

# Familienbesteuerung – Reformen ohne Ende?

Von Jörg Althammer\*

**Zusammenfassung:** Dieser Beitrag untersucht die steuerliche Behandlung von Ehepaaren und Familien im Kontext des bestehenden Systems der Einkommensbesteuerung. Vor dem Hintergrund allgemeiner steuerrechtlicher Grundsätze wird das „familien spezifische subjektive Nettoprinzip“ auf seine steuerrechtliche Notwendigkeit und die Wohlfahrtsposition der Familien untersucht. Der Beitrag schließt mit der Forderung nach Einführung eines Familienrealsplittings.

**Summary:** This paper analyses the German system of income taxation with respect to families. Based on general accepted maxims of income taxation, the principle of taxing a “family-specific net income” is discussed on normative grounds and in consideration of its welfare implications. Finally, the adoption of a system of “family income splitting” is strongly advocated.

Wohl kaum ein Bereich staatlicher Familienpolitik ist so umstritten wie die Frage nach der adäquaten steuerlichen Behandlung kindbedingter Aufwendungen und der Veranlagung von Ehegatten.<sup>1</sup> Die politische Brisanz des Themas zeigt sich nicht nur in den zahlreichen Gesetzesänderungen und Entschließungsanträgen politischer Parteien sowie in einer mittlerweile fast unüberschaubaren Fülle an Literatur zu diesem Thema. Sie wird insbesondere durch die Tatsache unterstrichen, dass sich das Bundesverfassungsgericht veranlasst sah, dem Gesetzgeber immer häufiger und in immer kürzeren Abständen zu Fragen der Familienbesteuerung Stellung zu nehmen. Den (vorläufigen) Höhepunkt dieser Entwicklung markiert das so genannte „Familienurteil“ vom 10.11.1998 (vgl. BVerfGE 99, 216), in dem der Zweite Senat dem Gesetzgeber nicht nur ausgesprochen knapp bemessene Fristen zur Umsetzung seiner Rechtsprechung einräumte, sondern dezidierte Vorgaben zu Art und Höhe des steuerlichen Familienleistungsausgleichs machte.

Der Grund für diese zählebige Kontroverse liegt nicht nur in der Komplexität des Themas, sondern resultiert auch aus der Tatsache, dass in dieser Frage steuer- und verfassungsrechtliche, ökonomische und verteilungspolitische Positionen aufeinander treffen, die den gleichen Sachverhalt aus jeweils unterschiedlicher Perspektive beurteilen. Ziel dieses Beitrags ist es, die konkurrierenden Positionen darzustellen und kritisch zu würdigen.

\* Lehrstuhl für Sozialpolitik und Sozialökonomik, Ruhr-Universität Bochum, E-Mail: [Joerg.Althammer@ruhr-uni-bochum.de](mailto:Joerg.Althammer@ruhr-uni-bochum.de)

<sup>1</sup> Steuersystematisch gibt es keine „Familienbesteuerung“, da nicht Personenmehrheiten, sondern nur Individuen zur Steuerzahlung veranlagt werden. Im Folgenden wird unter dem Terminus „Familienbesteuerung“ die Besteuerung von Ehegatten sowie der duale Familienleistungsausgleich subsumiert.

## 1 Die Diskussion um die Ehegattenbesteuerung

Das System der Familienbesteuerung weist in der Bundesrepublik Deutschland eine wechselvolle Geschichte auf. Ehegatten wurden bis 1957 zusammenveranlagt, wobei die Summe der Einkünfte dem Individualtarif unterworfen war („rohe“ Haushaltsbesteuerung).<sup>2</sup> Diese Form der Zusammenveranlagung konnte in der Konsequenz eine „marriage penalty“, also eine Höherbesteuerung der Ehepartner im Vergleich zu Unverheirateten nach sich ziehen, die das Bundesverfassungsgericht in seiner einschlägigen Entscheidung vom 17.1.1957 (vgl. BVerfGE 6, 55) als Verstoß gegen Art. 6, Abs. 1 GG sowie Art. 3, Abs. 2 und 3 GG für verfassungswidrig erklärte.<sup>3</sup> Als verfassungsrechtlich unbedenkliche Form der Ehegattenbesteuerung benannte das Verfassungsgericht in seinem Urteil das in den Vereinigten Staaten damals praktizierte Splittingverfahren. Der Gesetzgeber griff diese Empfehlung auf; seitdem haben nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten die Wahlmöglichkeit zwischen der Individualbesteuerung und einer Zusammenveranlagung nach dem Splittingtarif. Bei diesem Verfahren werden die Einkünfte der Ehegatten addiert und durch zwei geteilt; auf das so ermittelte Einkommen wird dann der Individualtarif angewendet. Die Steuerschuld erhält man, indem man die Tarifbelastung verdoppelt (siehe Übersicht nächste Seite).

Zieht man die reine Individualbesteuerung als Referenzgröße heran, so führt das Splittingverfahren immer dann zu einer Minderung der Steuerlast, wenn sich die steuerpflichtigen Einkünfte der Ehepartner unterscheiden. Die Steuerlast wird bei gegebenem Haushaltseinkommen minimiert, wenn die steuerpflichtigen Einkünfte zur Gänze bei einem Ehepartner anfallen. Bei gegebener intrafamilialer Verteilung der Einkommen steigt die Entlastungswirkung gemäß der Steuerprogression. Seine höchste Entlastungswirkung entfaltet das Ehegattensplitting also bei Alleinverdienern mit einem zu versteuernden Einkommen im Bereich des doppelten Betrags der oberen Proportionalzone.

Dauernd getrennt lebende und geschiedene Ehepaare haben gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG das Recht, nachgewiesene Unterhaltsleistungen bis zu einem Höchstbetrag von 13 805 Euro beim Unterhaltsverpflichteten von der Bemessungsgrundlage abzuziehen und dem Unterhaltsberechtigten als steuerpflichtiges Einkommen zuzurechnen (so genanntes „beschränktes“ Realsplitting).<sup>4</sup> Eine analoge Konstruktion enthält das von der Bundesregierung eingebrachte „Lebenspartnerschafts-Ergänzungsgesetz“.<sup>5</sup> Nach diesem Gesetzentwurf

**2** Ausgenommen von der gemeinsamen Besteuerung waren Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit; vgl. unten, Fußnote 3.

**3** Gerade vor dem Hintergrund der aktuellen Diskussion um die Arbeitsanreizwirkungen des Splittingverfahrens für den Zweitverdiener ist es aufschlussreich, sich die Hintergründe und die Begründung dieses Urteils anzusehen. Die Einführung der Zusammenveranlagung erfolgte durch die nationalsozialistische Gesetzgebung im Jahr 1934. Dezidiertes Ziel der steuerlichen Mehrbelastung von Ehepaaren war es, die erwerbstätige Frau „ins Haus zurückzudrängen“ („Educationseffekt“); vgl. Reinhardt: Die neuen Steuergesetze, 1934, S. 98, zitiert nach BVerfGE 6, 55. Erst als sich eine kriegsbedingte Arbeitskräfteknappheit bemerkbar machte, wurden 1941 die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit von der Zusammenveranlagung ausgenommen. Das Bundesverfassungsgericht verwarf diese Form der Haushaltsbesteuerung nicht nur als unvereinbar mit Art. 6, Abs. 1 GG sondern insbesondere auch wegen Art. 3, Abs. 2 und 3 GG. Bereits 1957 führte es aus: „Zur Gleichberechtigung der Frau gehört, dass sie die Möglichkeit hat, mit gleichen rechtlichen Chancen marktwirtschaftliches Einkommen zu erzielen wie jeder männliche Staatsbürger“; BVerfGE 6, 55.

**4** Allerdings ist der „gegriffene“ Wert für die Begrenzung des Absetzbetrags seit längerem in der Kritik; vgl. Tipke und Lang (2001). Gleiches gilt für den willkürlich gesetzten Wert beim Partnerschaftssplitting.

**5** Das von der Bundesregierung initiierte Vorhaben zur „Beseitigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften“ wurde in ein nicht zustimmungspflichtiges Hauptgesetz und ein zustimmungspflichtiges Ergänzungsgesetz aufgeteilt. Das Hauptgesetz trat zum August 2001 in Kraft (es ist jedoch eine Verfassungsbeschwerde anhängig), das Ergänzungsgesetz wurde dem Vermittlungsausschuss überwiesen. Vgl. hierzu ausführlich Hackmann (2002).

## Übersicht 1

### Die Wirkungen des Ehegattensplittings<sup>1</sup>

Formal stellen sich die Tarifwirkungen der Splittingregelung folgendermaßen dar: Bezeichne  $y$  das steuerpflichtige Haushaltseinkommen, das sich aus der Summe der Einkünfte des Mannes ( $y^m$ ) und der Frau ( $y^f$ ) ergibt, und  $T(\cdot)$  die Tariffunktion mit den Eigenschaften  $\frac{\partial T(\cdot)}{\partial y} = \tau > 0$  und  $\frac{\partial^2 T(\cdot)}{\partial y^2} = \tau' > 0$ , so erhält man die Steuerschuld des Haushalts ( $S(\cdot)$ ) nach nach dem Splittingverfahren gemäß  $S(y) = 2 \cdot T\left(\frac{y^m + y^f}{2}\right)$ .

Das Splittingverfahren war bereits bei seiner Einführung umstritten. Die Kritik am Ehegattensplitting lässt sich verdeutlichen, wenn man die Steuerminderung durch das Ehegattensplitting ( $D = T(y^m) + T(y^f) - S(y)$ ) als Funktion des gesamten Haushaltseinkommens ( $y$ ) und der Differenz der Einkünfte der Ehepartner ( $\xi = y^m - y^f$ ) formuliert.<sup>2</sup> Die durch das Splitting verursachte Minderung der Steuerlast<sup>3</sup> ergibt sich dann gemäß

$$D(y, \xi) = T\left(\frac{y - \xi}{2}\right) + T\left(\frac{x + \xi}{2}\right) - 2 \cdot T\left(\frac{y}{2}\right).$$

Die Minderung der Steuerlast ändert sich mit dem Haushaltseinkommen und der innerfamilialen Einkommensverteilung gemäß

$$\frac{\partial D(y, \xi)}{\partial y} = \left(\frac{y^m}{2}\right) + \tau\left(\frac{y^f}{2}\right) - \tau\left(\frac{y}{2}\right) > 0$$

und

$$\frac{\partial D(y, \xi)}{\partial \xi} = \frac{1}{2}\tau\left(\frac{y^m}{2}\right) - \frac{1}{2}\tau\left(\frac{y^f}{2}\right) > 0.$$

<sup>1</sup> Vgl. Buchholz und Richter (1994).

<sup>2</sup> Dabei wird unterstellt, dass der Ehemann ein höheres Einkommen aufweist als die Frau. Die qualitativen Ergebnisse bleiben von dieser Annahme unberührt.

<sup>3</sup> Da das Splittingverfahren im Vergleich zur reinen Individualbesteuerung in der Regel eine steuerliche Mindebelastung zur Folge hat, wird diese Differenz in der Literatur häufig als „Splittingvorteil“ bezeichnet. Befürworter des Splittingverfahrens halten dem entgegen, dass es sich hierbei nicht um einen steuerlichen „Vorteil“, sondern um den Reflex der Steuerprogression im Rahmen einer sachadäquaten Ehegattenbesteuerung handelt; vgl. Scherf (1999, 2000), Homburg (2000) sowie Söhn (2000).

ist vorgesehen, dass in einer eingetragenen gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft der Lebenspartner mit dem höheren Gesamtbetrag der Einkünfte Sonderausgaben bis zur Hälfte der Differenz zum Gesamtbetrag der Einkünfte seines Partners, maximal jedoch 40 000 DM, geltend machen kann, wenn der Partner diese Einkommen bei sich versteuert. Der im Gesetzesentwurf vorgesehene Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Satz 1 EStG („Partnerschaftssplitting“) unterscheidet sich neben der Höhe des Absetzbetrags vom begrenzten Realsplitting in zweifacher Hinsicht: Zum einen ist der Absetzbetrag auf die Hälfte der Differenz der Einkünfte begrenzt, zum anderen müssen diese Aufwendungen nicht explizit nachgewiesen werden; sie gelten in typisierender Betrachtungsweise als erbracht. Beides rückt diesen Sonderausgabenabzug in die Nähe des Ehegattensplittings.

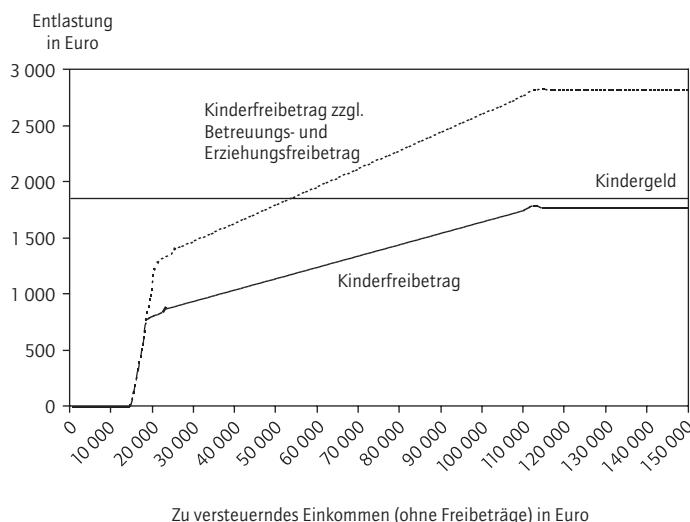
## 2 Die Entwicklung des Familienlasten- bzw. -leistungsausgleichs

Die Berücksichtigung unterhaltsberechtigter Kinder im Steuer- und angrenzenden Transferrecht, die unter dem Begriff des dualen Familienlastenausgleichs (seit dem Jahressteuergesetz 1996: Familienleistungsausgleich) zusammengefasst wird, lässt sich in drei Phasen unterteilen.<sup>6</sup> Die erste Phase, die von der Gründung der Bundesrepublik bis 1974 reicht, ist durch eine Dominanz steuerrechtlicher gegenüber transferrechtlichen Maßnahmen charakterisiert. Sofern Kindergeld überhaupt gewährt wurde, beschränkte es sich auf Kinder höherer Ordnungszahl und war überwiegend an Einkommensgrenzen gebunden. Zwischen 1975 und 1982 (zweiten Phase) wurde das Kindergeld bereits vom ersten Kind an einkommensunabhängig gewährt und deutlich angehoben. Dafür entfiel der Kinderfreibetrag. Die dritte Phase seit 1982 ist durch die Wiedereinführung des Kinderfreibetrags unter Beibehaltung des Kindergeldes gekennzeichnet. Das Kindergeld wurde zunächst durch ein kompliziertes System aus Sockel- und Höchstbetrag wieder einkommensabhängig ausgestaltet. Eine Zäsur erfuhr das duale System durch das Jahressteuergesetz 1996.<sup>7</sup> Materiell-rechtlich wurden sowohl der Freibetrag als auch das Kindergeld deutlich angehoben. Sie können seither aber nicht mehr additiv, sondern nur noch alternativ in Anspruch genommen werden (so genanntes „Optionsmodell“). Damit enthält das Kindergeld für die überwiegende Mehrzahl der Steuerpflichtigen eine Steuerentlastungsfunktion, d. h. es umfasst neben der eigentlichen Transferleistung auch einen fiktiven Freibetragsanteil.

Durch das „Gesetz zur Familienförderung (Familienfördergesetz)“ vom 22.12.1999 (vgl. BGBI. I 1999, 2552) wurde der Kinderfreibetrag durch einen „Betreuungsfreibetrag“ ergänzt, der seit 1.1.2002 in einen allgemeinen Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsfreibetrag eingegangen ist. Aktuell beläuft sich der Kinderfreibetrag zur Verschonung des

Abbildung 1

### Entlastungsverlauf des dualen Familienleistungsausgleichs 2002



Quelle: Eigene Berechnungen auf Grundlage des Steuerrechts 2002.

<sup>6</sup> Vgl. zu dieser Einteilung Lampert (1996). Zur Entwicklung des Kindergeldes vgl. auch Frerich und Frey (1993, Bd. 3, 115 ff.) sowie Lampert und Althammer (2000).

<sup>7</sup> Diese sowie die folgenden Reformen wurden durch einschlägige Urteile des Bundesverfassungsgerichts erforderlich.

sächlichen Existenzminimums für zusammenveranlagte Ehegatten auf 3 648 Euro. Hinzu kommt der Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf des Kindes in Höhe von 2 160 Euro. Das Kindergeld wurde ebenfalls zum 1.1.2002 für die beiden ersten Kinder angehoben und beträgt nun 154 Euro monatlich für die ersten drei und 179 Euro für jedes weitere Kind.

Abbildung 1 veranschaulicht den tariflichen Entlastungsverlauf des „Optionsmodells“ für einen zusammenveranlagten Haushalt mit einem Kind. Die einkommensunabhängige Entlastung durch das Kindergeld beträgt zunächst 1 848 Euro pro Jahr. Auf diesen Transfer ist die Steuerentlastung der Freibeträge anzurechnen, so dass sich der „eigentliche“ Transfer nach Überschreiten des Grundfreibetrags deutlich reduziert und mit steigendem Einkommen abnimmt. Ab einer kritischen Einkommengrenze, die in diesem Fall bei etwa 53 000 Euro liegt, läuft der Transfer aus, d. h. das Kindergeld reicht nicht mehr aus, um die Summe der Steuerentlastungsbeträge auszugleichen.

### 3 Die steuerliche Berücksichtigung Alleinerziehender

Die verminderte steuerliche Leistungsfähigkeit von Alleinerziehendenhaushalten wurde bis 2000 durch zwei Instrumente berücksichtigt. Gemäß § 32 Abs. 7 EStG konnten allein Erziehende einen Haushaltssreibetrag geltend machen; er betrug 2 916 Euro (5 616 DM) bis 2000. Die Einführung dieses Freibetrags geht auf das so genannte „Alleinerziehendenurteil“ des Bundesverfassungsgerichts vom 3.11.1982 zurück, nach dem allein Erziehenden gegenüber verheirateten Eltern eine geringere steuerliche Leistungsfähigkeit zuerkannt wurde. Die Bemessung des Haushaltssreibetrags orientierte sich ursprünglich am persönlichen Grundfreibetrag des § 32a EStG und war als Ausgleich für die Verdoppelung des Grundfreibetrags bei zusammenveranlagten Ehegatten gedacht. Dieser steuersystematische Zusammenhang ging durch das Jahressteuergesetz 1996 verloren, da der Haushaltssreibetrag nicht zusammen mit dem Grundfreibetrag auf das soziokulturelle Existenzminimum angehoben wurde. Materiell wirkte der Haushaltssreibetrag wie ein zusätzlicher Kinderfreibetrag für das erste Kind. Zusätzlich konnten allein Erziehende gemäß § 33c EStG die Kosten externer Kinderbetreuung in Höhe von 4 000 DM für das erste Kind und 2 000 DM für weitere Kinder als außergewöhnliche Belastung geltend machen.

In beiden Regelungen erkannte des Bundesverfassungsgericht in seinem „Familienurteil“ vom 10.11.1998 – in expliziter Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung – eine verfassungswidrige Diskriminierung der Ehe.<sup>8</sup> Mit dem Gesetz zur Familienförderung gingen beide Regelungen im allgemeinen Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsfreibetrag auf.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> Diese Neuorientierung bezieht sich nicht nur auf die Rechtfertigung des Haushaltssreibetrags, sondern auch auf die Begründung des Ehegattensplittings. Im „Alleinerziehendenurteil“ wurde der Haushaltssreibetrag noch damit gerechtfertigt, dass allein Erziehende im Gegensatz zu verheirateten Eltern nicht vom Ehegattensplitting profitierten. Im „Familienurteil“ wird eine Kompensation des kindbedingten Betreuungsbedarfs hingegen explizit negiert, da auch kinderlose Ehepaare in den Genuss der Steuerminderung durch das Splittingverfahrens kommen könnten. Das Ehegattensplitting wird demnach ausschließlich mit der ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft gerechtfertigt; vgl. Gröp (2001, 153 f.).

<sup>9</sup> Der Haushaltssreibetrag behält allerdings für allein stehende Eltern, bei denen die Voraussetzung des § 32 Abs. 7 EStG bereits im Veranlagungszeitraum 2001 bestanden haben, noch eingeschränkte Gültigkeit. Da für diesen Personenkreis die sofortige Abschaffung des Haushaltssreibetrags mit einer unzumutbaren Härte verbunden gewesen wäre, entschloss sich die Bundesregierung zu einer „sozialverträglichen“ Abschmelzung des Freibetrags. Aktuell beläuft er sich auf 2 340 Euro.

#### 4 Alternativen der Familienbesteuerung

Die Diskussion um die adäquate steuerliche Behandlung von Ehe und Familie leidet darunter, dass Fragen der Bemessungsgrundlage, also der horizontalen Steuergerechtigkeit, mit Fragen des Steuertarifs, also der vertikalen Verteilungsgerechtigkeit, vermengt werden. Bevor die unterschiedlichen Positionen zur Familienbesteuerung diskutiert werden können, ist es daher notwendig, einige der zentralen Grundlagen des Einkommensteuerrechts zu rekapitulieren. Die Einkommensteuer ist als Ist-Ertragsteuer ausgestaltet, d. h. Gegenstand der Einkommensbesteuerung ist grundsätzlich das am Markt erwirtschaftete Periodeneinkommen. Da die Einkommensteuer die Differenz zwischen tatsächlich erzieltem Einkommen und potenziell realisierbarem Einkommen („full income“) steuerfrei beläßt, kann sie prinzipiell nicht allokativneutral sein. Verzerrungen, die durch die Steuerfreiheit der Haushaltsproduktion und der Freizeit entstehen, sind dem System der Ist-Einkommensbesteuerung inhärent und insofern kein Spezifikum der Familienbesteuerung.

Vor diesem Hintergrund sind nun zwei Festlegungen zu treffen, nämlich

- die Ermittlung des adäquaten Indikators steuerlicher Leistungsfähigkeit, also der Steuerbemessungsgrundlage. Dabei geht es um die Bestimmung jener Einkommensteile, die aus Gründen horizontaler Steuergerechtigkeit vom Markteinkommen abzuziehen sind. Daran schließt sich
- die Festlegung des Progressionsgrads der Einkommensbesteuerung an. Der Progressionsgrad der Einkommensteuer ist letztlich nur politisch bestimbar und reflektiert die im Steuersystem verankerte vertikale Umverteilungsabsicht des Gesetzgebers.

Tarifverlauf und Steuerbemessungsgrundlage stehen zwar in engem Verhältnis zueinander, da der Progressionsgrad die Höhe der Steuerentlastung eines Abzugs von der Bemessungsgrundlage bestimmt. Allerdings ist die Ermittlung der korrekten Steuerbemessungsgrundlage der Frage nach dem „gewünschten“ Progressionsgrad sachlogisch vorgelagert. Denn ein auf eine falsch ermittelte Bemessungsgrundlage angelegter Tarif führt – unabhängig von der konkreten Tariffunktion – immer zu verfälschten Ergebnissen.<sup>10</sup> Insofern ist es müßig, sich über die angeblich unsozialen (vertikalen) Verteilungswirkungen von Freibeträgen zu streiten. Denn ein bestimmter Aufwand ist entweder steuerrechtlich unerheblich; in diesem Fall ist er dem steuerpflichtigen Einkommen zuzurechnen und sein Abzug würde – unabhängig vom Progressionsgrad der Tariffunktion – einen Verstoß gegen das Kriterium der horizontalen Steuergerechtigkeit darstellen. Sofern aber bestimmte Aufwendungen die steuerliche Leistungsfähigkeit beeinträchtigen, sind sie von der Einkommensbesteuerung freizustellen; dann ist der Degressionseffekt des Freibetrags lediglich die systemnotwendige Kehrseite der Progression bei den steuerbegründenden Zuflüssen.<sup>11</sup>

Letztlich konzentriert sich die Diskussion um den steuerlichen Familienlastenausgleich also um die Frage der adäquaten Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage. Die im politischen Bereich wie auch in Teilen der Literatur zu findenden Versuche, den steuerlichen Familienlastenausgleich tariftechnisch progressionsunabhängig auszustalten, sind deshalb schon im Ansatz verfehlt.<sup>12</sup>

<sup>10</sup> Aus diesem Grund fordert Buchholz zu Recht, Normen der horizontalen Steuergerechtigkeit hinter einem „Schleier des Nichtwissens“ über den Verlauf der Tariffunktion zu fällen; vgl. Buchholz (2000b, 14).

<sup>11</sup> Vgl. grundsätzlich hierzu Pollak (1980) sowie Tipke und Lang (2001).

<sup>12</sup> Die unzulässige Vermengung der Kriterien horizontaler und vertikaler Verteilungsgerechtigkeit zeigt sich sehr deutlich in der Diskussion um den „Kindergrundfreibetrag“; vgl. hierzu Althammer (2000c) mit weiteren Literournachweisen.

Die steuerjuristische Literatur hat diesbezüglich mit dem familien spezifischen subjektiven Nettoprinzip eine gängige Lehre entwickelt, der sich das Bundesverfassungsgericht in seinen einschlägigen Urteilen zur Familienbesteuerung dezidiert angeschlossen hat und die auch in der Finanzwissenschaft breit rezipiert wurde. Danach kann ausschließlich das für den Steuerpflichtigen frei verfügbare, so genannte „disponible“ Einkommen Gegenstand der Einkommensbesteuerung sein. Zu den nicht-disponiblen und daher auch nicht steuerpflichtigen Einkünften zählen neben den erwerbsbedingten Aufwendungen die existenzminimalen Aufwendungen des Zensiten selbst (allgemeines subjektives Nettoprinzip) sowie seiner unterhaltsberechtigten Familienangehörigen (familien spezifisches subjektives Nettoprinzip). Erst das so verkürzte Einkommen bildet die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, auf die der progressive Tarif anzuwenden ist.

Massive Kritik erfährt diese Position von Vertretern der betrieblichen Steuerlehre,<sup>13</sup> die dabei auf die ökonomische Theorie der Familie rekurrieren. Danach sind familiale Entscheidungen das Ergebnis des gleichen Nutzenmaximierungskalküls wie sonstige Konsumaktivitäten. Wenn sich also Eltern ihren Kinderwunsch unter vollkommener Voraussicht aller damit zusammenhängender Belastungen und Pflichten erfüllen, so dokumentiere dies nur, dass sie ihren subjektiven Kindernutzen höher gewichten als die auf sie zukommenden Belastungen. Eine Einschränkung steuerlicher Leistungsfähigkeit entstehe dadurch nicht; insofern entfalle auch die normative Begründung des Kinderfreibetrags.<sup>14</sup> Der Familienlastenausgleich ist danach ausschließlich verteilungspolitisch begründbar. Insofern widerspricht der Degressionseffekt des Freibetrags den vertikalen Verteilungszielen; ein verteilungspolitisch effizienter Familienlastenausgleich müsste ein mit steigendem Einkommen sinkendes Volumen aufweisen.

Wenn man die Kontroverse zwischen den Vertretern der Steuerrechtslehre und der betrieblichen Steuerlehre verfolgt, so könnte man den Eindruck gewinnen, dass in dieser Frage ein fundamentaler Dissens zwischen Ökonomen und Juristen vorläge.<sup>15</sup> Bei näherem Hinsehen lässt sich dieser Widerspruch jedoch auflösen. Denn der familienökonomische Ansatz hat zwar seinen festen und mittlerweile auch unbestrittenen Platz in der neueren Familienforschung, da er besser als konkurrierende Ansätze in der Lage ist, beobachtbares familiales Verhalten entscheidungstheoretisch fundiert zu erklären. Es stellt sich allerdings die Frage, ob dieser positiv-wissenschaftliche Ansatz einen Beitrag zur Klärung normativer Fragen des Steuerrechts leisten kann. Bezogen auf die Frage nach der *gerechten* Besteuerung, um die es beim Leistungsfähigkeitsprinzip ja primär geht, muss dies klar verneint werden. Denn aus normativ-rechtlicher Sicht besteht der zentrale Unterschied zwischen regulären Konsumakten einerseits und der elterlichen Nachfrageentscheidung nach Kindern andererseits darin, dass mit der Geburt eines Kindes ein weiteres Gesellschaftsmitglied und damit ein Träger eigenständiger Rechte auftritt, der sich der unbedingten Verfügungsgewalt und damit der Nutzensphäre der Eltern entzieht. Gemäß dem in der Sozialordnung durchgängig verankerten Subsidiaritätsprinzip richten sich diese Ansprüche primär gegen die Eltern; diese sozialrechtlichen Verpflichtungen zum gegenseitigen Unterhalt kann die Steuer-

<sup>13</sup> Vgl. exemplarisch die Kontroverse zwischen Bareis (2000) und Vogel (1999, 2000) in der Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“ sowie den Dialog zwischen Wosnitza und Treis (1999a, 1999b), Jachmann (1999), Bareis (1999) und Schneider (1999) in der Zeitschrift „Die Betriebswirtschaft“.

<sup>14</sup> Alle weiteren Argumente, die gegen den Kinderfreibetrag vorgebracht werden, wie seine Degressionswirkung und die steuertreibende „Aushöhlung“ der Bemessungsgrundlage, knüpfen an dieser Auffassung an.

<sup>15</sup> In der Literatur wird dies durchaus so gesehen. So wirft Bareis (2000) den Steuerjuristen die Missachtung ökonomischer Gesetzmäßigkeiten vor, während Vogel (1999) auf die Vorrangigkeit des Verfassungsrechts verweist.

rechtsordnung schwerlich negieren, will sie nicht in einen manifesten Wertungswiderspruch geraten (vgl. auch Ott 2000). Der Beitrag des ökonomischen Ansatzes kann in der normativen Steuerrechtsdiskussion also nicht in der Konkretisierung des Steuergerechtigkeitspostulats liegen, sondern betrifft allenfalls die Frage nach der Effizienz des Steuersystems.<sup>16</sup> Beurteilt man die Frage nach dem optimalen Kinderlastenausgleich jedoch ausschließlich nach Effizienzgesichtspunkten, so erhält man ein Ergebnis, das dem der betrieblichen Steuerlehre zuwider läuft. Es lässt sich nämlich zeigen, dass ein *excess-burden* minimierender Familienlastenausgleich ausschließlich über Freibeträge erfolgt und auf Transfers vollständig verzichten würde, da der Freibetrag die marginale Abgabenbelastung senkt und die Arbeitsangebotsentscheidung weniger verzerrt als ein einkommensunabhängiger oder gar mit steigendem Einkommen sinkender Transfer (vgl. Cigno 1991; von Zameck 1996).

## 5 Die Berücksichtigung des Kindesunterhalts

Das Bundesverfassungsgericht hat sich in seinen wegweisenden Urteilen zur Familienbesteuerung explizit der steuerjuristischen Lehre vom familienspezifischen subjektiven Nettoprinzip angeschlossen. Zwar wurde es dem Gesetzgeber frei gestellt, die kindbedingte Minderung steuerlicher Leistungsfähigkeit in der Bemessungsgrundlage oder außersteuerlich, also durch das Kindergeld, zu berücksichtigen. In jedem Fall muss der Freibetrag bzw. das Freibetragsäquivalent des Transfers so bemessen sein, dass der verminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit der Familien in voller Höhe Rechnung getragen wird. Freibetrag und Freibetragsäquivalent sind damit keine Sozialzwecknorm, also sozialpolitisch oder allokativ motivierte Steuervergünstigung, sondern direkter Ausfluss der Besteuerung nach individueller Leistungsfähigkeit; „Familienpolitik“ im engeren Sinn beginnt somit erst dort, wo die Transferleistungen diesen fiktiven Freibetrag übersteigen.

Mit der Einführung des „Optionsmodells“ durch das Jahressteuergesetz 1996 hat der Gesetzgeber von diesem Gestaltungsspielraum Gebrauch gemacht. Durch die Anrechnung des Freibetrags auf das Kindergeld beinhaltet das Kindergeld nun für alle Familien mit einem steuerpflichtigen Einkommen oberhalb des Grundfreibetrags einen fiktiven Kinderfreibetrag, der den Transferanteil des Kindergelds (also der Differenz zwischen Freibeträgen und Kindergeld in Abbildung 1) schmälert.<sup>17</sup>

Folgt man der steuerjuristischen Argumentation, so schließt sich unmittelbar die Frage an, in welcher Höhe die kindbedingte Minderung der steuerlichen Leistungsfähigkeit anzusetzen ist. Bei konkludenter Übertragung zivilrechtlicher Normen in das Steuerrecht wäre an Abzüge in Höhe der zivilrechtlich geschuldeten Unterhaltsleistungen, wie sie bspw. in der „Düsseldorfer Tabelle“ kodifiziert sind, zu denken. Das Bundesverfassungsgericht hat sich in seinen einschlägigen Urteilen vom 29.5.1990 und 10.11.1998 dieser Auffassung nicht angeschlossen. Danach ist dem subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzip bereits Rechnung

**16** Es ist insofern überraschend, mit welcher Selbstverständlichkeit die Vertreter der betrieblichen Steuerlehre „ökonomische Gesetzmäßigkeiten“ zur Abstützung ihrer Position verwenden, während sich die Finanzwissenschaft seit längerem vom Leistungsfähigkeitsprinzip als Besteuerungsnorm verabschiedet hat.

**17** Insofern ist es mehr als irreführend, wenn der Sachverständigenrat in seinem jüngsten Gutachten die Steuermindereinnahmen des Kinderfreibetrags und die Ausgaben für das Kindergeld in voller Höhe als „familienpolitische Leistung“ ausweist; vgl. Sachverständigenrat (2002, Tz. 275, Tab. 37). Der Gesetzgeber leistet dieser Verwirrung jedoch Vorschub, indem er in § 31 EStG den Kinderfreibetrag als „Familienleistungsausgleich“ bezeichnet und beide Instrumente im Sozialbericht den Sozialleistungen zurechnet.

getragen, sofern die existenzminimalen Aufwendungen in der Bemessungsgrundlage berücksichtigt werden. Als steuerlich zu verschonender Mindestbedarf wurde zunächst das sozialhilferechtlich festgesetzte soziokulturelle Existenzminimum angesetzt. In seinem „Familienurteil“ weitet das Verfassungsgericht den Unterhaltsanspruch jedoch deutlich aus. Das Gericht stellt nunmehr fest, dass neben dem sächlichen Existenzminimum auch der Betreuungs- und Erziehungsbedarf des Kindes einkommensteuerlich unbelastet bleiben muss. Dabei ist es nach Auffassung des Gerichts unerheblich, ob für die Betreuung des Kindes tatsächlich Aufwendungen angefallen sind. Steuerpflichtige mit Kindern seien aufgrund ihrer Betreuungspflichten, die ihre Arbeitskraft oder ihre Zahlungsfähigkeit beanspruchen, im Vergleich zu Steuerpflichtigen ohne Kinder weniger leistungsfähig. Eine etwaige Steuerminderung durch das Splittingverfahren bei der Ehegattenbesteuerung sei dabei nicht zu berücksichtigen, da das Splitting auch kinderlosen Ehepaaren offen stehe, die einer kindbedingten Entlastung nicht bedürfen.

Dieses Urteil ist familienpolitisch in zweifacher Hinsicht von Bedeutung. Zum einen wird eine familienpolitische Begründung für das Ehegattensplitting dezidiert negiert; damit rückt das Bundesverfassungsgericht deutlich von seiner früheren Rechtsprechung ab.<sup>18</sup> Steuersystematisch bedeutsamer ist die Tatsache, dass mit dem „Familienurteil“ das Leistungsfähigkeitsprinzip der Einkommensbesteuerung durchbrochen wird. Denn sofern ein Elternteil für die Betreuung der Kinder die Erwerbstätigkeit einschränkt, so wurde dem im bestehenden System ja bereits dadurch Rechnung getragen, dass der progressive Tarif auf das verringerte Markteinkommen angelegt wurde. Der Abzug eines generellen Betreuungsfreibetrags würde nur in einem System der Soll-Einkommensbesteuerung Sinn machen; bei Besteuerung der Ist-Einkommen kommt der generelle Betreuungsfreibetrag einer Doppelzählung gleich. Das Verfassungsgericht rechtfertigt diese Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips zwar mit dem in Art. 6 Abs. 2 GG kodifizierten elterlichen Recht zur Definition des Erziehungsleitbildes; eine mit dem System der Ist-Einkommensbesteuerung noch kompatible Freistellung tatsächlicher Betreuungsaufwendungen würde danach einen ungerechtfertigten Eingriff in dieses Recht darstellen. Dennoch bleibt der Betreuungsfreibetrag ein Fremdkörper im System der Einkommensbesteuerung.

## 6 Das Ehegattensplitting – finanzielle Reserve der Familienpolitik?

Wenn es um die Frage der Finanzierung zusätzlicher familienpolitischer Leistungen geht, steht in der politischen Diskussion früher oder später das Ehegattensplitting zur Disposition. So war bereits im Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 eine Begrenzung der Steuerminderung durch das Ehegattensplitting auf maximal 8 000 DM vorgesehen, und für die kommende Legislaturperiode hat das Bundesfamilienministerium einen neuen Anlauf in dieser Richtung angekündigt (vgl. Handelsblatt vom 9.1.2002). Allerdings hält die Mehrzahl der Steuerjuristen – und wohl auch der Finanzwissenschaftler, die sich mit dieser Frage beschäftigt haben – das Ehegattensplitting für verfassungskonform und sachlich nahe liegend.<sup>19</sup> Und auch das Bundesverfassungsgericht betont in seinem „Allein-

**18** In seinem „Alleinerziehendenurteil“ vom 3.11.1982 hatte das Bundesverfassungsgericht den Haushaltsfreibetrag für allein Erziehende noch damit gerechtfertigt, dass diesen Haushalten die Entlastung des Splittings vorerhalten bleibt. Zum „Paradigmenwechsel“ in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts vgl. auch Gröpl (2001).

**19** Vgl. insbesondere Tipke und Lang (2001) sowie Söhn (2000); zu dieser Einschätzung vgl. auch Hackmann (2002).

erziehendenurteil“, dass das Splittingverfahren keine beliebig manipulierbare Steuervergünstigung sei, sondern die adäquate Form der steuerlichen Veranlagung Verheirateter darstellt. Mittlerweile mehren sich jedoch die Stimmen sowohl in der steuerjuristischen wie in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur, die dem Splittingverfahren aufgrund seiner normativen Begründung und seiner allokativen wie distributiven Implikationen ablehnend gegenüber stehen, es teilweise sogar als verfassungswidrig einstufen.<sup>20</sup>

Zur Rechtfertigung des Ehegattensplittings stehen mehrere Argumente im Raum. Ursprünglich wurde das Ehegattensplitting als familienpolitisches Instrument gesehen. Die enge Koppelung von Ehe und Familie verlieh dem Ehegattensplitting „einen selbstverständlichen familienpolitischen Charakter“ (Lüscher 2000, S. 50). Dieser Begründungsansatz wird allerdings durch die Pluralisierung der familialen Lebensformen in Frage gestellt; Familiengründungen finden zunehmend außerhalb der Ehe statt, während andererseits von der Eheschließung nicht zwangsläufig auf den Kinderwunsch geschlossen werden kann. Zwar findet sich in jüngster Zeit – vor allem unter dem Eindruck des Lebenspartnerschaftsgesetzes – wieder der Versuch, das Ehegattensplitting familienpolitisch zu motivieren (vgl. Kirchhof 2000). Allerdings interpretieren die meisten Befürworter des Splittingverfahrens diese Form der Besteuerung als adäquate Veranlagung von verheiratet Zusammenlebenden ohne explizite Einbindung in einen familienpolitischen Kontext.<sup>21</sup>

Das Splittingverfahren wurde weiterhin damit gerechtfertigt, dass es eine „besondere Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter“ darstelle.<sup>22</sup> Unbeschadet der grundsätzlichen Fragwürdigkeit dieses Arguments ist das Splittingverfahren dafür aber ungeeignet. Denn sofern man Betreuungs- und Erziehungsleistungen steuerlich anerkennen möchte, müsste eine entsprechende Regelung – auch bei typisierender Betrachtung – zumindest am Vorhandensein von Kindern anknüpfen. Eine „Honorierung“ der Hausfrauenaktivität greift ebenfalls nicht, da die steuerliche Minderbelastung des Splittings nicht nur vom Umfang der innerfamilialen Arbeitsteilung, sondern auch von der Höhe des Familieneinkommens abhängt. Bei gegebener innerfamilialer Arbeitsteilung wäre der „Honorierungsbetrag“ der Hausfrauenaktivität also eine Funktion des zu versteuernden Einkommens des Ehemannes – eine mehr als sonderbare Konstruktion.

Die Rechtfertigung des Splittingverfahrens als sachgerechte Besteuerung von Eheleuten findet mittlerweile seine Begründung in der Figur der „intakte Durchschnitts-Ehe“ (BVerfGE 61, 345), also in der Annahme, dass in der sozialen Wirklichkeit die Ehe eine umfassende Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft darstellt. Die Ehepartner entscheiden danach gemeinsam über die innerfamiliale Arbeitsteilung und damit über die Höhe und Zusammensetzung des steuerpflichtigen Markteinkommens. Die hälftige Aufteilung des zu versteuernden Einkommens bildet demnach nur die in der Realität vorzufindende Übertragung wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Eheleuten nach und stellt somit den Grundsatz der Individualbesteuerung im Kontext ehelicher Lebensgemeinschaften dar. Schließlich sind Eheleute im Bedarfsfall auch zum gegenseitigen Unterhalt verpflichtet. Auf diese Unterhaltpflicht wird nicht nur im Zivilrecht und in der Sozialordnung regelmä-

**20** Bereits in den 70er Jahren Mennel (1974). In jüngerer Zeit vgl. insbesondere Vollmer (1998) und Sacksofsky (2000).

**21** Vgl. aus der Fülle der Literatur nur Vogel (1999), Homburg (2000) und Scherf (2000).

**22** Vgl. Bundestagsdrucksache III/ 260, 34. Dieses Argument wurde vom Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 3.11.1982 zwar aufgegriffen, steht jedoch nicht im Zentrum seiner Argumentation zugunsten des Ehegattensplittings; vgl. BVerfGE 61, 346.

ßig zurückgegriffen, sie entfaltet auch Nachwirkungen bei Auflösung der Ehe. Um Konsistenz zwischen den Teilordnungen zu gewährleisten, müssten deshalb in der intakten Ehe „fiktive“ Unterhaltsleistungen in Höhe des Regelunterhalts berücksichtigt werden, die materiell dem Splittingverfahren sehr nahe kommen. Die ausgeprägte Degressionswirkung des Splittingverfahrens stellt dann – wie schon die des Kinderfreibetrags – lediglich die systemlogische Kehrseite des progressiven Steuertarifs dar.

Natürlich ist dieses Begründungsmuster nicht unwidersprochen geblieben. Die kritischen Einwände gegen das Splittingverfahren lassen sich grundsätzlich in zwei Kategorien einteilen. In die erste Kategorie fallen jene Einwände, die die Anwendung des Splittingverfahrens zwar prinzipiell akzeptieren, aber entweder die maximal erzielbare Steuerminderung für unrealistisch hoch oder den Normadressatenkreis dieses Instruments für korrekturbedürftig halten. Der erste Kritikpunkt liefe auf eine „Kappung“ des Splittingvorteils heraus, wie sie ursprünglich im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 der Bundesregierung vorgesehen war. Der zweite Kritikpunkt enthält die Forderung, das Splittingverfahren bei allen Unterhaltsgemeinschaften anzuwenden. Denn da sich die Anwendung des Splittingverfahrens aus fiktiven Unterhaltsleistungen der Ehepartner begründet, ist natürlich nicht nachvollziehbar, weshalb beispielsweise gleichgeschlechtlichen Unterhaltsgemeinschaften das Splitting vorenthalten bleibt, während es in Ehen zu Anwendung kommen kann, die den gegenseitigen Unterhalt ehevertraglich ausgeschlossen haben.

Wesentlich grundsätzlicher fällt die Kritik am Splittingverfahren aus, wenn man von der Figur der ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft abgeht und das so genannte „Zweitverdienermodell“ als Zielfunktion der Ehepartner unterstellt. In diesem Ansatz, den z. B. Sacksofsky (2000) als „Lebenswirklichkeit“ postuliert, ist der Umfang der Erwerbstätigkeit des Erstverdieners (in der Regel des Ehemannes) und damit seine Steuerbelastung exogen vorgegeben. Die Ehefrau passt ihre Entscheidung über Aufnahme und Umfang einer Erwerbstätigkeit dieser gegebenen Entscheidung des Erstverdieners an. Unter dieser Annahme<sup>23</sup> führt das Splittingverfahren zu einer exzessiven Grenzsteuerbelastung der Ehefrau, da sie bei einer Aufnahme der Erwerbstätigkeit zunächst die Reduktion der steuerlichen Minderbelastung durch das Splittingverfahrens tragen muss, bevor sich ihr Nettoeinkommen erhöht.<sup>24</sup> Diese exzessive Grenzbelastung des Zweitverdieners macht eine eigenständige Erwerbstätigkeit der Ehefrau unattraktiv und begünstigt die innerfamiliäre Arbeitsteilung. Damit erfülle das Splitting den Sachverhalt der „mittelbaren Diskriminierung“ und stehe in Konflikt zum allgemeinen Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG, insbesondere des Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG.

Der Gesetzgeber hat sich bisher – entgegen der ursprünglichen Intention – dieser Kritik nicht angeschlossen und das Ehegattensplitting unmodifiziert beibehalten. Stattdessen ist im Rahmen des Lebenpartnerschafts-Ergänzungsgesetzes nun beabsichtigt, ein dem Splitting weitgehend nachgebildetes Veranlagungsverfahren auf eingetragene gleichgeschlechtliche Partnerschaften anzuwenden. Betrachtet man die für das Ehegattensplitting vorgebrachten Argumente, so erscheint diese Übertragung nur konkludent (vgl. Hackmann 2002; Buchholz 2000a). Grundsätzlich ist dann natürlich zu fragen, weshalb diese Steuerminde-

**23** Natürlich ist auch diese Annahme auf ihre Realitätsnähe zu hinterfragen. Grundsätzlich müsste eine mit dem Rationalitätsaxiom konsistente Formulierung der familialen Zielfunktion den innerfamiliären Verhandlungsprozess mitberücksichtigen; vgl. Ott (1992).

**24** Tariftechnisch entspricht der Eingangssteuersatz des Zweitverdieners dem Grenzsteuersatz des Erstverdieners.

rung nur auf Sexualpartnerschaften beschränkt ist; prinzipiell müssten bei Anlegung dieser Betrachtungsweise alle Lebensgemeinschaften, die sich zum gegenseitigen Unterhalt verpflichten, von der Regelung erfasst werden.<sup>25</sup>

## 7 Reform der Familienbesteuerung: Was besagt die Empirie?

Zu den Wirkungen einer Reform des Systems der Familienbesteuerung liegen mit Kaiser u. a. (1994), Wagenhals und Kraus (1998) sowie Althammer (2000a) mehrere Untersuchungen auf mikroanalytischer Grundlage vor. Alle drei Studien verwenden das Sozio-oekonomische Panel als Datenbasis und formulieren die familiale Nutzenfunktion als Zweitverdienermodell. Sie unterscheiden sich jedoch hinsichtlich der Parametrisierung der Nutzenfunktion: Während Kaiser u. a. sowie Althammer eine Nutzenfunktion vom Hausman-Typ mit linearer Arbeitsangebotfunktion verwenden, arbeiten Wagenhals und Kraus mit der funktional flexibleren Box-Cox-Funktion. Ein weiterer Unterschied liegt in der Reichweite der Untersuchung. Während Kaiser u. a. die verteilungspolitischen und wohlfahrtsökonomischen Wirkungen einer (ersatzlosen) Abschaffung des Ehegattensplittings simulieren, berechnen Wagenhals und Kraus und Althammer komplexere Modelle zur Reform der Familienbesteuerung.

Trotz der unterschiedlichen methodischen Vorgehensweise sind die qualitativen Ergebnisse der Modelle überraschend konsistent. Der Wechsel von der Zusammenveranlagung der Ehegatten zur getrennten Veranlagung würde die Erwerbsquote der Frau deutlich erhöhen; die Partizipationsquote, die deutschlandweit aktuell bei etwa 68 % liegt (ca. 59 % in den alten und 84 % in den neuen Bundesländern), steigt – je nach Modellvariante – auf Werte von bis zu 85 % (Wagenhals und Kraus 1998, Anhang C; Althammer 2000a, S. 159). Erwartungsgemäß gestaltet sich die Einkommensverteilung bei einer Substitution des Splittings und der Freibeträge durch Transferleistungen deutlich egalitärer. In der Studie von Althammer sinkt der verteilungssensitive Atkinson-Index mit „hoher“ Ungleichheitsaversion ( $\epsilon = 2$ ) beim Übergang zu einkommensabhängigen Transfers um gut die Hälfte; die Dezilauswertung von Wagenhals und Kraus zeigt, dass dieser Effekt im Wesentlichen auf signifikante Einkommensrückgänge in den beiden höchsten Einkommensdezilen zurückzuführen ist. Wesentlich differenzierter fallen die Wohlfahrtseffekte aus.<sup>26</sup> Nach Wagenhals und Kraus hätte die ersatzlose Abschaffung des Splittingverfahrens bei budgetneutra-ler Absenkung des allgemeinen Steuertarifs die höchsten Wohlfahrtseffekte. Aus familienpolitischer Sicht wäre eine solche Reform natürlich in hohem Maße zielinadäquat, da hier- von im Wesentlichen die Kinderlosen zu Lasten der Familien profitieren. Verwendet man die freiwerdenden Mittel hingegen zu einer allgemeinen Erhöhung des Kindergeldes, fal- len die gemessenen Wohlfahrtseffekte deutlich geringer aus. In Althammer (2000b) wer- den die Äquivalenzgewinne der Reformmodelle in Abhängigkeit von der Ordnungszahl des Kindes ermittelt. Hier zeigt sich, dass der Übergang von der Freibetrags- zur Transfer- lösung einen erheblichen *excess-burden* der Besteuerung induziert, der mit zunehmender Kinderzahl steigt. Zumindest aus Perspektive der Steuereffizienz ist damit den Freibetrags- modellen der Vorzug vor Transferleistungen zu geben.

**25** Der Gesetzentwurf schließt eine entsprechende Regelung unter Verwandten jedoch dezidiert aus.

**26** Im Fall der linearen Angebotsfunktion lässt sich der Äquivalenzgewinn einer Steuerreform direkt den Schätz- parametern der Angebotsfunktion entnehmen. Bei der Box-Cox-Funktion ist dazu der numerische Wert der Nut- zenfunktion vor und nach der Steuerreform zu berechnen.

## 8 Fazit: Unbeschränktes Realsplitting sinnvoll, transparenterer Familienleistungsausgleich erforderlich

Die öffentliche Diskussion um die adäquate Besteuerung von Lebensgemeinschaften und Familien ist trotz der jüngsten Urteile des Bundesverfassungsgerichts nicht abgeschlossen. Eher das Gegenteil ist der Fall: die Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips durch den Betreuungs- und Erziehungsfreibetrag stellt einen reformbedürftigen Fremdkörper im Einkommensteuersystem dar. Außerdem dürfte das im Lebenspartnerschafts-Ergänzungsgesetz dem Ehegattensplitting nachgebildete Veranlagungsverfahren für eingetragene Lebenspartnerschaften aller Voraussicht nach das Bundesverfassungsgericht beschäftigen, sofern es je Gesetzeskraft erlangen sollte.

Wie könnte eine im Rahmen des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips systemkonforme Reform der Familienbesteuerung aussehen? Eine Möglichkeit ist die konsequenten Umsetzung des in den Rechtswissenschaften schon seit längerem diskutierten unbeschränkten Realsplittings.<sup>27</sup> Danach wären fiktive Unterhaltsleistungen in realitätsgerechter Höhe<sup>28</sup> beim Geber steuerlich absetzbar und beim Empfänger als steuerbegründende Zuflüsse anzurechnen. Von diesem Veranlagungsverfahren müssten alle „echten“ Unterhaltsgemeinschaften erfasst werden, also unabhängig vom Familienstand alle auf Dauer angelegten Personengemeinschaften, die sich zu gegenseitigem Unterhalt verpflichten. Dieses Modell hätte mehrere Vorteile. Es steht zum einen in Einklang mit der herrschenden steuerjuristischen Meinung vom familien spezifischen subjektiven Nettoprinzip und löst bestehende Widersprüche zwischen Steuer-, Zivil- und Sozialordnung. Gegenüber den sonstigen Reformkonzepten ist es darüber hinaus mit erheblichen wohlfahrtsökonomischen Vorteilen verbunden, ohne die finanzielle Situation der Familien zu verschlechtern. Natürlich provoziert dieser Vorschlag die Frage nach der vertikalen Verteilungsgerechtigkeit, also dem Stellenwert der Bedarfsgerechtigkeit im System der Familienbesteuerung. Dazu ist zweierlei zu sagen. Zum einen ist das Steuerrecht nicht der geeignete Ort, um allokativer oder distributive familienpolitische Ziele zu realisieren; zumindest in diesem Punkt besteht ja auch Konsens zwischen den Vertretern der betrieblichen Steuerlehre und den Steuerjuristen. Dem Gesetzgeber bleibt es natürlich unbenommen, besondere Belastungen von Familienhaushalten zu kompensieren oder familiäre Leistungen zu honorieren. Das müsste dann aber sinnvollerweise außerhalb des Systems der Einkommensbesteuerung durch einkommensunabhängige Transfers oder ein Negativsteuersystem erfolgen. Die Zusammenfassung von Transferleistungen und Steuerminderung im „Optionsmodell“ des § 31 EStG ist bereits von da her inadäquat und sollte aufgegeben werden.<sup>29</sup>

Zum anderen scheint das Bedarfsprinzip in der politischen Rhetorik eine größere Rolle zu spielen als in der praktischen Wirtschaftspolitik. Denn alle Untersuchungen zur Einkom-

**27** In der Literatur wurde das Modell des Familienrealsplittings als Alternative zum bestehenden System der Familienbesteuerung diskutiert. Die Ausführungen zur Begründbarkeit des Ehegattensplittings sollten jedoch deutlich gemacht haben, dass diese Form der Veranlagung nichtehelichen Lebenspartnerschaften nicht vorenthalten werden kann.

**28** Wiederum stellt sich das Problem, was unter „realitätsgerecht“ zu verstehen ist. Knüpft man an die zivilrechtlichen Unterhaltsverpflichtungen an, so resultiert daraus ein unbeschränktes Realsplitting. Eine Beschränkung der Absetzbeträge nach Maßgabe des begrenzten Realsplittings, wie sie z. B. von Seidel u. a. (1999) gefordert wird, wäre den bereits oben angesprochenen Einwänden ausgesetzt.

**29** Gleicher Meinung auch Seer und Wendt (2000). Die Verzahnung des Kindergeldes mit den Kinderfreibeträgen ist nicht nur steuersystematisch verfehlt, sondern macht das System des dualen FLA auch intransparent. Ein Beleg dafür ist die immer wieder erhobene Forderung, das Kindergeld für „Reiche“ abzuschaffen.

mensposition von Familienhaushalten zeigen, dass aus Bedarfsgesichtspunkten vor allem die kinderreichen Familien unterstützungsbefürftig sind. Während jedoch die Kindergeldbeträge für die beiden ersten Kinder in den vergangenen Jahren deutlich angehoben wurden, sind die Transfers für das dritte und jedes weitere Kind konstant geblieben. Von der ursprünglichen Differenzierung des Kindergeldes nach der Ordnungszahl des Kindes ist kaum noch etwas übrig. Diese Bevorzugung der Kleinfamilien mag zwar aus politökonomischer Perspektive nachvollziehbar sein – bedarfssadäquat ist sie nicht.

## Literaturverzeichnis

- Althammer, J. (2000a): Ökonomische Theorie der Familienpolitik. Heidelberg.*
- Althammer, J. (2000b): Reforming Family Taxation. Diskussionsbeitrag Nr. V-21-00. Universität Passau.*
- Althammer, J. (2000c): Familienbesteuerung zwischen Steuersystematik und Tarifmanipulation. In: Wirtschaftsdienst, 80. Jg., Nr. 6, 355–360.*
- Bareis, P. (1999): Leistungsfähigkeit, Existenzminimum, Progression und Staatshaushalt. In: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg., Nr. 4, 555–558.*
- Bareis, P. (2000): Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Missachtung ökonomischer Wirkungen? – Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels. In: Steuer und Wirtschaft, 77. Jg., Nr. 1, 81–90.*
- Buchholz, W. (2000a): Die Neuregelung der Familienbesteuerung im Meinungsstreit. Referatsvorlage. Regensburg.*
- Buchholz, W. (2000b): Familienlastenausgleich – Politische Konzepte und Verteilungswirkungen. Vortrag auf dem 9. wissenschaftlichen Kolloquium des Statistischen Bundesamtes zum Thema „Familien und Haushalte in Deutschland – Statistische Grundlagen, wissenschaftliche Erkenntnisse“.*
- Buchholz, W., und W. F. Richter (1994). The Analytics of Splitting under Income Taxation. In: W. Eichhorn (Hrsg.): Models and Measurement of Welfare and Inequality. Berlin, 237–257.*
- Cigno, A. (1991): Economics of the Family. Oxford.*
- Gröpl, C. (2001): Grundgesetz, Bundesverfassungsgericht und „Kinderleistungsausgleich“. In: Steuer und Wirtschaft, Nr. 2, 150–167.*
- Hackmann; J. (2002): Vom Ehegatten- zum Partnerschaftssplitting? In: V. Arnold (Hrsg.): Wirtschaftsethische Perspektiven. Berlin (erscheint demnächst).*
- Homburg, S. (1997): Allgemeine Steuerlehre. München.*
- Homburg, S. (2000): Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting. In: Steuer und Wirtschaft, 77. Jg., Nr. 3, 261–268.*
- Jachmann, M. (1999): Gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und Umverteilung. In: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg., Nr. 4, 553–555.*
- Kaiser, H. u. a. (1994): Allokationswirkungen der deutschen Einkommensteuer. In: R. Hauser u. a. (Hrsg.): Mikroanalytische Grundlagen der Gesellschaftspolitik, Bd. 1. Berlin.*
- Kirchhof, P. (2000): Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer. In: Neue Juristische Wochenschrift, 2792–2796.*
- Lampert, H. (1996): Priorität für die Familie. Plädoyer für eine rationale Familienpolitik. Berlin.*
- Lampert, H., und J. Althammer. (2001): Lehrbuch der Sozialpolitik. 6. Aufl. Berlin.*
- Lingemann, W. (1994): Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung. Berlin.*

- Lüscher*, K. (2000): Familienpolitik rational begründen. In: B. Jans u. a. (Hrsg.): Familienwissenschaftliche und familienpolitische Signale. Max Wingen zum 70. Geburtstag. Grafschaft, 49–56.
- Mennel*, A. (1974): Welche rechtlichen Maßnahmen sind vordringlich, um die tatsächliche Gleichstellung der Frauen mit den Männern im Arbeitsleben zu gewährleisten? Gutachten D zum 50. Deutschen Juristentag in Hamburg 1974. München.
- Ott*, N. (1992): Intrafamily Bargaining and Household Decisions. Berlin.
- Ott*, N. (2000): Ökonomische Effizienz und Familienlastenausgleich – eine konzeptionelle Klärung. In: B. Jans u. a. (Hrsg.): Familienwissenschaftliche und familienpolitische Signale. Max Wingen zum 70. Geburtstag. Grafschaft, 185–200.
- Pollak*, H. (1980): Artikel „Steuertarife“. In: F. Neumark (Hrsg.): Handbuch der Finanzwissenschaft, Bd. 2, 3. Aufl. Tübingen, 239–266.
- Sachverständigenrat zur Begutachtung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung* (2002): Für Stetigkeit – gegen Aktionismus. Jahresgutachten 2001/2002. Stuttgart.
- Sacksofsky*, U. (2000): Steuerung der Familie durch Steuern. In: Neue Juristische Wochenschrift, 1869–1903.
- Scherf*, W. (1999): Das Ehegattensplitting ist kein Steuervorteil. In: Wirtschaftsdienst, 79. Jg., Nr. 1, 27–34.
- Scherf*, W. (2000): Das Ehegattensplitting aus finanzwissenschaftlicher Sicht. In: Steuer und Wirtschaft, 77. Jg., Nr. 3, 269–278.
- Schneider*, D. (1999): Das einkommensteuerliche Existenzminimum: Kein Problem alternativer Leistungsfähigkeitskonzeptionen, sondern ein Tarif- und Transferproblem. In: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg., Nr. 4, 560–563.
- Seer*, R., und V. *Wendt* (2000): Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22.12.1999. In: Neue Juristische Wochenschrift, Nr. 27, 904–1911.
- Seidel*, B. u. a. (1999) : Ehegattensplitting nicht mehr zeitgemäß. In: Wochenbericht des DIW Berlin, Nr. 40/99. Berlin.
- Siegel*, T. (1999): Existenzminimum und Leistungsfähigkeit. In: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg., Nr. 4, 558–560.
- Söhn*, H. (2000): Ehegattensplitting und Verfassungsrecht. In: R. Lüdeke u. a. (Hrsg.): Wirtschaftswissenschaft im Dienste der Verteilungs-, Geld- und Finanzpolitik, Festschrift für A. Oberhauser. Berlin, 413–437.
- Tipke*, K., und J. *Lang* (2001): Steuerrecht. 17. Aufl. Köln.
- Wagenhals*, G., und M. *Kraus* (1998). Neuansätze des Familienlastenausgleichs. Hessisches Ministerium für Frauen, Arbeit und Sozialordnung (Gutachten). Wiesbaden.
- Wosnitza*, M., und C. *Treisch* (1999a): Leistungsfähigkeitskonzeptionen und steuerliche Behandlung des Existenzminimums. In: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg., Nr. 3, 351–369.
- Wosnitza*, M., und C. *Treisch* (1999b): Existenzminimum und Maßgrößen steuerlicher Leistungsfähigkeit. In: Die Betriebswirtschaft, 59. Jg., Nr. 4, 563–564.
- Vogel*, K. (1999): Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht. In: Steuer und Wirtschaft, 76. Jg., Nr. 3, 201–226.
- Vogel*, K. (2000): Erwiderung. In: Steuer und Wirtschaft, 77. Jg., Nr. 1, 90.
- Vollmer*, F. (1998): Das Ehegattensplitting. Baden-Baden.
- Zameck*, W. von (1996): Ökonomische Anreize steuerrechtlicher Regelungen für das Rollenverhalten von Frauen. In: Hessisches Ministerium für Frauen, Arbeit und Sozialordnung (Hrsg.): Frauenpolitische Aspekte im Einkommensteuerrecht. Wiesbaden, 21–40.

Urteile des Bundesverfassungsgerichts:

BVerfGE 6, 55 vom 17.1.1957

BVerfGE 61, 319 vom 3.11.1982 („Alleinerziehendenurteil“)

BVerfGE 82, 60 vom 29.5.1990

BVerfGE 99, 216 („Familienurteil“) vom 10.11.1998