt. Bei Zusammenveranlagung sinkt die Steuerschuld, und außerdem fallen die BAFöG-Leistungen weg, da S nicht mehr bedürftig ist.

Bei der entscheidenden Frage „Welche sozialrechtliche Behandlung von Eheleuten darf's denn sein, wenn im Steuerrecht konsequent das Individualprinzip angewandt wird?“, verhalten sich die Kritiker des Ehegattensplitting bedeckt, und mit Grund. Wer nämlich die Existenz der ehelichen Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft bestreitet und Eheleute als Gesellschafter einer OHG betrachtet³³, somit im Steuerrecht strikt das Individualprinzip verwirklicht sehen will – der muß dasselbe Prinzip auch im Sozialrecht gelten lassen. Andernfalls würden Steuerrecht und Sozialrecht auf widerstreitenden Wertungen beruhen, und zwar stets auf jenen Wertungen, die für den Fiskus günstig und für die Eheleute ungünstig sind.

Im obigen Beispiel würde die Einkommensteuer bei Eheschließung von U und S unverändert bleiben, aber das BAFöG wegfallen, wenn die Eheleute im Steuerrecht getrennt und im Sozialrecht zusammen veranlagt würden. Eine solche *Asymmetrie* von Steuerrecht und Sozialrecht wäre in ihrer Gesamtwirkung eine Diskriminierung der Ehe. Bei vielen Ehepaaren besteht zeitweilig steuerliche Leistungsfähigkeit und zeitweilig, etwa in Phasen der Arbeitslosigkeit oder der Ausbildung, Bedürftigkeit. Ein stetiger Wechsel zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung in Form einer Zangenbewegung, die stets das für die Eheleute ungünstigere Prinzip anwendet, kann kaum mit Art. 6 Abs. 1 GG in Einklang stehen.

Demgegenüber klingt der Vorschlag, die Ehe im Steuerrecht *und* im Sozialrecht zu negieren, mithin überall das Individualprinzip anzuwenden, auf den ersten Blick plausibel. Dieser Vorschlag hat jedoch Konsequenzen, die gerade den Kritikern der Zusammenveranlagung untragbar erscheinen, denn jene „Pelztierchen“³⁴, die heute angeblich unverdiente „Splittingvorteile“ absahnen, würden bei strikter Anwendung des Individualprinzips eigenständige Sozialansprüche erhalten und sich damit vielleicht noch mehr Pelze leisten können!

Millionärgatten, die mangels „eigenen“ Einkommens auf dem Sozialamt vorsprechen – diese abwegige Vorstellung demonstriert eindringlich, wohin das Leugnen der ehelichen Erwerbs-

und Verbrauchsgemeinschaft letztlich führt. Andererseits kann man sich ohne Schwierigkeit einen in Not geratenen und sozialhilfeberechtigten OHG-Gesellschafter vorstellen, dessen Kompagnon Millionär ist. Die eheliche Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft ist also in der Tat ein *aliud*.

VI. Schlußfolgerungen

Diese Arbeit endet mit zwei überraschenden Schlußfolgerungen: Erstens beruhen die unterschiedlichen Positionen zum Ehegattensplitting, sofern sie überhaupt konsistent formuliert sind, nicht auf Wertungsdifferenzen, sondern auf einer *Tatsachenfrage*, der Frage nämlich, ob die typische Ehe eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft bildet, bei der die Partner ein gemeinsames Ziel verfolgen. Zweitens sitzen die kompetentesten Ökonomen, die sich zu dieser Problematik geäußert haben, nicht auf wirtschaftswissenschaftlichen Lehrstühlen, sondern beim Bundesverfassungsgericht³⁵.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinen Urteilen von 1957 und 1982 zu erkennen gegeben, daß es die Ehe als Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft betrachtet. Es hält eine Zusammenveranlagung aus Gleichheitsgründen für geboten, damit zwei Ehepaare, die dasselbe Gesamteinkommen haben, steuerlich gleich belastet werden, unabhängig von der Verteilung der erzielten Individualeinkommen. Die Zusammenveranlagung sichert zugleich Entscheidungsneutralität bei der Nutzung von Spezialisierungsvorteilen und ist somit ökonomisch vorzuziehen. Allerdings muß die Zusammenveranlagung mit einem Ehegattensplitting kombiniert werden, weil Eheleute sonst schlechter gestellt wären als Unverheiratete. Das Ehegattensplitting beruht mithin auf den Forderungen der Globaleinkommensbesteuerung und der Nichtdiskriminierung der Ehe. Die auch im Sozialrecht übliche Zusammenveranlagung der Eheleute harmonisiert mit dieser Vorstellung einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft. Sie stellt ebenso wenig eine Diskriminierung der Ehe dar wie die steuerliche Zusammenveranlagung eine Förderung ist.

Der überwiegend Teil der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre bestreitet die Existenz einer ehelichen Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft und will im Steuerrecht durchgängig das Individualprinzip verwirklicht sehen. Diese Position ist in sich ebenso schlüssig wie die obige, sofern das Individualprinzip auch im Sozialrecht eingeführt wird. Ob man den betriebswirtschaftlichen Standpunkt teilt, hängt wesentlich von der empirisch testbaren Frage ab, inwieweit Ehepartner eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft bilden. Wenn Eheleute ihr gemeinsames Einkommen maximieren, wird ein Ökonom dies hinnehmen und die entscheidungsneutrale Besteuerung des gemeinsamen Einkommens (also die Zusammenveranlagung) befürworten.

Mit den beiden folgenden Ausnahmen sind alle übrigen Kritiken des Ehegattensplitting in sich widersprüchlich oder systematisch nicht auf die Einkommensteuer bezogen und damit gegenstandslos. Erstens ist eine reine Individualbesteuerung auf Basis der Wertung vorzuziehen, die Erwerbstätigkeit aller

33 P. Bareis (FN 2), 88.

34 Dieser Ausdruck fiel auf dem 50. Deutschen Juristentag, K. Tipke (FN 15), 385.

35 Eine Ausnahme bildet die Arbeit von W. F. Richter, *Steuertarifliche Entlastung beim Ehegattensplitting*. Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 1984, 8 ff., in der die tariflichen Eigenheiten des Ehegattensplitting schon frühzeitig klar beschrieben wurden.

Eheleute sei *wichtiger* als individuelle Selbstbestimmung und ökonomische Effizienz; denn die Individualbesteuerung treibt beide Eheleute in die Erwerbstätigkeit. Zweitens ist die Demeritorisierung der Ehe durch getrennte Veranlagung im Steuerrecht *plus* Zusammenveranlagung im Sozialrecht optimal, wenn das eheliche Zusammenleben von Mann und Frau als zu beseitigendes *public bad* gewertet wird.