

Diskussionspapierreihe  
Working Paper Series



HELMUT SCHMIDT  
UNIVERSITÄT  
Universität der Bundeswehr Hamburg

# UNGEREIMTHEITEN DER TRADITIONELL IN DEUTSCHLAND VORHERRSCHENDEN RECHTFERTIGUNGSANSÄTZE FÜR DAS EHEGATTENSPLITTING

JOHANNES HACKMANN

Nr./ No. 93  
Mai 2009

Department of Economics  
Fächergruppe Volkswirtschaftslehre

Autoren / Authors

**Johannes Hackmann**

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

Redaktion / Editors

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

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

Koordinator / Coordinator

Kai Hielscher  
wp-vwl@hsu-hh.de

# UNGEREIMTHEITEN DER TRADITIONELL IN DEUTSCHLAND VORHERRSCHENDEN RECHTFERTIGUNGSANSÄTZE FÜR DAS EHEGATTENSPLITTING<sup>1</sup>

JOHANNES HACKMANN

**JEL-Klassifikation / JEL-Classification:** H24

**Schlagworte / Keywords:** Einkommensteuer, Ehegattenbesteuerung, Ehegattensplitting,  
Splittingrechtfertigung, Globaleinkommensbesteuerung

---

<sup>1</sup> Eine überarbeitete Stellungnahme aus dem Jahre 2000 zum sog. Postulat der Globaleinkommensbesteuerung.

## Inhaltsverzeichnis

<b>I. Aufgabenstellung und Argumentationsbasis .....</b>	<b>3</b>
1. Anlass der Untersuchung .....	3
2. Die vorherrschenden Rechtfertigungsansätze im Überblick; das Fehlen von Eheschutz und Eheförderung als Rechtfertigungsargument .....	6
3. Zur Vorgehensweise .....	8
<b>II. Genuin normative Rechtfertigungsperspektiven.....</b>	<b>9</b>
1. Genuin normative versus empirisch ausgerichtete Argumente .....	9
2. Steuerliche Leistungsfähigkeit versus steuerliche Gleichbehandlung .....	9
3. Individual- versus kollektivorientierte Konzipierung von Steuerverteilungsgerechtigkeit: der Grundsatzes der Individualbesteuerung .....	10
<b>III. Gleichheit wirtschaftlicher Lagen, Einkommensverwendungsgemeinschaft und sozialrechtliche Regelungen als Rechtfertigungsansätze .....</b>	<b>12</b>
1. Die „wirtschaftliche Lage“ als steuerlicher Gleichheitsmaßstab; die Berücksichtigung häuslicher Dienste .....	12
2. Das Argument der Verbrauchs- respektive Einkommensverwendungsgemeinschaft.....	14
a) Die Berücksichtigung von „Haushaltersparnissen“; der Verbrauch als problematischer einkommensteuerlicher Gleichheitsmaßstab .....	14
b) Die Berücksichtigung von Zugewinn- und Versorgungsausgleich .....	16
c) Einkommensverwendungsgemeinschaft bei einem reinvermögenszugangstheoretischen Verständnis des steuerlichen Einkommens .....	19
d) Splittingrechtfertigung bei nutzen- und bei marktorientierten steuerlichen Einkommensverständnissen .....	20
3. Sozial- und eherechtliche Unterhaltsregelungen als Orientierungsmaßstäbe .....	23
<b>IV. Erwerbsgemeinschaft als Rechtfertigungsansatz .....</b>	<b>26</b>
1. Hältiger Beitrag eines jeden Ehepartners zum gemeinsamen Einkommen und fehlende individuelle Zurechenbarkeit.....	26
2. Unterschiede in der Übertragbarkeit von Einkünftequellen.....	27
3. Erwerbsneutralität als Rechtfertigungsargument .....	30
<b>V. Eheschutz und Familienfreundlichkeit als Urteilsmaßstäbe .....</b>	<b>32</b>
<b>VI. Schlussfolgerungen und Ausblick .....</b>	<b>35</b>

## I. Aufgabenstellung und Argumentationsbasis

### 1. Anlass der Untersuchung

Die Berechtigung eines Ehegattensplittings (mit dem Divisor) 2 wurde und wird häufig in Frage gestellt. Herkömmlich gaben dazu vornehmlich das mögliche Ausmaß der – als Differenz der Steuerbelastungen bei einer reinen Individualbesteuerung und einer Anwendung des Splittingtarifs verstandenen – Splittingvorteile den Anstoß und dabei vor allem der Sachverhalt, dass davon besonders die „Besserverdienenden“ profitieren. In dieser Perspektive werden die Splittingvorteile mithin als nicht gerechtfertigte Steuerbegünstigungen verstanden. Im steuerjuristischen Schrifttum wurde und wird hingegen – gestützt auf entsprechende Äußerungen des Bundesverfassungsgerichts<sup>1</sup> – überwiegend die Auffassung vertreten, das Ehegattensplitting sei keine beliebig veränderbare Steuervergünstigung, sondern Ausdruck einer sachgerechten Besteuerung. In jüngerer Zeit wird – zumal von feministischer Seite – verstärkt gegen das Splittingverfahren eingewandt, dass es steuerlich die Anreize zu einer Erwerbstätigkeit des weniger verdienenden Ehegatten (also noch im Regelfall der Frauen) verringere. Das Ehegattensplitting widerspräche dem Gleichberechtigungsgebot gemäß Art 2 Abs. 2 des Grundgesetzes (GG).<sup>2</sup> Auch von den primär in allokativen Urteilskategorien denkenden Ökonomen werden die Auswirkungen des Splittings vielfach negativ bewertet.<sup>3</sup> Die Elastizität des gegen ein Entgelt erfolgenden Arbeitsangebots sei bei Frauen typischerweise höher als bei Männern. Aus Gründen einer Verringerung steuerlicher Zusatzlasten (excess burden) verdienten deswegen grundsätzlich eine stärkere marginale Steuerbelastung der Männer den Vorzug.

Als Gegenargument aus politischen Kreisen, die das Ehegattensplitting befürworten, wie überwiegend von steuerjuristischer Seite werden die entlastungsmäßigen Einwände damit zurückgewiesen, die auftretenden splittingbedingten Steuerentlastungseffekte seien die Konsequenz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit: Wer als Folge der Progression hoch belastet werde, sei auch wegen seiner geminderten steuerlichen Leistungsfähigkeit hoch zu entlasten. Aus der Perspektive eines Denkens in Kategorien eines (ergebnisorientierten) utilitaristischen Konsequentialismus<sup>4</sup>, wie es für ökonomisch vorherrschende Argumentations-

---

<sup>1</sup> BUNDESVERFASSUNGSGERICHT (1982, S. 347).

<sup>2</sup> VOLLMER (1998, S. 200 und S. 216).

<sup>3</sup> S. grundlegend dazu speziell BOSKIN und SHESHINSKI 1983. Die auch als „conventional wisdom“ bezeichnete Position ist in ihrer Stichhaltigkeit indessen angezweifelt worden, was seinerseits dann aber auch Anlass zu einer Gegenkritik (z. B. von GOTTFRIED und RICHTER 1999) gab.

<sup>4</sup> Wenn auch interpretationsfähig und nicht unbedingt utilitaristisch, so lassen sich doch die Beiträge der deutschen Vertreter der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre im Großen und Ganzen primär als Reflex eines – auf Wirkungen und nicht auf Prin-

muster typisch ist, und obendrein auch bei pragmatisch gestimmter distributiver Sensibilität wird ein solcher Gegeneinwand nicht überzeugen. Lässt man sich jedoch – wie es traditionellem Gerechtigkeitsdenken entspricht und wie es m. E. im konzeptionellen Ansatz auch geboten ist – von einem prinzipienorientierten Verständnis von Steuergerechtigkeit leiten, sind die Steuerbelastungsergebnisse allein aber kein Ablehnungsargument. Sind die sich ergebenden Entlastungseffekte die Konsequenz von Gerechtigkeit, dann sind sie halt hinzunehmen – sofern nicht schon das Progressionsprinzip als ungerecht zu verwerfen wäre.

Nun sind es aber nicht nur die Verteilungseffekte zwischen wohlhabenderen und weniger wohlhabenden Steuerpflichtigen und die steuerlichen Anreizwirkungen, die nach der Begründbarkeit des Ehegattensplittings fragen lassen. Schon dass Deutschland (zusammen mit Frankreich und Luxemburg) den – im internationalen Vergleichsmaßstab – Sonderweg einer Anwendung des Ehegattensplittings beschreitet, gibt aus einer pragmatischen Perspektive Anlaß zur Nachdenklichkeit. Bei pragmatisch unbefangener Sicht muß es obendrein erstauen, dass eine prinzipienorientierte Rechtfertigung<sup>5</sup> von maximal möglichen jährlichen Splittingvorteilen in Größenordnungen von gegenwärtig (bei dem im Jahre 2008 gültigen Tarif ohne Ergänzungsabgabe und Kirchensteuer) über 15000 Euro gerechtigkeitsorientiert auf eine schlüssige Weise gelingen kann. Schließlich sparen Ehegatten mit einem hinreichend hohen Gesamteinkommen bei einem fehlenden eigenen Verdienst des weniger verdienenden Ehegatten durch eine Heirat deutlich mehr an Steuern, als die Sozialhilfe oder Studienstipendien an Lebensunterhalt gewähren oder Eltern im Falle eines Studiums ihrer (erwachsenen) Kinder über Kinderfreibeträge steuerlich entlastet werden. Viele werden solche Entlastungsrelationen als unangemessen bzw. sogar unerträglich empfinden und zu dem Schluss kommen, dass an den rechtfertigenden Splittingbegründungen (oder anderenfalls an den sozialhilferechtlichen Regelungen) etwas nicht stimmen kann. Verstärkt wird dieser Eindruck noch dadurch, wird an die Missbrauchsmöglichkeiten gedacht, dass ein Einkommensreicher formal – bei Vereinbarung von gütervertraglichen Regelungen, mit denen die vermögensmäßigen Scheidungsrisiken ausgeschlossen werden – jemanden heiratet, den er ohne Splitting als Führer seines Haushalts beschäftigt hätte oder mit dem er von vornherein nur temporär zusammenleben will. Das Problem der Splittingrechtfertigung erhält eine zusätzliche Relevanz obendrein noch angesichts der bestehenden Tendenzen, mit den gleichen Argumenten, mit denen durchgängig des tradi-

---

zipien abstellenden – ergebnisorientierten Denkens einstufen. Man prüfe unter diesem Aspekt etwa BAREIS 2000 sowie SIEGEL, KIRCHNER, ELSCHEN, KÜPPER und RÜCKLE 2000.

<sup>5</sup> Für eine konzentrierte Sammlung der vorherrschend anzutreffenden prinzipienorientierten Rechtfertigungsgesichtspunkte s. vor allem die Entscheidungsgründe im Urteil des BUNDESVERFASSUNGSGERICHTS vom 3. 11. 82.

tionelle Ehegattensplitting gerechtfertigt wird, die Splittingprivilegien gleichfalls den eingetragenen nicht-ehelichen Lebensgemeinschaften zu gewähren.

Auch aus wissenschaftlicher Sicht gibt es einen erneuten Anstoß zur Überprüfung der zugunsten des Ehegattensplittings vorgebrachten Rechtfertigungsgründe. In jüngerer Zeit wurde nämlich von finanzwissenschaftlicher Seite zur Begründung des Ehegattensplittings auf ein Postulat der Globaleinkommensbesteuerung verwiesen. In einer grundlegenden Übereinstimmung mit der nicht wenig verbreiteten Vorstellung der prinzipiellen Wünschbarkeit einer – sich auf alle Haushalte beziehenden – Haushaltsbesteuerung soll danach die Gesamtsteuer der Ehegatten nur von der Einkommenssumme abhängen und mithin unabhängig sein von der (entstehungs- oder verwendungsseitigen) Verteilung der bezogenen Einkommen. Soll das Verheiratetsein auf keinen Fall gegenüber sonstigen Formen eines Zusammenlebens steuerlich diskriminiert werden und werden die wirtschaftlichen Vorteile einer gemeinsamen Haushaltsführung nicht auch unabhängig von einem Verheiratetsein steuerlich belastet, impliziert dies (bei – in üblicher Weise erfolgender – progressiver Besteuerung, bei beliebig möglichen Kombinationen der individuellen Einkommen der Ehegatten und bei Individualbesteuerung für Unverheiratete) eine Steuerbelastung der Ehegatten, die sie insgesamt nicht schlechter stellt als bei einem Ehegattensplitting mit einem Splittingdivisor in Höhe von 2. Da Ehen unstrittig gegenüber anderen Formen des Zusammenlebens von Menschen steuerlich nicht benachteiligt werden sollten, lehnt deshalb jemand, der ein Ehegattensplitting mit dem Divisor 2 für eine progressives Steuerregime als eine für die Ehegatten zu günstige steuerliche Regelung verwirft, das Prinzip der Globaleinkommensbesteuerung ab. Bei einem Diskriminierungsverbot von Ehen erfolgt mit einer Prüfung der Angemessenheit eines Ehegattensplittings mithin zugleich eine Prüfung des Postulats der Globaleinkommensbesteuerung. Dies wird hier so betont, weil im Folgenden den in den Arbeiten von Homburg und Scherf zu findenden Argumenten zur Splittingrechtfertigung eine besondere Aufmerksamkeit zugewandt wird.<sup>6</sup> Für eine Konzentration auf die Arbeiten dieser beiden Autoren sprechen arbeitsökonomische Gesichtspunkte. In ihren Abhandlungen werden nämlich – neben weiteren Gesichtspunkten – auch die wesentlichen Argumente zugunsten des Ehegattensplittings versammelt, wie sie vorherrschend in der steuerjuristischen Literatur anzutreffen sind. Keine Berücksichtigung finden

---

<sup>6</sup> S. dazu HOMBURG (1997, S. 93, wie – im Wesentlichen unverändert – auch in den späteren Auflagen) sowie ders. (2000, S. 262) und SCHERF (1999, S. 30) sowie ders. (2000, S. 273. Auf die beiden Arbeiten von Homburg wird mit H I respektive H II und auf die von Scherf mit S I respektive S II (bei Wiederholungen jedoch nur auf die jüngere Arbeit) Bezug genommen – und zwar ohne ausdrücklichen Vermerk, dass es sich bei den arabischen Ziffern um Seitenangaben handelt.

bei den beiden Autoren indessen jüngere Überlegungen von Söhn,<sup>7</sup> die hier (unter III3) deshalb gesondert geprüft werden.

## **2. Die vorherrschenden Rechtfertigungsansätze im Überblick; das Fehlen von Ehe-schutz und Eheförderung als Rechtfertigungsargument**

Wird danach gefragt, weshalb das Prinzip der Globaleinkommensbesteuerung und damit das Ehegattensplitting eine Billigung verdienen, stößt man auf eine Gemengelage unterschiedlicher Begründungsgesichtspunkte. Zwar wird dieses Prinzip von Homburg und Scherf als ein Werturteil gekennzeichnet (S II, 272 und H I 1997, 92) und wird das Ehegattensplitting auch mit dem Gleichheitssatz der Verfassung (Art. 3 GG) und dem Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 GG) in Verbindung gebracht. Schaut man sich die Rechtfertigungsgründe genauer an, artikulieren sie indessen keine reinen – von empirischen Sachverhalten unabhängigen – Werturteile.<sup>8</sup> Das Ehegattensplitting wird durchweg zusätzlich mit einer Reihe von – als zutreffend angenommenen – empirischen Aussagen abgestützt. Auf diese Argumente soll zunächst die Aufmerksamkeit gerichtet werden.

Für die Begründung des Ehegattensplittings ist es in der herkömmlichen Argumentationsperspektive von grundlegender Wichtigkeit, dass es sich bei Ehen um eine auf Dauer angelegte umfassende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft handelt bzw. um eine wie vom Bundesverfassungsgericht bezeichnete Verbrauchs- und Erwerbsgemeinschaft.<sup>9</sup> Bei den Autoren, auf die hier vornehmlich die Aufmerksamkeit gerichtet wird, wird auf das (ebenfalls beim Verfassungsgericht) anzutreffende Argument der hälftigen Teilhabe der Ehegatten an den Einkünften und Lasten des anderen Bezug genommen (S I, 30) und mit „lokalen öffentlichen Gütern“ (H II, 265) sowie – allerdings nicht ohne Reserven – mit dem Zugewinn- und Versorgungsausgleich in Verbindung gebracht. Auf das Leistungsfähigkeitsprinzip und die wirtschaftlichen Lage von Ehegatten relativ zu Alleinstehenden wird verwiesen (S II, 272). Ein Bezug zum Sozialrecht wird hergestellt (H II, 267), das Bestehen eherechtlicher Pflichten wird auf ausdrückliche Weise hingegen nicht in den Vordergrund gerückt. Die Entscheidungsneutralität der Besteuerung und das Ziel einer gemeinsamen Einkommensmaximierung (H II, 264) spielen eine Rolle wie auch die bei einer Individualbesteuerung in unterschiedlicher Weise existenten Steuergestaltungsmöglichkeiten durch Einkommensumschichtungen. Die Verhin-

---

<sup>7</sup> S. dazu SÖHN 2000.

<sup>8</sup> In einem solchen Sinne s. a. die Schlussfolgerung bei HOMBURG (2000, S. 268): „die unterschiedlichen Positionen zum Ehegattensplitting ... [beruhen] ... nicht auf Wertungsdifferenzen, sondern auf einer Tatsachenfrage“.

<sup>9</sup> BUNDESVERFASSUNGSGERICHT 1982.



derung eines Missbrauchs durch Bildung rein steuerlich motivierter Lebensgemeinschaften wird – im Falle einer Gleichstellung nichtehelicher Lebensgemeinschaften durch Schaffung eines eheähnlichen Rechtsinstituts – als erforderlich angesehen (S II, 274). Von einer opfertheoretischen Belastungskonzeption auf der Grundlage einer gesellschaftlichen Nutzenbewertung (S II, 272), von horizontaler Gerechtigkeit und dem Gleichheitsgrundsatz der Verfassung ist die Rede. Das Realisieren von Haushaltersparnisse und das Erbringen häuslicher Dienste werden als irrelevant für die Frage, wie Ehegatten zu besteuern sind, zurückgewiesen, und es findet sich ein – allerdings steuerpraktisch motiviertes – Bekenntnis zu einem Verständnis des steuerlichen Einkommens als „Markteinkommen“ (H II, S 264). Ein „Edukationseffekt“ der Ehegattenbesteuerung mit der Folge einer Förderung der Frauenerwerbstätigkeit wird aus Effizienzgründen abgelehnt.<sup>10</sup>

Der Schutz von Ehe und Familie hat bei beiden Autoren für die Rechtfertigung des Splittings kein bemerkenswertes Gewicht. Der in Deutschland gemäß Art. 6 GG gebotene Schutz wird zwar erwähnt, dient aber nur zur Begründung eines Diskriminierungsverbots von Ehen. Auch dies entspricht im Großen und Ganzen der in der sonstigen steuerwissenschaftlichen Literatur zu findenden Argumentationslage. Dass Ehen und Familien als „Keimzellen der Gesellschaft“ vielleicht etwa Verlässlichkeit und Bindungsfähigkeit fördern, auf Vertrauen basieren und damit gesellschaftlich wertvolle externe Effekte produzieren, findet argumentativ nach meiner Kenntnis nicht nur in den Beiträgen der beiden Autoren keine Beachtung. Das (hier nachfolgend noch erneut anzusprechende) Problem einer Berücksichtigung externer Effekte, auf die sich Ökonomen bei der Erörterung von Umweltfragen so gerne beziehen, scheint sich nur mit Blick auf das Leben der Menschen mit der Natur, nicht jedoch mit Blick auf das gesellschaftliche Zusammenleben in beachtenswerter Weise zu stellen. Von der Notwendigkeit einer Internalisierung diesbezüglicher externer Effekte ist jedenfalls nichts zu lesen. Für eine Splittingrechtfertigung ist dies nach der Auffassung der Autoren offenkundig auch nicht nötig, da es sich beim Splitting ohnehin nicht um eine Eheförderung (H II, 263) oder eine Steuervergünstigung (S II, 273/4) handelt. Auch diese Auffassung teilen sie mit vielen anderen. Mit diesen stimmen beide darin überein, dass es (dementsprechend) nicht angemessen sei, von Splitting- oder gar Steuervorteilen (S II, 274) zu sprechen, zutreffender sei die Bezeichnung Splittingeffekt (S II, 270).

---

<sup>10</sup> Die Autoren sprechen allerdings nicht von einem „Edukationseffekt“. Diese Bezeichnung findet sich jedoch im Urteil des BUNDESVERFASSUNGSGERICHTS vom 17.1.57, in dem gleichfalls die Berechtigung einer auf eine Edukation (speziell von Ehefrauen) zielenden Steuerpolitik bestritten wird. Allerdings ging es im dortigen Argumentationszusammenhang darum, durch eine Haushaltsbesteuerung zu einer Nicht Erwerbstätigkeit zu motivieren.

### 3. Zur Vorgehensweise

Eine Prüfung der Stichhaltigkeit der referierten Positionen zur Splittingbegründung erfordert ihre Sortierung bzw. analytische Trennung. Mit Blick auf die Frage, ob sich das Splittingverfahren begründen lässt, wäre dabei als erstes eine Klärung zu wünschen, welche Gesichtspunkte eine ausschlaggebende und welche eine akzidentielle Bedeutung haben sowie welche argumentative Relevanz der Häufung von Gesichtspunkten zukommt. Ist die Häufung als Hinweis zu nehmen, dass keiner der einzelnen Gesichtspunkte eine hinreichende Begründung zu geben vermag und erst alle zusammen ein Gewicht haben, oder lässt sie sich so interpretieren, dass wenn schon das eine Argument nicht zieht, dann doch wenigstens das andere? Allerdings kann es nicht zweifelhaft sein, dass im vorwiegend verbreiteten Argumentationsgefüge der Gleichheitssatz und wohl auch das steuerliche Leistungsfähigkeitsprinzip eine besondere Stellung einnehmen. Gleichwohl unterbleibe hier eine Hierarchisierung der Gesichtspunkte. Das primäre Ziel ist es vielmehr zu zeigen, dass keines der Argumente für sich ein Splittingverfahren für das Regime einer Einkommensteuer zwingend zu rechtfertigen vermag und dass auch ihre Häufung daran nichts ändert.

Im vorliegenden Beitrag interessiert auch nicht, welche Argumente als ökonomisch, finanzwissenschaftlich oder juristisch einzustufen sind. Zwar ist die Differenzierung der Gesellschaft in verschiedene Subsysteme (nach Luhmann) ein Erkennungsmerkmal der Moderne. Es kann aber kein Zweifel bestehen, dass eine Steuergesetzgebung und eine Steuerpolitik, die nicht im Prinzip alle relevanten Sachverhalte und Zieldimensionen (aller gesellschaftlichen Subsysteme) in integrativer Weise berücksichtigt, unvermeidlich in einen Irrationalismus abdriftet. Wissenschaftliche Analyse mag sich (und muss sich häufig) auf eine isolierende Betrachtung einzelner Aspekte konzentrieren. Werden Aussagen mit (steuer-) politischem Relevanzanspruch gemacht, reicht ein fächerbezogenes Schubladendenken jedoch nicht aus. Die maßgeblichen Urteilkriterien sind deshalb im Folgenden auch primär nur die Gesetze der Logik bzw. das Kriterium der „Folgerichtigkeit“ und einige sonstige allgemeinere Anforderungen, die m.E. nicht sonderlich strittig sein können bzw. bei differenzierter Hinsicht vielleicht sogar nicht strittig sein werden.

## II. Genuin normative Rechtfertigungsperspektiven

### 1. Genuin normative versus empirisch ausgerichtete Argumente

Die aus analytischer Sicht wichtigste Sortieraufgabe der Argumente besteht darin, sie nach nicht rein normativen Argumenten und genuin normativen zu unterscheiden. Dabei lassen sich die nicht primär normativen Argumente wohl umfassend als Gründe verwaltungsmäßiger und ökonomischer Zweckmäßigkeit klassifizieren. Von den angeführten Gesichtspunkten erwecken das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Gleichbehandlungsgebot den Eindruck reiner Normativität im Sinne von Basis-Werturteilen,<sup>11</sup> während die anderen Gesichtspunkte erwarten lassen, dass sie ihre (potentielle) Relevanz eher aus wirkungsmäßigen Zusammenhängen oder technischen Handhabbarkeitsdimensionen und somit insgesamt aus empirischen Gegebenheiten ziehen. Dies besagt allerdings nicht, dass die anderen Gesichtspunkte keine normative Ladung besitzen. Auch das Ziel einer Förderung wirtschaftlicher Effizienz oder das – grundsätzlich darunter subsumierbare – Ziel einer kostengünstigen Steuerverwaltung artikulieren Werturteile. Recht verstanden werden diese Werturteile jedoch im Allgemeinen nicht strittig sein, sodass sie im Kontext der hiesigen Erörterungen gar nicht erst thematisiert werden müssen.

### 2. Steuerliche Leistungsfähigkeit versus steuerliche Gleichbehandlung

Einen genuin normativen Eindruck erwecken Leistungsfähigkeitsprinzip und Gleichbehandlungsgrundsatz. Grundsaterörterungen einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit können hier gleichwohl unterbleiben, weil die Fragen, die sich diesbezüglich für eine Prüfung der Rechtfertigungsargumente zugunsten des Ehegattensplittings stellen, auch für eine Klärung anzusprechen sind, ob es sich mit dem Prinzip der Gleichbehandlung rechtfertigen lässt. Die Suche nach dem Erkennungsmerkmal von steuerlicher Leistungsfähigkeit läuft nämlich grundsätzlich auf dasselbe hinaus wie die Suche nach dem konzeptionell relevanten steuerlichen Gleichheitsmaßstab.<sup>12</sup> Finanzwissenschaftlich wird typischerweise allerdings nicht nach der steuerlichen Leistungsfähigkeit an sich, sondern nach Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit gefragt, wobei die steuerliche Leistungsfähigkeit an sich gemeinhin mit dem erreichten Nutzen- respektive Bedürfnisbefriedigungsniveau gleichgesetzt wird. Auch was von ei-

---

<sup>11</sup> Für die Unterscheidung von Werturteilen danach, ob sie einen Basischarakter haben oder nicht s. SEN (1970 S. 59 ff.).

<sup>12</sup> In diesem Sinne äußert sich auch das BUNDESVERFASSUNGSGERICHT in seinem Beschluss vom 29.5.1990 (S. 89): „In horizontaler Richtung muss darauf abgezielt werden, dass Steuerpflichtige bei gleicher Leistungsfähigkeit auch gleich hoch besteuert werden.“

nem solchen – durch Vorstellungen der utilitaristischen Philosophie geprägten – (normativen) Verständnis von Leistungsfähigkeit zu halten ist, kann hier ungeklärt bleiben, weil die Problematik der zur Rechtfertigung des Splittings angeführten Argumente nicht von einer solchen Klärung abhängt. Ähnlich ist es gleichfalls, wenn – wie bei vielen Ökonomen und möglicherweise auch bei Homburg der Fall<sup>13</sup> – die steuerliche Leistungsfähigkeit von Personen grundsätzlich in deren Fähigkeiten (speziell zum Einkommenserwerb) gesehen wird.

### **3. Individual- versus kollektivorientierte Konzipierung von Steuerverteilungsgerechtigkeit: der Grundsatzes der Individualbesteuerung**

Der Gleichheitssatz (Art. 3 GG) der deutschen Verfassung, auf den sich Homburg und Scherf ausdrücklich beziehen (H I, 92; H II, 262; S II, 273), impliziert bekanntlich zweierlei: Einerseits ist Gleiches gleich und andererseits Ungleiches seiner Eigenart gemäß ungleich zu behandeln. Das Letztere impliziert für das staatliche Handeln ein Verbot von Willkür und wohl auch eine Beachtung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit. Wann gegen diese Grundsätze verstoßen wird, lässt sich regelmäßig nicht ohne einen konkretisierenden Bezug auf die jeweils zu regelnden Sachverhalte entscheiden. Die Klärung von Verstößen gegen den Gleichheitssatz hat also grundsätzlich einen empirischen Bezug. Gleichwohl gibt es – wird die mit einem empirischen Bezug verbundene Definition des Menschseins ausgeklammert – einen rein normativen Aspekt: Bezieht sich das Werturteil von der Gleichheit der Menschen auf die einzelnen Menschen oder auf Gruppen von Menschen wie Eheleute oder Familienangehörige? Mit Blick auf das Postulat der Globaleinkommensbesteuerung ist diese Frage zu erörtern, weil Homburg und Scherf dieses Prinzip als eine Konsequenz des Gleichheitssatzes der Verfassung hinstellen. Demzufolge wären also Ehepaare die maßgeblichen Subjekteinheiten der Besteuerung und nicht die einzelnen Ehegatten.

So wie die beiden Autoren das Prinzip der Globaleinkommensbesteuerung einführen, legen sie eine solche Deutung des Gleichheitsgedankens nahe. In diesem Sinne berufen sie sich auch ausdrücklich auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs vom 2.4.1957<sup>14</sup> (H I, 93; H II, 262; S II, 273). Der Bundesfinanzhof hat in einer Urteilsbegründung ausgeführt: „Mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3. GG ... wäre es nicht vereinbar, Ehen mit eigenen Einkünften beider Ehegatten ohne besondere stichhaltige Gründe günstiger zu besteuern als Ehen, in denen der

---

<sup>13</sup> S. seinen Hinweis auf die Wünschbarkeit einer Fähigkeitsteuer (HOMBURG 2000, S. 266).

<sup>14</sup> BUNDESFINANZHOF (1957, S. 435).

Ehemann die gesamten Einkünfte bezieht“.<sup>15</sup> Dieses Zitat drängt in der Tat zur Schlussfolgerung, Eheleute als die gleichbehandlungsrelevanten Subjekteinheiten der Besteuerung zu begreifen. Zwingend ist eine solche Interpretation aber nur, wenn sie als eine rein normative Aussage begriffen wird. Sie so zu deuten, ist jedoch problematisch. Schon die Möglichkeit, dass stichhaltige Gründe einen Verstoß gegen die „Gleichheitsforderung“ des Finanzhofs gestatten, zeigt das an. Und das vollständige Zitat des nur teilweise wiedergegebenen Satzes unterstützt dieses Verständnis. Im vollständigen Satz bezieht sich der Bundesfinanzhof nämlich ausdrücklich außer auf Art. 3 GG auch auf den Schutz von Ehe und Familie gemäß Art. 6, und obendrein enthält er die Begründung: „die Ehefrau aber, weil sie im Haushalt tätig ist und die Kinder erzieht, sich nicht im Wirtschaftsleben betätigen kann“. Der Bundesfinanzhof verknüpft seine Gleichheitsforderung also mit der Fürsorge der Ehefrau für die Kinder.

Über die Sachgemäßheit dieser Verknüpfung ist hier nicht zu streiten. An dieser Stelle genügt der Schluss, dass eine ungleiche steuerliche Belastung von Eheleuten mit gleich hohem Gesamteinkommen vom Bundesfinanzhof nicht als genuin normativ verstanden wird und deshalb nicht in einem Widerspruch zu der Einschätzung steht, dass aus einer rein normativen Sicht die Einzelmenschen als die konzeptionell maßgeblichen Besteuerungseinheiten zu gelten haben. Alles andere wäre auch verwunderlich, weil im Art. 3 GG nicht von einer Gleichheit von Ehen, Sippen oder sonstigen Personengesamtheiten die Rede ist, sondern von einer Gleichheit der Menschen. Zwischen individuen- oder gruppenbezogenen Gleichbehandlungsverständnissen zu unterscheiden, ist auch praktisch wichtig, weil eine Gleichbehandlung einzelner Menschen durchaus in einen Widerspruch zu einer Gleichbehandlung von Personengruppen oder auch von Sachen geraten kann und regelmäßig geraten wird. Ein Bezug auf die Steuerbelastungseffekte von Personengruppen ist deshalb kein grundlegend geeigneter Orientierungsmaßstab. Rein normativ ist von einer individualorientierten Sicht von Steuerverteilungsgerechtigkeit auszugehen. Rein normativ gebietet der Gleichheitssatz der Verfassung mithin den Grundsatz der Individualbesteuerung.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Zu einer Auseinandersetzung mit den Urteilsgründen des Bundesfinanzhofs s. HACKMANN (1979, S. 40 f.) und speziell zu einer Kritik daran ders. (1973, S. 501).

<sup>16</sup> Dass das Prinzip der Individualbesteuerung für eine Beurteilung von Steuerfragen den Maßstab zu liefern hat, entspricht im Übrigen auch den steuerjuristisch vorherrschenden Äußerungen: „Für die Besteuerung ist die Leistungsfähigkeit der einzelnen natürlichen Person maßgeblich, nicht die der Ehe- und Familiengemeinschaft.“ (LANG1988, S. 201). Schon das BUNDESVERFASSUNGSGERICHT 1957 bezog sich bei seiner – zeitlich vor dem oben erwähnten Urteil des BUNDESFINANZHOFES 1957 erfolgten – Ablehnung der Haushaltsbesteuerung ausdrücklich auf das Prinzip der Individualbesteuerung, zu dem der Gesetzgeber allgemein übergegangen sei (S. 197), und mit Blick auf den progressiven Tarif bemerkt es, dass er „auf die Leistungsfähigkeit des Einzelnen hin angelegt“ sei (S. 196). Wäre es anders, wäre im übrigen die Betonung der hälftigen Teilhabe der Ehegatten bei der rechtfertigenden Begründung des Ehegattensplittings unverständlich. Wäre der Gleichheits-

### **III. Gleichheit wirtschaftlicher Lagen, Einkommensverwendungsgemeinschaft und sozialrechtliche Regelungen als Rechtfertigungsansätze**

Da sich das Postulat der Globaleinkommensbesteuerung nicht mit der genuin normativen Idee der Gleichheit aller Menschen vor dem Gesetz begründen lässt, ist für seine – etwa trotzdem mögliche – Rechtfertigung mit dem Gleichheitssatz der Verfassung an das aus ihm gleichfalls ableitbare Willkürverbot und darüber hinaus an den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit anzuknüpfen. Damit ist auf andere verfassungsmäßige Wertentscheidungen, auf empirische Sachverhalte respektive auf Zweckmäßighkeitsfragen Bezug zu nehmen. So wie Homburg und Scherf argumentieren und wie die schon zuvor überblickhaft genannten Gesichtspunkte zu erkennen geben, ist das Augenmerk allerdings primär nicht auf andere Wertentscheidungen zu richten, sondern sind es in einem weiten Sinn verstandene empirische Gegebenheiten und Zusammenhänge, die die Rechtfertigungsgründe zu liefern haben. Ob die in diesem Zusammenhang angeführten Sachverhalte ein Postulat der Globaleinkommensbesteuerung und damit das Splittingverfahren (für den Rahmen einer Einkommensteuer) zu begründen vermögen und ob die angeführten Aussagen die Realität überhaupt zutreffend beschreiben, gilt es deshalb in diesem und dem folgenden Gliederungspunkt zu prüfen.

#### **1. Die „wirtschaftliche Lage“ als steuerlicher Gleichheitsmaßstab; die Berücksichtigung häuslicher Dienste**

Gegen eine konsequente Individualbesteuerung von Ehegatten wendet Scherf (S II, 272) in der Sache ein, ein Ehepaar mit insgesamt gleich hohem Einkommen wie ein (einzelner) Alleinstehender befinde sich in einer ungünstigeren wirtschaftliche Lage und habe aus diesem Grunde weniger Einkommensteuer zu zahlen. Für Scherf ist also die wirtschaftliche Lage der relevante steuerliche Gleichheitsmaßstab (S II, 272). Mit dem Grundsatz der Globaleinkommensbesteuerung wird deshalb auch eine grundsätzlich Gleichheit der wirtschaftlichen Lage von Ehepaaren mit einem gleichem Gesamteinkommen zum Ausdruck gebracht. Handelt es sich nicht um eine definitorische – und dann nichts erklärende – Gleichsetzung der beiden Begriffe, stellt sich jedoch die Frage, ob die wirtschaftliche Lage von Ehepaaren im Regelfall wirklich durch das Gesamteinkommen indiziert wird. Die Antwort auf diese Frage hängt von der präzisen Definition von „wirtschaftlicher Lage“ ab. Entspricht etwa der Begriff der wirtschaftlichen Lage dem des – als Konsumniveau begriffenen – Lebensstandards oder infor-

---

satz der Verfassung unmittelbar auf die Eheleute anzuwenden, müsste es steuerlich nämlich irrelevant sein, in welchen Relationen sie ihr Einkommen teilen.

miert er (unter Ein- oder Ausschluss des Vermögens) über pro Person vorhandene Mittel respektive Güterverfügungsmöglichkeiten?

Es soll hier nicht darüber spekuliert werden, welches dieser (oder sonst vorstellbarer) Verständnisse von wirtschaftlicher Lage gemeint sein könnte, zumal da die Implikationen des einen oder anderen Verständnisses in der Sache (speziell bei der Erörterung der Relevanz von Verbrauchsgemeinschaft und der des steuerlichen Einkommensbegriffs) nachfolgend noch zu thematisieren sind. Unabhängig von den konkreten begrifflichen Klärungen lässt sich aber gleichwohl sagen, dass eine Gleichsetzung des Globaleinkommens mit der wirtschaftlichen Lage nicht unproblematisch ist wie auch nicht die Behauptung der ungünstigeren wirtschaftlichen Lage eines Verheirateten gegenüber einem einkommensgleichen Alleinstehenden. Das Letztere ist offenkundig im Alleinverdienerfall einer Ehe, wenn der zum Unterhalt verpflichtete Ehegatte ohne seine Ehe seinen Haushalt von Fremden führen ließe und diese Haushaltsführung als Folge des Verheiratetseins von seinem Ehegatten übernommen wird und ihm gegenüber keine Unterhaltsverpflichtungen bestehen, die die Haushaltsführungskosten u.ä. durch Fremde übersteigen.<sup>17</sup> Aus gleichen Gründen dürfte das Globaleinkommen auch allgemein kein akzeptabler Indikator der wirtschaftlichen Lage von Ehegatten sein. Ermöglicht eine fehlende Erwerbstätigkeit einer der Ehegatten es, dass der andere die die Haushaltsführung übernimmt, handelt es sich doch offenkundig um eine andere wirtschaftliche Lage, als wenn zwei Ehegatten mit dem gleichen Gesamteinkommen diese Aufgaben als Folge einer Erwerbstätigkeit beider ceteris paribus von Dritten erledigen lassen.

Gegen diese Argumentation ist nun – auch jenseits eines möglichen Definitionsstreits – der Einwand zu erwarten, häusliche Dienste seien steuerlich nicht als Einkommen zu erfassen, weil sie sich praktisch nicht ermitteln lassen. Für eine Prüfung der Relevanz dieses Arguments für eine Rechtfertigung des Splittingverfahrens ist jedoch darauf zu verweisen, dass es in diesem Kontext nicht um eine Einbeziehung von häuslichen Diensten in den steuerlichen Einkommensbegriff geht. Würde das auf indirekte Weise dadurch versucht, dass nur das Verheiratetsein (oder der Fall einer Einverdienerhe) als Indikator für – zu versteuernde – häusliche Dienste genommen wird, wäre das (unter den Bedingungen der in der Moderne anzutreffenden Formen des Zusammenlebens von Menschen) zwar eine unerträgliche Diskriminie-

---

<sup>17</sup> Konkret liegt es nahe, in diesem Zusammenhang an den Fall zu denken, dass – unter den im Übrigen vorausgesetzten Bedingungen – ein Junggeselle oder ein Witwer seine Haushälterin heiratet. Dies ist allerdings sicherlich nicht der Normalfall einer „intakten Durchschnittsehe“, auf den das BUNDESVERFASSUNGSGERICHT (1982, S. 347) und mit ihm SCHERF (1990, S. 273) seine Argumentation abstellt. Bei einem solchen Gegeneinwand stellt sich jedoch die Frage, ob es sich bei der Bedin-

rung des Rechtsinstituts der Ehe. Aber um diese Diskriminierung zu vermeiden, ist es nicht erforderlich, dass gerade in den Fällen, in denen (wie im Fall von Alleinverdieneren) pragmatisch vieles auf eine besonders umfangreich im häuslichen Bereich erfolgende (Eigen-)Produktion hindeutet, diese noch zusätzlich mit den Steuervorteilen des Splittings zu belohnen. „Rein ökonomisch“ – sofern also solche Ehen im Sinne des Urteilsspruchs des Bundesfinanzhofs etwa mit Blick auf die Erziehung von Kindern keinen besonderen Schutz verdienen – lässt sich mithin auf diese Weise eine Begründung für die Splittingvorteile nicht herleiten. Das Gegenteil ist vielmehr richtig, vor allem auch dann, wenn die Reinvermögenszugangstheorie des Einkommens oder ein sonstiger ökonomisch akzeptabler Einkommensbegriff den Orientierungsmaßstab für die Bestimmung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs zu liefern hat.

## **2. Das Argument der Verbrauchs- respektive Einkommensverwendungsgemeinschaft**

### *a) Die Berücksichtigung von „Haushaltersparnissen“; der Verbrauch als problematischer einkommensteuerlicher Gleichheitsmaßstab*

Unter Bezug auf entsprechende Äußerungen des Bundesverfassungsgerichts wird das Ehegattensplitting damit gerechtfertigt, dass Eheleute eine Verbrauchsgemeinschaft bilden. Ohne eine Klärung des Begriffs und ohne empirische Untersuchungen liegt es für den Fall intakter Durchschnittsehen in der Tat nahe, von einer solchen Existenz auszugehen. Das gemeinsame Essen und Wohnen von Eheleuten sind dafür schon ein hinreichender Beleg. Anzuführen ist vor allem auch die gemeinsame Nutzung „haushaltsinterner Kollektivgüter“<sup>18</sup>, die die sogenannten Haushaltersparnisse ermöglichen. Aber aus den gleichen Gründen, wie sie sie zuvor mit Blick auf die häuslichen Dienste dargelegt wurden, lassen sich die Splittingvorteile nicht damit rechtfertigen, dass Ehen mit Haushaltersparnissen verbundene Verbrauchsgemeinschaften bilden. Zwar vermögen Haushaltersparnisse wegen des Diskriminierungsverbots von Ehen keine steuerliche Höherbelastung für Eheleute zu begründen. Bei der Rechtfertigung des Splittings geht es jedoch nicht um Höher- sondern um Minderbelastungen. Der dialektische Sprung, aus einem Nicht-Diskriminierungsargument, das in vielen Fällen ohnehin

---

gungskonstellation, die eine Realisierung der maximal möglichen Splittingvorteile erlaubt, überhaupt um einen „Normalfall“ handelt.

<sup>18</sup> HOMBURG (2000, S. 265) spricht mit Blick auf solche Güter von „lokalen öffentlichen Gütern“. Diese dienen ihm speziell – weil sie „eo ipso beiden zugute kommen“ – zur Rechtfertigung der mit dem Splitting erfolgenden hälftigen Zurechnung des Gesamteinkommens.



eine gewisse Begünstigung zur Folge hat, ein Argument für eine noch weitere Begünstigung zu machen, ist schon ein argumentatives Kunststück.

Werden Haushaltsersparnisse als Erkennungsmerkmale von Verbrauchsgemeinschaften begriffen, sind es vermutlich weniger die Haushaltsersparnisse als solche respektive die daraus resultierenden wirtschaftlichen Vorteile, die das Splitting rechtfertigen sollen. Die Betonung liegt vielmehr darauf, dass Eheleute gemeinschaftlich verbrauchen. Sieht man von den Vorteilen der Haushaltsersparnisse ab und argumentiert man rigoros, stellen sich damit die Fragen, wieweit die Gemeinsamkeiten im Verbrauch reichen und in welchem Umfang Verbrauchsgemeinschaften existieren müssen, um eine Anwendung des Splittingverfahrens im Rahmen einer Einkommensteuer zu rechtfertigen? Eine gewisse – wie vielfach auch jenseits von Ehen und Familien anzutreffende – partielle Existenz reicht dafür offenkundig nicht aus. Doch muss es sich für eine Splittingrechtfertigung bei Eheleuten im Normalfall um weitgehend volle Verbrauchsgemeinschaften handeln, und was ist darunter zu verstehen? Angesichts solcher sich aufdrängender Fragen fällt auf, dass solche begrifflichen Präzisierungsbemühungen wohl nicht existieren. Vollends fehlt es – jedenfalls nach meiner Kenntnis – damit an geeigneten empirischen Untersuchungen, wobei es mit Blick auf eine Diskussion um die Berechtigung von Splittingvorteilen besonders wichtig wäre herauszufinden, ob das Ausmaß, in dem Eheleute Verbrauchsgemeinschaften bilden, womöglich mit der Einkommenshöhe und den Einkommensdifferenzen der beiden Ehegatten variiert. Dass solche Untersuchungen nicht vorliegen und es sogar an differenzierten Begriffsklärungen fehlt, deutet schon für sich genommen darauf hin, dass es bei der Splittingrechtfertigung mit der Begründungssorgfalt nicht sonderlich genau genommen wird.

Trotz der wissenschaftlich unbefriedigenden Argumentationslage soll auch hier keine weiteren Klärung des Begriffs der Verbrauchsgemeinschaft versucht werden. Unabhängig davon, wie sie ausfällt, stellt sich nämlich die – steuertheoretisch an sich prioritäre – Frage, wieso eigentlich eine Existenz oder Nicht-Existenz einer (wie auch immer konkret zu verstehenden) ehelichen Verbrauchsgemeinschaft für die Rechtfertigung eines im Rahmen einer Einkommensteuer erfolgenden Ehegattensplittings eine Relevanz haben soll.<sup>19</sup> Das Argument der Verbrauchsgemeinschaft (und einer hälftigen Teilhabe der Ehegatten am gemeinsamen Konsum), so sollte man unbefangen erwarten, könnte doch höchstens ein Splittingverfahren im

---

<sup>19</sup> Ließe sich das Ehegattensplitting mit dem Argument des Bestehens einer Verbrauchsgemeinschaft rechtfertigen, wäre obendrein zu fragen – und diese Frage wird ja seit einiger Zeit auch intensiv gestellt, weshalb nicht auch außereheliche Ver-

Rahmen einer – als direkte Besteuerung des persönlichen Konsums zu denkenden – „Ausgabensteuer“ begründen. Bei der Einkommensteuer geht es um eine Besteuerung von Einkommen und nicht von Konsum oder Konsumausgaben. Im Sinne der bisherigen Argumentationslogik hätte demzufolge das Bestehen von Verbrauchsgemeinschaften nur insoweit zu interessieren, wie es sich beim Verbrauch um einen Teil der gesamten Einkommensverwendung handelt. Ausschlaggebend hätte jedoch nicht die Frage zu sein, ob Ehegatten Verbrauchsgemeinschaften bilden, sondern ob sie „Einkommensverwendungsgemeinschaften“ in dem Sinne bilden, dass beide im gleichen Umfang von den zugeflossenen Einkommen profitieren.

*b) Die Berücksichtigung von Zugewinn- und Versorgungsausgleich*

Der Begriff der Einkommensverwendungsgemeinschaft ist bei Erörterungen um die Rechtfertigung des Splitting m.W. nicht üblich. Gleichwohl sind allenthalben Argumente anzutreffen, die sich unter einen solchen Begriff subsumieren lassen.<sup>20</sup> Stärker als bei den hier im Vordergrund stehenden Autoren wird dabei in der steuerjuristisch geprägten Literatur Aufhebens von den zivilrechtlich vereinbarten ehelichen Güterständen gemacht, und steuerjuristisch finden sich Einwände dagegen, auch bei einer von den Ehegatten vereinbarten Gütertrennung die Privilegien des Splittings zu gewähren.<sup>21</sup> Eine Berechtigung habe das Ehegattensplitting nur für den Fall eines bestehenden Zugewinn- und Versorgungsausgleichs. Diese Aussage wird hier so aufgefasst, dass damit das Ehegattensplitting mit der Behauptung gerechtfertigt werden soll, Ehegatten bildeten im Normalfall eines Zugewinn- und Versorgungsausgleichs eine die Vermögensbildung einschließende Einkommensverwendungsgemeinschaft. Wegen des Zugewinn- und Versorgungsausgleichs sei diese – zusammen mit der hier einmal als zutreffend unterstellten Verbrauchsgemeinschaft mit weitgehend hälftiger Teilung – mit einer hälftigen Teilhabe eines jeden Ehegatten am Gesamteinkommen verbunden, und dieser Tatbestand vermöchte das Ehegattensplitting zu rechtfertigen. In dieser Perspektive ist der kritische Punkt der Splittingrechtfertigung, ob der eheliche Güterstand des Zugewinnausgleichs als hälftige Teilhabe an dem für eine Vermögensbildung verwendeten Einkommen aufzufassen ist.<sup>22</sup>

---

brauchsgemeinschaften (von Personen mit tendenziell gleichem Lebensstandard) die steuerlichen Vorteile des Splittingverfahrens in Anspruch nehmen dürfen. Zu sich in diesem Kontext stellenden Fragen vgl. auch HACKMANN 2002a und 2002b.

<sup>20</sup> Vom Wortsinn her könnte es bei einer gemeinsamen Einkommensverwendung auch naheliegen daran zu denken, dass die Verwendungsentscheidungen faktisch gemeinsam getroffen werden. Dies ist hier jedoch nicht gemeint und dürfte auch kaum überzeugendere Splittingrechtfertigungsgründe liefern.

<sup>21</sup> So etwa VOGEL (1999, S. 208 f.).

<sup>22</sup> Zur Gütergemeinschaft und zu anderen ehelichen Güterständen s. auch VOGEL 1999.

Was nun die Teilhabe der Ehegatten an der Vermögensbildung bei einem bestehenden Zugewinnausgleich betrifft, so hat über ein entstandenes und den Ehegatten zufließendes Einkommen – unabhängig von dem Bestehen von Unterhaltsverpflichtungen – zunächst immer nur der Ehegatte ein Verfügungs- und Aneignungsrecht, der das betreffende Einkommen als Erträge aus seinem Vermögen oder als Arbeitseinkommen erhält. Der Zugewinnausgleich (wie traditionell auch der Ausgleich von Renten- und Versorgungsanswartschaften) bezieht sich nicht auf den Zeitpunkt oder die Periode des Einkommensanfalls, sondern nur auf den einer Eheauflösung.<sup>23</sup> Insofern kommt ein gebildetes (und dann noch existentes) Vermögen beim Zugewinnausgleich beiden Ehegatten zugute, wenn es sich nicht um den Normalfall einer Eheauflösung durch Tod handelt. Ein (vermögenslos) verstorbener Ehegatte kann allerdings nicht einmal von Todes wegen über „seinen Teil“ des Zugewinns verfügen. Auch wenn der größere Teil des Zugewinns im Vermögen eines verstorbenen Ehegatten steckt, hat der überlebende Ehegatte darauf im Regelfall keinen gesonderten Zugriff; der Zugewinnausgleich geht in der Regel vielmehr im Erbe auf. Wie dies auch immer einkommensteuerlich zu werten ist, bei intakten Durchschnittsehen gibt es zu Lebzeiten der Ehegatte jedenfalls keine hälftige Teilhabe am Zugewinn.

Die übliche Rechtfertigungsargumentation des Ehegattensplittings mit dem Zugewinnausgleich ist also vor allem auf den Scheidungsfall zugeschnitten. Aber auch dann ist zu beachten, dass es um eine Vermögens- und nicht um eine Einkommensaufteilung geht. Zu berücksichtigen ist ferner, dass für keinen der Ehegatten eine Verpflichtung besteht, zu einer Vermögensbildung beizutragen und speziell dass die Verwaltungsbeschränkungen des Vermögens (gemäß §§ 1365 und 1369 BGB), auf die das Verfassungsgericht mit seiner Entscheidung vom 3.12. 82 verweist, einen Ehegatten – im Falle einer drohenden Trennung unter Lebenden – kaum wirksam daran hindern können, nicht geringe Teile seines Vermögens dem Zugriff seines Ehepartners zu entziehen.<sup>24</sup> Aus einkommensteuerlicher Sicht ist schließlich der Zeitpunkt eines Einkommensanfalls nicht als gleichgültig zu werten. Immerhin basiert die Einkommensbesteuerung in Deutschland auf dem Jahresprinzip. Da es während der andauernden Existenz der Ehe noch keinen Zugewinnausgleich gibt, erstaunt es aus einer förmli-

---

<sup>23</sup> „Der gesetzliche Güterstand der Zugewinnngemeinschaft beruht während der Ehe auf dem Grundsatz der *Gütertrennung*“, BÖCKENFÖRDE (1986,S. 339; auch im Original kursiv).

<sup>24</sup> S. in diesem Zusammenhang auch den Hinweis bei LINGEMANN (1994, S. 174) auf die Erfahrungen von Familienrichtern.

chen Sicht, wieso das Rechtsinstitut des Zugewinnausgleichs in der Zeit des Zusammenlebens von Ehegatten überhaupt eine steuerliche Wirkung soll entfalten können.<sup>25</sup>

Auch wenn mit Blick auf den aus Konsumgüterkäufen resultierenden Verbrauch die Annahme einer hälftigen Teilung (bei den Ehegatten mit den hohen Splittingvorteilen) nicht abwegig sein sollte, so ist vor dem Hintergrund der soeben ausgeführten Gegebenheiten insgesamt dennoch zu schlussfolgern, dass es bezüglich der Vermögensbildung bzw. des Sparens nicht angebracht ist, von einer Einkommensverwendungsgemeinschaft zu sprechen.<sup>26</sup> Wie bei einer unter den Ehegatten vereinbarten Gütertrennung haben auch beim Zugewinnausgleich die betreffenden Einkommensbezieher das Verfügungsrecht über das Einkommen und während des Bestehens der Ehe grundsätzlich gleichfalls das Verfügungsrecht über das aus diesem Einkommen gebildete Vermögen und über die aus dem gebildeten Vermögen resultierenden Erträge. Insofern ist Homburg zuzustimmen, wenn er zwischen dem Fall der Gütertrennung und dem Zugewinnausgleich keinen Unterschied sieht. Aus dieser Gemeinsamkeit ergeben sich aber andere als die von ihm gezogenen Konsequenzen. Mit Blick auf die für eine Vermögensbildung verwendeten Einkommensteile ist ein Splitting nicht gerechtfertigt. Zwar sind bei einem – relativ zum gemeinsamen Konsum – geringen Sparen die Unterschiede in der Höhe der an sich auf die einzelnen Ehegatten entfallenden Beträge zu den sich bei hälftiger Teilung ergebenden Beträgen vermutlich nicht erheblich, so dass diese Unterschiede sich pragmatisch dann wohl vernachlässigen lassen. Davon kann regelmäßig aber nur bei eher niedrigen Einkommen ausgegangen werden. Bei hohen Einkommen und großen Einkommensdifferenzen in der Höhe der bezogenen „Markteinkommen“ ist damit jedoch nicht zu rechnen. Hohe Einkommen insgesamt bei größeren Einkommensunterschieden der Ehegatten bezeichnen aber gerade die Umstände, die die sehr hohen Splittingvorteile zur Konsequenz haben, die für viele den Anstoß geben, die Angemessenheit des Splittingverfahrens zu hinterfragen.

---

<sup>25</sup> Dazu passend artikuliert auch SCHERF (2000, S. 274) eine Reserve gegen eine Rechtfertigung des Splittings mit dem Zugewinnausgleich, indem er auf POHMER verweist, der bezüglich des Zugewinns von einer Fiktion spricht.

<sup>26</sup> Auch dass in den Bundestag der Entwurf eines Gesetzes eingebracht wurde, das nichtverdienenden Ehegatten das Recht auf ein angemessenes Wirtschafts- und Haushaltsgeld einräumen und die Ehegatten vor allem zu einer wechselseitigen Offenlegung ihrer Vermögensverhältnisse verpflichten soll, deutet – wie die Begründungen der Notwendigkeit eines solchen Gesetzes – darauf hin, dass generell nicht von einer Einkommensverwendungsgemeinschaft unter Eheleuten ausgegangen werden kann.

c) *Einkommensverwendungsgemeinschaft bei einem reinvermögenszugangstheoretischen Verständnis des steuerlichen Einkommens*

Bei den bisherigen Erörterungen wurde ein an sich unstrittiges Verständnis des steuerlichen Einkommens vorausgesetzt. Nun zeigen die Diskussionen um den steuerlichen Einkommensbegriff, dass davon nicht ausgegangen werden kann. Diese Diskussionen müssen hier nicht aufgegriffen werden. Gleichwohl ist es angebracht, auf einige begriffssystematische Schwierigkeiten zu verweisen, die sich bei unterschiedlichen Konzipierungen des steuerlichen Einkommensbegriffs und unterschiedlichen Begründungen dafür ergeben. Auch diese – nach meiner Kenntnis in der Literatur gleichfalls gar nicht erst erörterten – Schwierigkeiten sind ein Hinweis darauf, dass der ganze Komplex der Splittingrechtfertigung von Unausgegorenhheiten durchsetzt ist. In diesem Gliederungspunkt werden dabei zunächst die Schlussfolgerungen aufgezeigt, die auf der Basis eines konsequenten reinvermögenszugangstheoretischen Verständnisses zu ziehen sind. Im nächsten Gliederungspunkt kommen sich ergebende Ungeheimtheiten bei einer Anwendung anderer Einkommensverständnisse zur Sprache.

Nach dem Einkommensbegriff des Reinvermögenszugangskonzepts sind Transfers beim Transferempfänger entstandenes Einkommen, und beim Transfergeber handelt es sich um Einkommensverwendungen. Ohne Rücksichtnahme auf sonstige – spezifisch ehe- oder kinderbedingte – Umstände wären reinvermögenszugangstheoretisch deshalb also zunächst einmal die beim Unterhaltsgeber anfallenden Einkommen der Einkommensteuer zu unterwerfen, und obendrein hätte noch der den Unterhalt empfangende Ehegatte diesen bei sich als Einkommen zu versteuern.<sup>27</sup> Die (einem interpersonellen Korrespondenzprinzip entsprechende) Vorstellung, es fände so etwas wie ein „Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit“ statt,<sup>28</sup> lässt sich mithin mit einer konzeptionellen Maßgeblichkeit des reinvermögenszugangstheoretischen Einkommensbegriffs nicht vereinbaren. Wie ein entstandenes Einkommen verwandt wird (oder sogar als Folge eingegangener vertraglicher Verpflichtungen verwandt werden muss), ist reinvermögenszugangstheoretisch unerheblich. Auch ist es gleichgültig, ob der einen Unterhalt empfangende Ehegatte gemäß seinen ehevertraglichen Verpflichtungen häusliche Dienste erbringt<sup>29</sup> oder ob es sich bei ihm um ein Schmuckstück für den Ehegatten re-

---

<sup>27</sup> Für diese reinvermögenszugangstheoretisch sich ergebende Konsequenz s.a. HACKMANN (1973, S. 503).

<sup>28</sup> Für eine ausgefächerte Argumentation mit einer solchen Vorstellung s. LANG 1983.

<sup>29</sup> Insoweit passt die reinvermögenszugangstheoretische Sicht im Grunde zu den zivilrechtlichen Gegebenheiten und den überwiegenden Lebensrealitäten. Demnach sind die Unterhaltsleistungen eines Ehegatten für seinen Ehepartner Einkommensverwendungen, und für den Leistungsempfänger haben sie ökonomisch zumeist den Charakter einer Bezahlung für den „eigenständigen und realen Beitrag [des den Haushalt führenden Ehegatten] zum Familieneinkommen“ (BÖCKENFÖRDE, 1986, S. 339).

spektive – um eine despektierliche Bezeichnung aufzugreifen, auf die Homburg verweist – um ein „Pelztierchen“ handelt. Reinvermögenszugangstheoretisch ist dies alles also – für sich genommen ist das ein erheblicher steuerpraktischer Vorteil – gar nicht zu klären. Die Unterhaltsleistungen mögen ökonomisch eine Bezahlung für erbrachte Dienste sein oder nicht. Obendrein bestünde zwischen einer Verwendung des Einkommens für – mit einer Erbringung von Diensten einhergehenden – Unterhaltszahlungen oder für am Markt erworbene Haushaltsdienste dann kein prinzipieller Unterschied. Nur der vertragliche Rahmen würde sich unterscheiden, und eine konsequente Besteuerung im Sinne des Reinvermögenszugangskonzepts wäre – was im Kontext der Erörterung einer Besteuerung von Unternehmen für viele ein wichtiges Anforderungsmerkmal ist – rechtsform- und entscheidungsneutral. Die sich einstellenden Steuerbelastungskonsequenzen wären jedoch – wie schon an früherer Stelle ausgeführt – geradezu diametral zu denjenigen, die sich nach dem Splittingverfahren ergeben.

Zu den soeben erwähnten Schwierigkeiten einer Splittingbegründung bei einer Konzipierung des steuerlichen Einkommensbegriffs im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie kommt noch eine weitere hinzu. Bei einer strengen Anwendung dieses Konzepts ist die Vorstellung einer hälftigen Teilhabe an einem Gesamteinkommen aus logischer Sicht im Grunde Unsinn. Sind die zufließenden Transfers Einkommen, variiert schließlich die Summe der Einkommen beider Ehegatten ceteris paribus mit der Höhe der von einem an den anderen Ehegatten geleisteten Transfers. Eine hälftige „Teilhabe“ am Gesamteinkommen ist dann nur möglich, wenn keine Transfers geleistet werden und beide obendrein aus anderen Quellen schon ein gleich hohes Einkommen haben oder bei gleichzeitiger Gültigkeit dieser letzten Bedingung, wenn beide sich wechselseitig mit gleich hohen Transfers „unterhalten“.

*d) Splittingrechtfertigung bei nutzen- und bei marktorientierten steuerlichen Einkommensverständnissen*

Mit der Reinvermögenszugangstheorie (wie auch mit dem kapitaltheoretischen Gewinn- und Einkommensbegriff) wird Einkommen mit Blick auf die Entstehungsseite des Einkommens definiert. Das Argument der Verbrauchs- und Einkommensverwendungsgemeinschaft bezieht sich jedoch auf die Verwendungsseite des Einkommens. Es spricht einiges dafür, dass die nicht klare argumentative Trennung zwischen diesen beiden Einkommenseiten Verwirrung stiftet. Wie die vorstehenden Erörterungen zu den logischen Implikationen eines reinvermögenszugangstheoretischen Einkommensverständnisses zeigen, ist eine Vermischung beider Betrachtungsebenen in der Gefahr, die grundlegenden Zusammenhänge zu verdunkeln, auch

wenn buchhalterisch gilt, dass das verwendete Einkommen immer so hoch ist wie das entstandene.

Die Vorliebe für das Argumentieren mit verwendungsorientierten Einkommensverständnissen im Kontext von Steuerverteilungsfragen ist nach meinem Urteil – jedenfalls im finanzwissenschaftlichen Bereich – vor allem darauf zurückzuführen, dass die Finanzwissenschaft ihre utilitaristischen Eierschalen immer noch nicht abgelegt hat. Deshalb gilt das Bedürfnisbefriedigungsniveau als das Maß der steuerlichen Leistungsfähigkeit und deshalb soll es bei der Besteuerung um ein Steueropfer gehen und anderes mehr. Nicht auf das entstandene – im Sinne der Reinvermögenszugangstheorie als ökonomische Verfügungsmacht bzw. als abstrakten Kaufkraftzuwachs konzipierte<sup>30</sup> – Einkommen soll es letztlich ankommen, sondern darauf, was die Einkommensempfänger daraus nutzenmäßig zu machen verstehen. Wird allerdings der Nutzen des Einkommens zum Maßstab genommen, gibt es einen neuen Anlass zur Verwunderung. Weshalb sollen Unterhaltsaufwendungen für Ehegatten (ob die Hälfte des bezogenen Einkommens darauf verwandt wird oder nicht, interessiert in dieser nutzenorientierten Perspektive überhaupt nicht) dann nicht beim Unterhaltsgeber besteuert werden? Soll damit gesagt werden, dass diese Art einer Einkommensverwendung dem Einkommensverwender keinen Nutzen stiftet. Das wäre absurd. Weshalb hat er denn geheiratet? Das ist doch eine freie Entscheidung.<sup>31</sup>

Nun ist jedoch von einer gesellschaftlichen (offenkundig anstelle einer individuellen) Nutzenbewertung die Rede (S II, 272). Was das auch im Einzelnen bedeuten mag, mit Blick auf eine opfertheoretische – und damit also auf den Einkommensverwendungsnutzen abstellende Argumentation – ist das gleichfalls ein merkwürdiges Argument. In dieser Perspektive müsste eine steuerliche Freistellung von Einkommensverwendungen für den Unterhalt von Kindern oder Ehegatten doch bedeuten, dass der gesellschaftliche Nutzen solcher Einkommensverwendungen null ist. Intendiert ist mit einer steuerlichen Freistellung aber gerade doch das Gegenteil. Speziell mit Blick auf Fragen der Familienbesteuerung führt eine nutzenorientierte Einkommensverwendungssicht mithin von einer Absurdität zur anderen. M.E. ist daraus nur der Schluss zu ziehen, dass sich die Finanzwissenschaft von einer so ausgerichteten normati-

---

<sup>30</sup> S. ausführlicher für das in dieser Perspektive konzipierte Verständnis des entstandenen Einkommens HACKMANN 1983.

<sup>31</sup> Konsequenterweise bestreiten STIGLITZ und SCHÖNFELDER (1989, S. 375) mit einer solchen ökonomistischen Argumentation bekanntermaßen die Möglichkeit, mit Gerechtigkeits- und Verteilungsgesichtspunkten allein einen (kinderbezogenen) Familienlastenausgleich zu rechtfertigen. Schließlich habe ein Paar seine Kinder „freiwillig erworben“. Unter ausdrücklicher Betonung des nur ökonomischen Charakters ihrer Analyse s. für eine solche Argumentation wie für weitere Verweise auch HOMBURG und GRÄFF 1988.

ven Steuerverteilungsperspektive verabschieden sollte, also nicht nur deshalb, weil sie – wie bekannt – auch nicht geeignet ist, über ein nutzenorientiertes bzw. opfertheoretisch interpretiertes Leistungsfähigkeitsprinzip progressive Steuertarife zwingend zu rechtfertigen.

Der Begriff des „Markteinkommens“, wie er von steuerjuristischer Seite verstanden wird, ist wie das reinvermögenszugangstheoretische Einkommen definitionsmäßig auf die Einkommensentstehung zugeschnitten. Die gerade formulierten Vorbehalte gegen eine nutzenorientierte „Einkommensdefinition“ sind dagegen also nicht vorzubringen. Auch ist zumindest logisch eine hälftige Teilhabe beider Ehegatten an dieser Einkommensgröße vorstellbar, wenn die zwischen den Ehegatten bestehenden Beziehungen – was aus ökonomischer Sicht so selbstverständlich nicht ist, aber zum üblichen Verständnis von Markteinkommen gehört – nicht marktalog (als wechselseitige Dienstleistungsbeziehungen mit einer besonderen Form von Entgeltvereinbarungen) gedeutet werden. Gleichwohl vermag auch ein Bezug auf ein Markteinkommenskonzept ein Ehegattensplitting nicht zu rechtfertigen. Auch in einer solchen Perspektive kann – wie schon erörtert – nicht von einer hälftigen Teilung der gesparten Einkommensteile (speziell bei höheren Einkommen und größeren Einkommensunterschieden zwischen den Ehepartner) ausgegangen werden. Wird das für die Einkommensteuer geltende Prinzip der Jährlichkeit nicht als technisches sondern als konzeptionell maßgebliches Wertungsprinzip aufgefasst,<sup>32</sup> ist es wegen des dann gebotenen ausschließlichen Bezugs auf die jeweiligen jahresbezogenen Gegebenheiten (relativ zu einer lebenszeitlichen Argumentationsperspektive) noch problematischer, für die Dauer der Ehe von einer hälftigen Aufteilung des aus dem Jahreseinkommen jährlich gebildeten Vermögens auszugehen.

Weitere Einwände ergeben sich je nach rechtfertigender Deutung des Markteinkommensbegriffs. Wird er im Sinne von Tipke als die auf das Praktikable zurückgenommene Reinvermögenszugangstheorie verstanden,<sup>33</sup> ist nicht zu erkennen, weshalb ein unter Bezug auf die Reinvermögenszugangstheorie – wie oben gezogener – Schluss einer grundsätzlichen Ablehnung des Splittings als Folge einer „Rücknahme auf das Praktikable“ zu ändern ist, wenn – wie noch zu erörtern – steuerpraktische Erfordernisse ein Splitting nicht zwingend gebieten und ein uneingeschränktes Splitting (trotz leichter steuerpraktischer Vorteile) mit massiven selektiven Steuerbegünstigungen einhergeht.

---

<sup>32</sup> Zu dieser Unterscheidung und zu Hinweisen auf Vertreter eines solchen Verständnisses s. TIPKE und LANG (1998, § 9 Rz. 44).

<sup>33</sup> TIPKE (1993, S. 580). HOMBURG (2000, S. 264) zitiert diese Stelle und macht sich die damit artikulierte Vorstellung zueigen.



Stimmigkeitsprobleme gibt es aber ebenso bei einer äquivalenzmäßig ausgerichteten Rechtfertigung des Markteinkommenskonzepts, wie es bei Kirchhof zu finden ist.<sup>34</sup> Danach ist der Rechtfertigungsgrund für eine Einkommensbesteuerung die Marktteilhabe, und die Einkommensteuer übernimmt die Funktion eines Pauschalpreises für die vom Staat bereitgestellte Rechts- und Rahmenordnung, die erst eine Einkommenserzielung am Markt ermöglicht. Selbst wenn die hälftige interne Teilung der Summe der Markteinkommen typische Realität wäre, ist auch in dieser Rechtfertigungsperspektive von Einkommensbesteuerung und steuerlichem Einkommensbegriff nicht zu erkennen, weshalb der Ehegatte mit dem höheren Markteinkommen die Hälfte der Differenz zwischen seinem Einkommen und dem seines Ehepartners nicht bei sich zu versteuern hat. Auch die Einkommensteile, die einem Ehepartner zugute kommen, sind doch nur unter Mithilfe der staatlichen Rechtsordnung und Infrastrukturleistungen erwirtschaftet, und die Ehe selbst und ihr Schutz sind ein Teil der Rechtsordnung. Was könnte mithin eine Rechtfertigung dafür sein, dass bei einer Einkommenszuwendung an den Ehegatten ein Preisnachlass für die vom Staat erbrachten Leistungen zu gewähren ist? Ein Rechtfertigungsargument könnte das Bestehen einer Erwerbsgemeinschaft in dem Sinne sein, dass das Einkommen als Folge der Kooperation der Ehegatten dem einen Ehegatten – trotz zivilrechtlich anderer Einstufungen – eigentlich gar nicht gehört. Wie noch auszuführen, entspricht auch eine solche Deutung von Ehen als Erwerbsgemeinschaften wohl kaum den typischen Realitäten. Der „Preisnachlass“ lässt sich dann nur als Sozialrabatt deuten. Dass die besondere Schutzwürdigkeit der Ehe gerade einen solchen – das Postulat der Globaleinkommensbesteuerung bzw. das Splitting rechtfertigenden – Preisnachlass zu begründen vermag ist von vornherein kaum zu erwarten. Selbst wenn das anders zu sehen wäre, würde das noch nicht bedeuten, dass sich damit auch das Postulat der Globaleinkommensbesteuerung aus einer Sicht der Einkommensteuer als Preis für die durch den Staat ermöglichte Marktteilhabe ableiten ließe.

### **3. Sozial- und eherechtliche Unterhaltsregelungen als Orientierungsmaßstäbe**

Zur Rechtfertigung der „steuerrechtlich so umstrittene[n] Zusammenveranlagung, die auf der Vorstellung beruht, dass Eheleute eine wirtschaftliche Einheit bilden“ verweist Homburg (II, 267) darauf, dass die Zusammenveranlagung das gesamte Sozialrecht durchzieht. Wer im Steuerrecht strikt das Individualprinzip verwirklicht sehen wolle, der müsse dasselbe Prinzip auch im Sozialrecht gelten lassen. Eine solche Auffassung verdient auch nach meiner Ein-

---

<sup>34</sup> KIRCHHOF 1988.

schätzung eine uneingeschränkte Zustimmung, und es lassen sich auf seiner Basis auch grundlegend wichtige familiensteuerliche Konsequenzen ableiten.<sup>35</sup> Mit Blick auf die Vermeidung einer Ehediskriminierung sind dabei zudem die den Scheidungsunterhalt betreffenden steuerlichen Regelungen zu beachten.<sup>36</sup> Gleichwohl impliziert die Ablehnung eines strikt verstandenen Individualprinzips noch keine Zusammenveranlagung, und vor allem ergibt sich daraus keine Anerkennung des Postulats der Globaleinkommensbesteuerung und des Ehegattensplittings als logische Konsequenz. Nach den Maßstäben des Sozialhilferechts ließe sich nur eine steuerliche Absetzbarkeit des einen Unterhalt leistenden Ehegatten in Höhe des sozialhilfrechtlichen Existenzminimums rechtfertigen – und dies obendrein auch nur dann, wenn der den Unterhalt empfangende Ehepartner noch in der Weise bedürftig ist, dass ihm keine Erwerbstätigkeit zugemutet werden kann.

Söhn begründet die Verfassungskonformität des Ehegattensplittings mit dem richterrechtlichen Halbteilungsgrundsatz.<sup>37</sup> Dieser Grundsatz kennzeichnet das eheliche Unterhaltsrecht und kommt förmlich bei getrennt lebenden Ehegatten zur Anwendung. Nach der richterlichen Praxis wird durchweg eine hälftige Teilung des verfügbaren Einkommens zwischen den Ehegatten als das geeignete Verfahren angesehen, beiden Ehegatten eine gleiche Teilhabe beider Ehegatten am Lebensstandard zu sichern. Eine solche gleiche Teilhabe ist zivilrechtlich geboten – und zwar auch für zusammenlebende Ehegatten. Wenn die steuerrechtlich erzielten Einkünfte zur Hälfte auf getrennt lebende Ehegatten aufzuteilen sind, dann spricht – jedenfalls auf den ersten Blick – in der Tat nichts dagegen, auch bei zusammenlebenden Ehegatten die familienrechtlich gebotene hälftige Teilhabe am Lebensstandard als hälftige Beteiligung an den steuerrechtlich zugeflossenen Einkünften aufzufassen.<sup>38</sup>

Angesichts der vorgestellten unterhaltsrechtlichen Argumentationsperspektive liegt zunächst die Erwartung nahe, daß nicht nur zusammenlebende sondern auch getrennt lebende Ehegat-

---

<sup>35</sup> Für eine Orientierung am Sozialrecht s. gleichfalls VOLLMER (1998, S. 56 ff. und S. 100).

<sup>36</sup> Werden die sich im Scheidungsfall ergebenden Steuerentlastungen als Referenz (bzw. als unverzichtbar geboten) genommen, verringert das – wie SCHERF (2000 S. 270 f.) darlegt – erheblich die aus dem Ehegattensplitting resultierenden Vorteile, mit der Konsequenz, dass die Abschaffung des Ehegattensplittings als Finanzierungsquelle für andere Aufgaben deutlich an Attraktivität verlieren dürfte. Politisch ist dies vermutlich das stärkste Argument zugunsten einer Beibehaltung des Ehegattensplittings. Die sich stellenden Grundsatzfragen – wie auch die Frage der Angemessenheit des Ausmaßes der steuerlichen Begünstigung des Scheidungsunterhalts – sind damit jedoch nicht beantwortet.

<sup>37</sup> S. dazu und zum Folgenden SÖHN (2000, S. 426 ff.); ohne weitere Hinweise beziehen sich die Seitenangaben im folgenden Text auf diese Abhandlung.

<sup>38</sup> Dies gilt aber nur „auf den ersten Blick“. Bei genauerem Hinsehen ist zu berücksichtigen, dass es sich bei getrennt lebenden – im Unterschied zu zusammenlebenden – Ehegatten nicht mehr um eine Dienstleistungsgemeinschaft handelt. Die Unterhaltsleistungen an getrennt lebende Ehegatten können ökonomisch mithin nicht als Bezahlungen für aktuell geleistete Dienste verstanden werden, sondern höchstens als Zahlungen für solche Dienste, wie sie ex ante (bei der Eheschließung) erwartet bzw. wie sie zur Zeit des Zusammenlebens erbracht wurden.

ten sollten das Splittingverfahren anwenden dürfen. Zu der Frage, ob nicht diese Konsequenz zu ziehen ist, äußert sich Söhn jedoch nicht auf eine ausdrückliche Weise. So wie er argumentiert, ist jedenfalls nicht zu erkennen, weshalb der Steuergesetzgeber einen Unterschied zwischen zusammenlebenden und getrennt lebenden Ehegatten machen darf.<sup>39</sup> Vermutlich dürfte Söhn die Rechtfertigung einer solchen Differenzierung damit in einen Zusammenhang bringen, daß er das Ehegattensplitting nur als verfassungskonform begründet ansieht, nicht jedoch auch als verfassungsrechtlich zwingend (S. 433). Daß das Splitting verfassungsrechtlich nicht zwingend geboten ist, ist nach Söhn damit in einen Zusammenhang zu bringen, daß auch der Halbteilungsgrundsatz keine strikte Anwendung findet. Dies gilt – abgesehen vom sog. Erwerbstätigkeitsbonus – speziell bei sehr hohen Einkommen. Da der Gesetzgeber an sich nur zu einer steuerlichen Berücksichtigung des zivilrechtlich gebotenen und in diesem Sinne zwangsläufigen Unterhalts verpflichtet ist, könnte er mithin auch anders verfahren und eine „Freibetragslösung“ respektive ein „tatsächliches Realsplitting“ vorsehen. Für die sehr hohen Einkommen hätte dies die belastungsmäßige Konsequenz einer Splittingbegrenzung.

In der Perspektive von Söhn resultiert die Verfassungskonformität des Ehegattensplittings aus einer „im Interesse der Praktikabilität der Besteuerung“ erfolgenden „typisierende(n) Vereinfachung, die eine leistungsfähigkeitskonforme Besteuerung der Ehegatten in Anlehnung an das zivilrechtliche Unterhaltsrecht ‚massenfallgerechter‘ macht“ (S. 430) und zu einer solchen Praxis der „Pauschalierung, Typisierung und Generalisierung“ sei der Gesetzgeber befugt (S. 429).<sup>40</sup> Wie schon zuvor in einem ähnlichen Kontext bemerkt, berührt an dieser Argumentation merkwürdig, daß die – gemessen an den tatsächlichen Unterhaltspflichten gemessene – systematisch zu günstige Besteuerung von Einkommensreichen mit Unterhaltspflichten begründet wird, wie sie typischerweise bei den weniger gut Gestellten bestehen. Sofern keine hinreichend gewichtigen weiteren Gegengründe gegen eine andere Vorgehensweise sprechen, ist es vor diesem Hintergrund nach meiner Einschätzung aus Gründen von Sachgerechtigkeit bzw. Willkürfreiheit geboten, die Typisierung nach Maßgabe des Halbteilungsgrundsatzes auf die unteren Einkommenschichten zu begrenzen. Ein wie von mir vorgeschlagenes – und nachfolgend (unter IV2.) noch etwas genauer zu erläuterndes – „modifiziertes Splitting“ vermag genau dies zu leisten. Unabhängig von der Antwort auf die Frage, was bei einer umfassenden Urteilssicht von diesem Verfahren zu halten ist, ist an dieser Stelle jedoch erst einmal

---

<sup>39</sup> SÖHN 2000 verweist allerdings (S. 432) auf den besonderen Schutz der Ehe, ohne dass dabei jedoch deutlich wird, welche Funktion diese Schutzaufgabe in seinem Argumentationsgefüge hat.

<sup>40</sup> Zum Typisierungsargument bei SÖHN 2000 s. auch S. 423 und den dortigen Verweis auf eine Entscheidung des Verfassungsgerichts vom 25. 9. 1992.

festzuhalten, dass der sog. Halbteilungsgrundsatz – wie es auch von Söhn gesehen wird – für sich genommen nicht ausreicht, um zwingend ein Ehegattensplitting mit dem Divisor zwei zu begründen.

#### **IV. Erwerbsgemeinschaft als Rechtfertigungsansatz**

##### **1. Häftiger Beitrag eines jeden Ehepartners zum gemeinsamen Einkommen und fehlende individuelle Zurechenbarkeit**

Neben der Verbrauchsgemeinschaft wird für die Rechtfertigung des Ehegattensplittings traditionell das Argument des Bestehens einer Erwerbsgemeinschaft bemüht. Es wird eine Gemeinsamkeit von Ehen mit „sonstigen Erwerbsgemeinschaften – etwa der GbR, der OHG oder KG“ gesehen.<sup>41</sup> Das Abstellen auf „Erwerbsgemeinschaft“ hat den Vorteil, dass das Augenmerk damit unmittelbar auf die Einkommensentstehung gerichtet wird. Lassen sich Ehen wirtschaftlich tatsächlich so deuten wie offene Handelsgesellschaften und leistete jeder der Ehepartner einen gleichen Beitrag zum gemeinsam Erworbenen (oder hätte er darauf ein direktes und förmlich abgesichertes hälftiges Zugriffsrecht) wäre das ein Bedingungsrahmen, der in der Tat das Postulat der Globaleinkommensbesteuerung zu rechtfertigen vermöchte.<sup>42</sup> Nach meiner Einschätzung bedarf es – s. auch die Hinweise in der vorletzten Anmerkung – keiner ausführlichen Darlegungen, dass heutzutage die faktischen Verhältnisse diesem Bedingungsrahmen überwiegend nicht entsprechen.

Unabhängig davon könnte dennoch erwogen werden, dass das Bestehen von Synergieeffekten eine das Postulat der Globaleinkommensbesteuerung rechtfertigende Erwerbsgemeinschaft zu begründen vermag.<sup>43</sup> Das Ausscheiden einer der einer Erwerbsgemeinschaft angehörenden Personen müsste sich dann allerdings – aufgrund der Eigenart der Tätigkeiten – unvermeidlich auf die Erwerbstätigkeit der anderen Person oder Personen auswirken und deren Erwerbserfolg mindern. Obendrein müsste sich eine sinnvolle Zurechnung der gemeinsam er-

---

<sup>41</sup> KIRCHHOF (2002, S. 9). Sind beide Ehegatten erwerbstätig und ist die Ehe kinderlos, ist bei KIRCHHOF (1986, S. 120) allerdings auch von einer wirtschaftlichen Selbständigkeit beider Ehepartner die Rede. Außerdem bestimme die Zugehörigkeit zu einer Familie heutzutage „nicht mehr den Beruf und das Erwerbseinkommen, sondern allenfalls Unterhaltsanspruch und Unterhaltungspflicht“ und habe die Familie „ihren Charakter als Erwerbsbetrieb verloren“ (S. 118).

<sup>42</sup> Bei hälftiger Teilung des von außen bezogenen Einkommens wäre eine andere Möglichkeit die Wertung des Transfers in Höhe der Hälfte der Einkommensdifferenz an den weniger verdienenden Ehegatten als Kosten der Einkommenserzielung bzw. als Betriebsausgaben. Abgesehen von der schon erörterten Irreabilität der Hälfte der Teilung bereitet auch eine solche Deutungssicht wegen der Variabilität von so verstandenen Betriebsausgaben mit der Höhe der Einkommensdifferenz Schwierigkeiten.

<sup>43</sup> „so daß bei einer Einverdiener Ehe der nicht berufstätige Ehegatte das Einkommen des Berufstätigen gleichsam ‘mitverdient’ habe“, SÖHN (2000, S. 422) unter Bezug auf VOGEL.

zielten Einkommen praktisch nicht vornehmen lassen, und es dürften keine von einer hälftigen Aufteilung merklich abweichenden Aufteilungsverträge des gemeinsam erwirtschafteten Einkommens bestehen, weil sonst ja – wie bei einer OHG – der Weg einer Individualbesteuerung zu beschreiten wäre. Ohne die genannten Voraussetzungen im Einzelnen zu prüfen und ohne ihre gelegentliche Erfüllung bei Ehegatten auszuschließen, kann es aber nicht strittig sein, dass Synergieeffekte der beschriebenen Art im Allgemeinen höchstens eine marginale Bedeutung haben. Auch für eine pragmatisch nur halbwegs befriedigende Begründung eines – generell anzuwendenden – Ehegattensplittings reichen sie mithin nicht aus. Unter den Bedingungen der Moderne dürfte sogar zumeist gelten, dass das von jemandem bezogene „Markteinkommen“ in einem kausalanalytisch akzeptablen Sinn von der Existenz seines (oder eines) Ehegatten gar nicht abhängt. Selbst insoweit eine solche Abhängigkeit existiert, stellt sich noch die Frage, ob und weshalb nicht auch andere (häufig weit bedeutsamere) Abhängigkeiten dieser Art – etwa die Bedeutung der Ratschläge von Eltern und Freunden und diverser sonstiger „Netzwerke“ respektive Beziehungsgeflechte für die individuelle Einkommenserzielung – dann nicht auch den Einbezug anderer Personen in eine Globaleinkommensbesteuerung zu begründen vermögen. Vollends vor diesem Hintergrund vermag eine Rechtfertigung des Ehegattensplittings mit erwerbsbezogenen Synergieeffekten des ehelichen Zusammenlebens nicht zu überzeugen.

## **2. Unterschiede in der Übertragbarkeit von Einkünftequellen**

Das Bundesverfassungsgericht führt zur Rechtfertigung des Splittingverfahrens an, dass dadurch eine Benachteiligung von „Eheleute[n] mit mittleren und kleineren Einkommen in der Progressionszone, vor allem Arbeitnehmer gegenüber Eheleuten mit hohem Einkommen, vor allem Gewerbetreibenden und freiberuflich Tätigen“ vermieden wird.<sup>44</sup> Mit einer Vermeidung von Benachteiligungen argumentiert auch Scherf (S II, 273). Der Hintergrund für eine solche Argumentation ist die (vergleichsweise bequeme) Möglichkeit für Gewerbetreibende und Freiberufler, durch entsprechende arbeits- und gesellschaftsvertragliche Regelungen Einkünftequellen auf ihre Ehegatten zu übertragen. Wird von etwa involvierten steuerlichen Schenkungsfolgen abgesehen, gilt dies auch für die Bezieher von Vermögenseinkünften, wohingegen (normalen) Arbeitnehmern solche Möglichkeiten nicht offenstehen. Im Rahmen

---

<sup>44</sup> BUNDESVERFASSUNGSGERICHT (1982, S. 347). – Diese Argumentation berührt auch deshalb merkwürdig, weil die (als absolute Steuerersparnis gemessene) geringe Benachteiligung von Eheleuten mit kleinen Einkommen dafür herhalten muss, betragsmäßig bedeutende Steuerersparnisse für Eheleute mit hohen Einkommen zu rechtfertigen und dabei gar nicht erst – s. dazu nachfolgend – nach einer Existenz besserer Alternativen gefragt wird.

einer Individualbesteuerung könnte ein Teil der steuerpflichtigen Eheleute das Einkommen mithin faktisch (mehr oder weniger) splitten und den anderen wäre dies versagt. Dies stünde in einem Widerspruch zur steuerlichen Gleichbehandlung.

Aus einer individualorientierten Sicht ist diese Argumentation schon im Ansatz problematisch. Wenn Ehegatten sich in dem Sinne als Erwerbsgemeinschaft verstehen, dass sie bei faktisch gegebenen Möglichkeiten – nicht nur zum Schein – aufeinander Einkünftequellen übertragen und daraus (angenähert) eine steuergünstige gleiche Höhe der Einkommen resultiert, dann verstößt das nicht gegen eine individualorientierte Steuerverteilungsgerechtigkeit, wenn andere als Folge eines Fehlens diesbezüglicher Übertragungsmöglichkeiten dies nicht können. Bei einem reinvermögenszugangstheoretischen Einkommensverständnis wäre indessen der Übertragungsvorgang selbst (jedenfalls insoweit am Markt handelbare Vermögenswerte übertragen werden) als einkommenswirksam zu erfassen. Wird von den sich in diesem Kontext stellenden Fragen abgesehen und wird das vergleichsweise Fehlen von Übertragungsmöglichkeiten von Arbeitseinkünften bedauert, dann wäre individualorientiert die Schaffung geeigneter familienrechtlicher Voraussetzungen doch der gebotene Weg. Aus formaler Sicht sollte es dem Gesetzgeber technisch sehr wohl möglich sein, eine Regelung zu institutionalisieren, die (unter Verzicht auf eine Gütergemeinschaft) eine Vereinbarung der Eheleute erlaubt, dass von vornherein die Hälfte der (sich ohne diese Vereinbarung ergebenden) Einkommensdifferenz mit allen darauf bezogenen Verfügungsrechten dem weniger verdienenden Ehegatten gehört.<sup>45</sup> Die wirtschaftliche Position des weniger verdienenden Ehegatten würde dadurch gegenüber einem Zugewinnausgleich auf jeden Fall gestärkt.<sup>46</sup> In welchem Umfang Ehegatten von solchen Gestaltungsmöglichkeiten Gebrauch machen würden, das herauszufinden wäre vor dem Hintergrund der vorherrschenden Splittingrechtfertigungen eine interessante Fragestellung.

Gäbe es kein Ehegattensplitting und wären die Einkommen von Ehegatten individuell zu versteuern, dürften nicht unerhebliche Anreize zu Scheinverträgen bzw. (bei einer fehlen Ein-

---

<sup>45</sup> Dies könnte so weit gehen, dass die Hälfte des Arbeitsentgelts, der Zinserträge und anderer Einkünfte (wie auch zahlungstechnisch immer organisiert) dem Konto des jeweiligen Ehegatten zuzuschreiben wäre. Eine solche „Errungenschaftsgemeinschaft“ ginge, weil sie sich nicht nur auf Arbeitseinkünfte zu beziehen hätte und obendrein individuell verselbständigte Verfügungszuständigkeiten schaffen würde, noch über die Eigentums- und Vermögensgemeinschaft der vormaligen DDR hinaus. S. dazu und zu diesbezüglichen Reformüberlegungen LINGEMANN (1994, S. 174 ff. – Für SÖHN (2000, S. 424 f.) reicht indessen – anders als es steuerjuristisch überwiegend gesehen wird – auch eine Gütergemeinschaft zwischen den Ehegatten noch nicht aus, um das Ehegattensplitting zu rechtfertigen.

<sup>46</sup> Ob es sich mit Blick auf die damit möglicherweise erfolgende Institutionalisierung eines Streitpunktes vor der Eheschließung oder zu Beginn der Ehe um eine gute eherechtliche Regelung handeln würde, ist allerdings nicht so sicher. Obendrein stellen sich besondere Fragen, ob begünstigte Ehegatten dann auch Haftungsverpflichtungen zu übernehmen haben und wie bei Verlusten zu verfahren ist.

kommenswirksamkeit der Übertragungen) zu Scheinübertragungen von Einkunftsquellen bestehen. Die Finanzverwaltung wäre dann im Grunde verpflichtet, viele Verträge auf ihren Scheincharakter hin zu überprüfen, und die bei einer konsequenten Individualbesteuerung anfallenden und rechtsstaatlich gebotenen Prüfkosten dürften häufig das durch die Prüfung erzielbare Steuermehraufkommen übersteigen. Bei einer Anwendung des Grundsatzes der Globaleinkommensbesteuerung werden solche Probleme vermieden, und die Vermeidung dieser Probleme respektive die damit einhergehende Steuervereinfachung ist fraglos ein Attraktionsmerkmal des Ehegattensplittings. Allerdings sind die Steuerausfallkosten für die Nutzung dieses Vereinfachungspotentials (im Vergleich zu dem, was Staat und Bürger sonst an Verwaltungskosten aufwenden) in Einzelfällen sehr hoch. Unter Steuerverwaltungsgesichtspunkten ist vor diesem Hintergrund zu prüfen, ob nicht Besteuerungsverfahren existieren, die die splittingbedingten Steuerausfälle begrenzen und zugleich einen Großteil der verwaltungsmäßigen Vorteile des traditionellen Ehegattensplittings aufweisen. Welche Verfahren diesbezüglich in Frage kommen, in welchem Umfang sie eine Reduktion von Steuerverwaltungskosten (im Vergleich zu einer Individualbesteuerung) gestatten und wie verschiedene vorstellbare Verfahren im Vergleich zueinander abschneiden, ist hier nicht zu untersuchen.

Von der involvierten Anreizlogik her dürfte allerdings ein von mir mit Blick auf die sich stellenden Verwaltungsprobleme vorgeschlagenes Splittingverfahren besonders attraktiv sein.<sup>47</sup> Danach darf der mehrverdienende Ehegatte nach der Verfahrenslogik einer Individualbesteuerung seine einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage maximal um einen – um die eigenen Einkommen des weniger verdienenden Ehegatten gekürzten – Unterhaltsbetrag mindern, wenn der weniger verdienende Ehegatte diesen Kürzungsbetrag seinem zu versteuernden Einkommen hinzurechnet. Die Kürzung um die eigenen Einkommen unterscheidet diese Verfahrensweise eines „modifizierten Splittings“ von der Sonderausgabenlösung des sog. Realsplitting, wie das gültige Steuerrecht eine einkommensteuerliche Berücksichtigung eines Scheidungsunterhalts erlaubt. Die Kürzung passt grundsätzlich auch zu den im Sozialhilferecht üblichen Anrechnungsregelungen. Anders als dort ist sie auch verwaltungsmäßig attraktiv, weil sie das Erfordernis von finanzamtlichen Kontrollen, ob Scheinverträge vorliegen, zahlenmäßig massiv begrenzen würde. Ein Prüfanlass bestünde nur dann, wenn die potentiell zu Unrecht geltend gemachten Einkünfte höher wären als der maximale Unterhaltsbetrag bzw. wenn das modifizierte Splitting im Ergebnis gar nicht zur Anwendung käme. Ein Kontroller-

fordernis würde sich somit durchweg nur in solchen Fällen stellen, in denen es nicht nur um vergleichsweise geringe Steuerminderungen geht. Angesichts solcher Möglichkeiten ist jedenfalls zu erwarten, dass auch Gesichtspunkte der Steuerverwaltung und Steuervereinfachung das Postulat der Globaleinkommensbesteuerung nicht hinreichend zu begründen vermögen.

### **3. Erwerbsneutralität als Rechtfertigungsargument**

Für Homburg sind es nicht Unterschiede in der Übertragbarkeit von Einkunftsquellen oder Synergieeffekte der angesprochenen Art, die für ihn das Bestehen einer Erwerbsgemeinschaft konstituieren. Das Erkennungsmerkmal einer Erwerbsgemeinschaft ist für ihn das gemeinsam verfolgte Ziel der Maximierung des gemeinsamen Einkommens. Wieso dies bei einer überwiegend möglichen individuellen Zurechnung des Einkommens das Postulat der Globaleinkommensbesteuerung begründen kann, ist auf der Basis einer individualorientierten Steuerverteilungssicht dennoch nicht zu erkennen. Irgendwie müsste doch wohl im Sinne der Argumentation des Verfassungsgerichts das Anforderungsmerkmal der hälftigen Teilhabe hinzukommen. Allerdings geht ein solcher Einwand – wie gleichfalls die anderen hier bislang vorgelegten Einwände gegen das Postulat der Globaleinkommensbesteuerung – wohl im Kern an dem vorbei, was für Homburg aus seiner ökonomischen Sicht den Ausschlag für eine Einführung dieses Postulats geben könnte. Der entscheidende Grund dafür dürfte das von ihm angenommene faktische Erwerbsverhalten der Ehegatten sein. Zwar ist seine Unterstellung, dass Ehegatten das Ziel einer Maximierung des gemeinsamen Einkommens verfolgen, problematisch (als würden entgegen allen volkswirtschaftlichen Analysen Ehegatten also nicht etwa Freizeit- oder Bequemlichkeitsvorteile nutzenmäßig gegen einen Einkommenserwerb abwägen). Ohne dafür auf empirische Untersuchungen verweisen zu können, erwarte allerdings auch ich, dass Eheleute in einer intakten Ehe insoweit eine Erwerbsgemeinschaft bilden, dass sie bei einer Entscheidung über eine umfangreichere oder weniger umfangreiche Erwerbstätigkeit nicht auf die Brutto-, sondern auf die Nettoeinkommen achten. Wenn es darum geht, wer von beiden mehr oder weniger ein der Steuer zu unterwerfendes Einkommen erzielen soll, werden vermutlich vor allem die erzielbaren Nettoeinkommen das Entscheidungsverhalten bestimmen. Insofern erfolgt mit der Einkommensbesteuerung eine Zielgrößenbesteue-

---

<sup>47</sup> S. dazu HACKMANN 1973. Während sich bei anderen Formen eine Splittingbegrenzung Kontrollerfordernisse grundsätzlich in allen Fällen stellen, in denen die Begrenzung der Splittingvorteile greift, ist das beim modifizierten Splitting nur bei einer begrenzten Anzahl dieser Fälle so.



rung.<sup>48</sup> Bei einer Besteuerung im Sinne des Postulats der Globaleinkommensbesteuerung werden die Eheleute (unter Vernachlässigung der reinen Entzugseffekte der Besteuerung) deshalb in der Tat die „Spezialisierungsvorteile im gleichen Ausmaß wie in einer Welt ohne Steuern“ nutzen (H II, 265).<sup>49</sup> Weil nur sie systematisch für einheitliche entscheidungsrelevante Grenzsteuersätze sorgt, bewirkt nur eine Globaleinkommensbesteuerung bei progressiven Tarifen hinsichtlich der ehedateninternen Arbeitsteilung systematisch eine steuerliche Entscheidungs- respektive Erwerbsneutralität.

Diese „Erwerbsneutralität“ schließt allerdings nicht aus, dass das Splitting bezüglich anderer Entscheidungsprobleme aneutral wirkt. So verletzt das Splitting die „Heiratsneutralität“;<sup>50</sup> regelmäßig setzt es einen Anreiz zum Heiraten.<sup>51</sup> Aber auch wenn Erwerbsgemeinschaften mit Blick auf ein entscheidungsneutrales Erwerbsverhalten der Eheleute definiert werden, bleibt immer noch die Frage, ob die diesbezügliche Entscheidungsneutralität zur Begründung des Ehegattensplittings ausreicht. Für Homburg scheint sich diese Frage von selbst zu beantworten, weil für ihn wohl – wie er es in der Einleitung zum Ausdruck bringt – „neutral“ dasselbe wie „gerecht“ bedeutet. Diese Auffassung teilt er mit vielen. Die Angemessenheit einer solchen Gleichsetzung ist hier nicht zu erörtern,<sup>52</sup> auch wenn nicht zu erkennen ist, wieso die Neutralität der Besteuerung – und nicht die vom Staat wahrzunehmenden Aufgaben – den Kompass für die Ausrichtung einer normativen Steuerverteilungstheorie abzugeben haben. Auf jeden Fall gibt es keinen Verfassungsgrundsatz, der Steuerneutralität gebietet. Ein solcher Grundsatz wäre auch absurd, weil gänzlich neutrale Steuern praktisch gar nicht möglich sind. Der einfache Verweis auf die Neutralität einer Steuer oder steuerlichen Regel auf einer bestimmten Entscheidungsebene vermag die betreffende Steuer oder Besteuerungsregel deshalb schon logisch nicht zu begründen. Auch bei einer – den Anforderungen einer rationalen Urteilsbildung entsprechenden – Neutralitätsorientierung ist deshalb grundsätzlich ein Abwägen

---

<sup>48</sup> Damit bezieht HOMBURG sich auf – betriebswirtschaftlich verbreitete – Argumentationsweisen, wie sie bei D. SCHNEIDER und anderen zu finden sind. Auch BAREIS 2000 begreift die Einkommensteuer als eine „Zielsteuer“. S. zu den daraus von betriebswirtschaftlicher Seite gezogenen Konsequenzen speziell auch SCHNEIDER 1984 sowie SIEGEL und SCHNEIDER 1994. SIEGEL und SCHNEIDER behandeln in ihren Beiträgen allerdings nicht das Ehegattensplitting, sondern die Frage eines Abzugs (speziell von Kinderfreibeträgen) von der Bemessungsgrundlage einer Einkommensteuer.

<sup>49</sup> Dass eine solche Neutralität besteht, ist auch für das Verfassungsgericht ein wichtiger Gesichtspunkt (s. BUNDESVERFASSUNGSGERICHT 1982, S. 347).

<sup>50</sup> Auch HOMBURG (1997, S. 96) betont das ausdrücklich. S. für die Unmöglichkeit einer in jeder Hinsicht neutralen progressiven Besteuerung der Einkommen von Ehegatten und Familien auch HACKMANN (1979, S. 41 f.).

<sup>51</sup> Nach einer Meldung im Hamburger Abendblatt vom 28. 9. 1995 über eine Umfrage des Taunus Instituts für Kultursociologie im Auftrag der Zeitschrift Petra ist (bei möglichen Mehrfachnennungen) unter 20 Motiven immerhin das Steuermotiv mit 74% der am häufigsten genannte männliche Heiratsgrund (s. Petra, Oktober 1995, 207).

<sup>52</sup> Ob das angemessen ist, ist eine ethische Frage. S. für eine solche Argumentationsperspektive (allerdings mit speziellem Blick auf die Neutralitätseigenschaften einer Konsumbesteuerung) HACKMANN (1996, S. 126 ff.). Auch die bei SCHNEIDER 1984 und SIEGEL und SCHNEIDER 1994 mit Blick auf Kinderfreibeträge zu findende Argumentation ist neutralitätsorientiert ausgerichtet.

von Neutralitätsverletzungen unterschiedlichen Ausmaßes auf unterschiedlichen Entscheidungsebenen erforderlich.

Erfolgt ein solches Abwägen und wird – wie es empirisch wohl der Fall zu sein scheint – berücksichtigt, dass die Arbeitsangebotselastizität bei (Ehe-) Frauen größer ist als bei (ihren) Männern, dann besagt dies, dass (in einer Welt ohne Steuern wie auch im Falle einer steuerlichen „Erwerbsneutralität“ des zuvor erörterten Typs) gleiche Erwerbsmöglichkeiten von Männern eher als von Frauen genutzt werden. Da Einkommensteuern jede Form von Erwerbstätigkeit steuerlich diskriminieren und die allokativen Schädlichkeit dieser Diskriminierung grundsätzlich mit der Arbeitsangebotselastizität zunimmt, ergibt sich daraus – worauf mit Literaturverweisen schon einleitend hingewiesen wurde – gemäß der üblichen Argumentationslogik der sog. Theorie der optimalen Besteuerung die Konsequenz (als „conventional wisdom“), dass die Einkommen von Frauen systematisch niedriger besteuert werden sollten als die von Männern.<sup>53</sup> Haben – wie gleichfalls (noch) der Regelfall – Frauen im Durchschnitt niedrigere Einkommen als Männer, bewirkt eine progressive Individualbesteuerung im Allgemeinen Steuersatzunterschiede dieser Art, während die entscheidungsrelevanten Steuersätze beim Splittingverfahren für (miteinander verheiratete) Männer und Frauen gleich hoch sind. Optimalsteuertheoretisch hat eine Individualbesteuerung mithin durchaus eine gewisse Attraktivität, auch wenn mit ihr kein systematischer Mechanismus verbunden ist, die allokativ bestmöglichen Steuersatzdifferenzen hervorzubringen. Gleichwohl spricht auch eine ausschließlich – wie von der „Neuen Finanzwissenschaft“ verstandene – effizienzorientierte Steuerverteilungssicht eher gegen als für eine Globaleinkommensbesteuerung.

## **V. Eheschutz und Familienfreundlichkeit als Urteilsmaßstäbe**

Nach den bisherigen Prüfungen lässt sich ein generelles Ehegattensplitting nicht zwingend begründen oder zumindest als vertretbar billigen. So wie bislang untersucht, handelt es sich bei ihm somit nicht um eine sachgerechte Besteuerungsregel bzw. um eine im Sinne der Rechtsprechung zum Gleichheitssatz der deutschen Verfassung (Art. 3 GG) willkürfreie Steuernorm. Nun wurden bislang sicherlich nicht alle potentiellen Rechtfertigungsgesichtspunkte einer Prüfung unterzogen. Aus einer verfassungsrechtlichen Sicht fehlt es vor allem an einer Rücksichtnahme auf den nach Art. 6 gebotenen Eheschutz und aus einer ökonomisch finanzwissenschaftlich Sicht an einer Berücksichtigung, dass Ehen positive externe Effekte generie-

ren. In dieser Perspektive werden Ehen mithin nicht in dem Sinne rein individualistisch gesehen, dass es bei ihnen nur um die Beziehungen der Eheleute zueinander geht und es sich bei Eheverträgen nur um besondere im wechselseitigen Interesse abgeschlossene individualistisches Dienstleistungsverträge zwischen Verheirateten handelt, die der Staat wie sonstige Verträge nur zum Schutz der diese Verträge schließenden Vertragsparteien (und zum allgemeinen vertraglichen Vertrauensschutz) bestimmten Regelungen unterwirft.

Dass Rücksichten auf den besonderen Eheschutz das Splittingverfahren in der Lage sind zu begründen, wurde bei seiner Einführung wohl vom Gesetzgeber so gesehen, indem er es unter anderem als „eine besondere Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter“ bezeichnete. Auch dass das Bundesverfassungsgericht mit seinem Urteil vom 3. 11. 82 diese Aussage zustimmend zitiert, mag als eine Begründung des Ehegattensplittings mit dem Eheschutz verstanden werden.<sup>54</sup> Dem stehen indes gegenläufige Auffassungen gegenüber. K. Vogel klassifiziert eine solche Einschätzung – ohne dafür jedoch konkrete Gründe zu benennen – als irreführend.<sup>55</sup> Für Böckenförde ist der Maßstab die Familienfreundlichkeit und nicht etwa der Eheschutz oder die Eheförderung.<sup>56</sup> Auch Bareis meint die Frage, ob der Schutz der Ehe durch das Einkommensteuerrecht zu gewähren sei, eindeutig verneinen zu können. Danach sei die Ehe als solche und nicht in Abhängigkeit von einer bestehenden Einkommensteuerpflicht oder von den Einkommensdifferenzen der Ehegatten zu begünstigen.<sup>57</sup>

Werden potentielle wirkungsmäßige Zusammenhänge berücksichtigt, sind die soeben angeführten Gründe nicht so stringent, wie es auf den ersten Blick erscheinen mag. So ist ziemlich sicher damit zu rechnen, dass im empirisch typischen Fall die Vorteile des Ehegattensplittings (in gleichen Einkommensschichten) besonders den Familien zugute kommen, in denen ein Ehepartner der Kinder wegen auf eine Erwerbstätigkeit verzichtet. Wenn eine Begünstigung des Kinderhabens das Erkennungsmerkmal von Familienfreundlichkeit ist, könnte mit Blick auf das Ehegattensplitting wirkungsmäßig mithin durchaus an eine solche Charakterisierung gedacht werden. Und würde das Ehegattensplitting allgemein einen Eheschutz bewirken, könnte auch dies als familienfreundlich gewertet werden. Immerhin werden die Kinder auch heute noch überwiegend von Ehepaaren aufgezogen und dürften solche Lebensbedingungen

---

<sup>53</sup> Zu den Schlüssen, die aus diesen Zusammenhängen unter Gleichbehandlungsgesichtspunkten zu ziehen sind, s. auch HACKMANN (1979, S. 22 ff.).

<sup>54</sup> BUNDESVERFASSUNGSGERICHT (1982, S. 346).

<sup>55</sup> VOGEL (1999, S. 202).

<sup>56</sup> BÖCKENFÖRDE (1986, S. 339).

<sup>57</sup> BAREIS (2000, S. 85 und S. 88).

durchweg im Interesse sowohl des Kindeswohls als auch einer Schonung der Staatsfinanzen eine positive Wertung verdienen. Eine Förderung von Ehen über das Ehegattensplitting könnte überdies auch (in Sonderheit für eine Gesellschaft mit Geburtenzahlen unter dem Niveau, das eine stationäre Bevölkerung generiert) demographisch positiv Effekte haben. Ceteris paribus dürften Verheiratete nämlich eher bereit sein, eine Verantwortung für Kinder zu übernehmen als Unverheiratete. Auch die Abhängigkeit der Höhe der Splittingvorteile von den individuellen Einkommensunterschieden der Ehegatten könnte sich im Sinne eines Eheschutzes auswirken. Schließlich sind – möglicherweise indessen zum Nachteil der Unabhängigkeit von Frauen – Alleinverdienerehen traditionell weniger scheidungsanfällig als andere Ehen. Eine Verringerung der Scheidungswahrscheinlichkeiten könnte mithin ein Resultat der speziell mit dem Ehegattensplitting verbundenen steuerlichen Entlastungen sein. Sollte sich eine Verringerung der Scheidungshäufigkeit obendrein noch entsprechend auf die gesellschaftlichen Einstellungen und Mentalitäten auswirken, wäre wirkungsanalytisch auch dies ein Argument, dass das überkommene Splittingverfahren einen in dem erläuterten Sinne verstandenen Eheschutz bewirkt.

Nun mag aber bezweifelt werden, dass ein wie zuletzt angesprochener (emanzipationsfeindlicher) Eheschutz überhaupt zu wünschen ist. Unabhängig davon, welche Vorstellungen die Verfassungsmütter und -väter mit dem Eheschutz verbanden und was darunter heutzutage verfassungsrechtlich verstanden wird, wäre aus einer allgemeineren gemeinwohlorientierten Sicht ohnehin erst einmal zu klären, was überhaupt einen staatlichen Eheschutz zu begründen vermag und worauf er konkret gerichtet sein sollte. Aus ökonomischer Sicht wäre für eine Antwort auf diese Frage nach positiven externen Effekten zu suchen bzw. zu klären, ob die positiven die negativen externen Effekte eines Eheschutzes überwiegen. Dafür dass mit Ehen positive externe Effekte verbunden sind, dürfte – auch wenn kein direkter Bezug auf eine solche Begrifflichkeit erfolgt – überwiegend so gesehen werden. Das Aufwachsen von Kindern mit ihren leiblichen Eltern dürfte sich nach vorherrschender Auffassung regelmäßig positiv auf die Kinder auswirken, und das Eingehen von Selbstverpflichtungen und die dauerhafte Verantwortungsübernahme für andere Menschen, wie es traditionell zum Eheversprechen gehört, könnte sich auf den familiären Zusammenhalt und die Verlässlichkeitskultur in Gesellschaften und (im Sinne der Formung eines brückenbildenden Sozialkapitals) auf das allgemeine gesellschaftlich Vertrauensniveau positiv auswirken. Aber vielleicht ist schon dies zu hinterfragen, weil etwa der festere Zusammenhalt von Familien Clanstrukturen fördert und gerade nicht allgemeinere (familienübergreifende) gesamtgesellschaftliche Verantwortlichkeiten. Vor diesem Hintergrund wären empirische Untersuchungen zu den (positiven wie negati-

ven) externen Effekten von Ehen zu wünschen und vor allem auch die Abhängigkeit solcher Effekte von den jeweils konkreten Lebensumständen, speziell mit Blick auf die Splittingbeurteilung zu den Unterschieden zwischen Alleinverdienerehen und Ehen ohne bedeutende Einkommensdifferenziale zwischen den Ehegatten. Von einer Existenz solcher Untersuchungen ist mir nichts bekannt. Überhaupt mögen selbst die von mir zuvor angenommenen wirkungsmäßigen Zusammenhänge hinsichtlich des Scheidungsverhaltens als ungesichert in Frage gestellt werden. In der Tat gibt es nach meiner Kenntnis auch diesbezüglich keine wissenschaftlich validen Untersuchungen darüber, ob und ggf. wie sich das Ehegattensplitting etwa auf die Scheidungshäufigkeiten auswirkt.

Geht man von einer unterschiedlichen Höhe der – per Saldo positiven – externen Effekte in Abhängigkeit von der Kinderzahl aus, genügt indes schon dies für eine Kritik an der bestehenden Praxis des Ehegattensplittings. Selbst wenn empirisch die Vorteile des Ehegattensplittings besonders den Familien mit mehreren Kindern zugute kommen, ließe sich dieser Effekt durch die Einführung einer generellen Kinderkomponente verstärken. Im Sinne der Logik eines, wie unter IV 2 schon etwas näher erläuterten, Verfahrens eines modifizierten Splittings könnte für Ehen ohne Kinder der von dem mehrverdienenden Ehegatten maximal absetzbare Betrag – statt in Höhe der Hälfte der Einkommensdifferenz wie beim traditionellen Splitting – entsprechend verringert werden und für Ehen mit Kindern wäre eine Staffelung dieses Betrages nach der Kinderzahl vorstellbar. Es steht zu erwarten, dass ein solcher Lösungsansatz den mit einer familienfreundlichen Eheschutz zu verfolgenden Zielen besser gerecht wird als das traditionelle Ehegattensplitting. Eine in der erläuterten Weise stärker differenzierende Lösung wäre sicherlich verwaltungsaufwendiger. Ob dies zur Rechtfertigung des traditionellen Ehegattensplittings ausreicht und wie praktisch überzeugende Lösungen ggf. im Konkreten aussehen könnten, ist hier nicht mehr zu erörtern. Hier soll der Schluss genügen, dass auch eine Berücksichtigung der Zieldimensionen „Eheschutz“ und „Familienfreundlichkeit“ das traditionelle Ehegattensplitting nicht zwingend zu begründen in der Lage ist und dass diesbezüglich jedoch – auch wegen des Fehlens geeigneter empirischer Untersuchungen zu den Gemeinwohlwirkungen von Ehen – noch ein erheblicher Untersuchungs- und Diskussionsbedarf besteht.

## **VI. Schlussfolgerungen und Ausblick**

Die für eine Splittingbegründung anzutreffenden Rechtfertigungsargumente sind allesamt ungereimt. Auch die Häufung von Gesichtspunkten nach dem Muster, wenn nicht dieses Ar-

gument zieht, dann doch jenes, vermag diese Begründungsschwächen nicht zu überwinden. Offenkundig besteht bei der Erörterung familiensteuerlicher Fragen eine Tendenz, es mit der Genauigkeit und Differenziertheit der Argumentation nicht so besonders ernst zu nehmen. Wichtiger als die Begründungen, so will es jedenfalls scheinen, ist es, dass das irgendwie schon vorher gekannte Resultat stimmt bzw. mit den Interessen der politischen Entscheidungsträger, der Experten und der Medienvertreter harmoniert, die das in einem Gemeinwesen dominierende Meinungsklima maßgeblich beeinflussen.<sup>58</sup> Vor diesem Hintergrund ist angesichts des Wandels der praktisch gelebten Familienformen und des damit einhergehenden Wandels der vorherrschenden Interessenlagen und des Meinungsklimas zu erwarten, dass sich in absehbarer Zeit auch die das politische Handeln bestimmenden argumentativen Positionen ändern werden. Sowohl das klassische Ehegattensplitting mit dem Divisor zwei als auch andere Lösungen, die die Anreize zu einer Erwerbstätigkeit der weniger verdienenden Ehegatten, also insbesondere von Frauen, reduzieren, werden – wie es sich ja auch schon abzeichnet – überwiegend eine andere Beurteilung erfahren.

Dies muss indessen wiederum nicht heißen, dass es mit Blick auf Kinder und angesichts der massiven Subventionen von Kinderbetreuungsplätzen und angesichts von normativen Vorstellungen, dass – wie es in Art. 6, Abs. 2 GG heißt – die „Pflege und Erziehung der Kinder ... das natürliche Recht der Eltern und die ihnen zuvörderst obliegende Pflicht [sind]“, jedenfalls auf den ersten Blick gute sachliche Gründe für ein modifiziertes Splitting gibt, bei dem die lebenszeitlich erzielbaren maximalen Splittingvorteile mit der Anzahl der Kinder variieren. Ob diese Gründe durchgreifend zu überzeugen vermögen, wurde in der vorliegenden Abhandlung nicht geprüft. Das (ideologische) Geprägtsein öffentlicher Diskussionen durch das jeweils vorherrschende Meinungsklima und die (nicht nur finanziellen) Interessenlagen tonangebender Kreise ohne Rücksicht auf die innere Stimmigkeit der vertretenen Positionen lässt allerdings befürchten, dass auch in Zukunft nicht unbedingt die Bemühungen um eine nachhaltige Gemeinwohlförderung, sondern die vorherrschenden Partikularinteressen von Politikern, Experten und sonstigen (medialen) Meinungsführern die (auch steuerliche) Familienpolitik bestimmen werden. Angesichts des Umstandes, dass Menschen die Freiheit besitzen, sich für die sachlich besseren Argumente zu öffnen und sich nicht nur – entgegen dem von manchen Ökonomen verbreiteten Menschenbild – von ihren jeweiligen Eigeninteressen leiten zu lassen, besteht aber auch die Chance für eine andere Zukunftsentwicklung.

---

<sup>58</sup> Vgl. zu einer dementsprechenden positiv-wissenschaftlichen Erklärungssicht des Ehegattensplittings auch HACKMANN (2002a, S. 216 ff.).

Wegen der besonderen Ideologieanfälligkeit einer Erörterung von Fragen der Ehegatten- und Familienbesteuerung ist von ihrer wissenschaftlichen Erörterung eine besondere Sorgfalt und ein differenziertes Argumentieren zu erwarten. Solchen Ansprüchen vermag die bisherige Diskussion um eine Rechtfertigung des Ehegattensplittings nicht zu genügen. Dies liegt auch an dem Fehlen einer allgemeineren Rechtfertigungsperspektive, die sich ihrerseits mit einer übergreifenden steuertheoretischen Sicht begründen lässt. Dass es an einer übergreifenden steuertheoretischen Sicht fehlt, aus der sich auch die für die Familienbesteuerung ergebenden Konsequenzen ableiten lassen, trägt obendrein zur Erklärung bei, dass zwischen den (wie gleichfalls innerhalb der) verschiedenen steuerwissenschaftlichen Disziplinen kein Konsens besteht. Auch das verbreitete Antreffen von ad hoc eingeführten Argumenten sowie das Anhäufen von – zumeist in affirmativen Stil vorgetragenen – Gesichtspunkten dürfte sich darauf zurückführen lassen. Angesichts eines solchen Befundes scheint mir eine – sich nicht nur mit selektiven Gesichtspunkten begnügende – steuerwissenschaftliche Grundlagenforschung dringend geboten. Eine primär neutralitätsorientierte Argumentation oder ein Berufen auf den Grundsatz einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie auf im Konkreten explizit normierte verfassungsrechtliche Wertentscheidungen reichen nicht aus wie auch nicht ergebnisorientierte Studien über die Wirkungen alternativer steuerlicher Regelungen auf die (Einkommens-)Verteilung allgemein oder speziell auf die Kinderarmut. Referenzmaßstab für eine normativ überzeugende Steuerverteilungstheorie muss vielmehr eine – mit einer normativ überzeugenden Staatstheorie grundsätzlich zu vereinbarende – Lehre davon sein, welche Aufgaben vom Staat aus einer gemeinwohlorientierten Sicht wahrzunehmen sind. Die Besteuerung wie die Steuerverteilung hat sich daraus als Konsequenz zu ergeben.<sup>59</sup> Was die engeren familiensteuerlichen Fragestellungen angeht, dürfte dabei in Sonderheit gelten, dass sich das hier zur Erörterung stehende Thema ohne eine – über einen plakativen Bezug auf den grundgesetzlichen Ehe- und Familienschutz hinausreichende – differenzierte Klärung der Bedeutung von Ehen und Familien für eine Gesellschaft und ihre „nachhaltige“ Zukunftssicherung sowie der sich daraus für einen Staat ergebenden Verpflichtungen sachgemäß überhaupt nicht angemessen behandeln lässt.

---

<sup>59</sup> „Die Frage, warum der Einzelne Steuern entrichten und nach welchem Maße soll er im Verhältnis zu anderen Beiträge leisten, geht ... unmittelbar auf eine andere Fragestellung zurück, nämlich auf die nach Wesen und Aufgabe öffentlicher Gemeinwesen überhaupt.“ GERLOFF (1928, S. 141).

## Literatur

- P. Bareis, Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Missachtung ökonomischer Wirkungen? - Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels, *Steuer und Wirtschaft* 2000, S. 81-90.
- E-W. Böckenförde, Steuergerechtigkeit und Familienlastenausgleich. Eine Diskussionsanregung zur Reform der Familienbesteuerung, *Steuer und Wirtschaft* 1986, S. 335-340.
- M. J. Boskin und E. Sheshinski, Optimal Tax Treatment of the Family: Married Couples, *Journal of Public Economics*, 20, 1983, 281-297.
- Bundesfinanzhof, Urteil vom 2.4.57 (I 335/56 U), in: *Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs*, 64. Band, Bonn 1957, S. 432-437.
- Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 17.1.57 (1 BvL 4/54), in: *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, 6. Band, Tübingen 1957, S. 55-84.
- Bundesverfassungsgericht, Urteil vom 3.11. 1982 (1 BvR 620/78 u.a.), in: *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, 61. Band, Tübingen 1983, S. 319-357.
- Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 29.5.1990 (1BvL 20 u.a.) in: *Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts*, 82. Band, Tübingen 1991, S. 60-105.
- W. Gerloff, Die Rechtfertigung der Besteuerung, in: H. Teschemacher (Hrsg.), *Beiträge zur Finanzwissenschaft*, Tübingen 1928.
- P. Gottfried und W. F. Richter, The Tax Unit and Household Production: Comment, *Journal of Political Economy* 107, 1999, S. 404-409.
- J. Hackmann, Ein Vorschlag zur Ehegattenbesteuerung, *Finanzarchiv*, N.F. 31, 1973, S. 495-518.
- J. Hackmann, Die Besteuerung des Lebenseinkommens, Tübingen 1979.
- J. Hackmann, Die Bestimmung des steuerrechtlichen Einkommensbegriffs aus finanzwissenschaftlicher Sicht, *Schriften des Vereins für Socialpolitik*, N.F. 134, Berlin 1983, S. 661-702.
- J. Hackmann, Verteilungsgerechtigkeit aus volkswirtschaftlicher Sicht. Vorüberlegungen zu einer Steuerverteilungslehre, *Schriften des Vereins für Socialpolitik*, 228/III, Berlin 1996, S. 95-126.
- J. Hackmann, 2002a, Vom Ehegatten- zum Partnerschaftssplitting. *Schriften des Vereins für Socialpolitik*, 228/VI, Berlin 2002, S. 189-222.
- J. Hackmann, 2002b, Der Sonderausgabenabzug nach dem Lebenspartnerschaftsergänzungsgesetz, *Wirtschaftsdienst*, 82. Jg., 2002, S. 241-248.
- S. Homburg, *Allgemeine Steuerlehre*, München 1997.
- S. Homburg, Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting, *Steuer und Wirtschaft* 2000, S. 261-268.
- S. Homburg und C. Gräff, Zur ökonomischen Begründbarkeit eines Familienlastenausgleichs, in: B. Felderer (Hrsg.), *Familienlastenausgleich und demographische Entwicklung*, *Schriften des Vereins für Socialpolitik*, N.F. 75, Berlin 1988, S. 13-28.
- P. Kirchhof, Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht (und Aussprache), in J. Krautscheidt und H. Marré (Hrsg.): *Essener Gespräche zum Thema Staat und Kirche* (21), Münster 1986, S. 117-177.
- P. Kirchhof, Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlung und zur Vereinfachung neu zu ordnen, *Gutachten F für den 57. Deutschen Juristentag*, München 1988.
- P. Kirchhof, P., 2002, Der Karlsruher Entwurf und seine Fortentwicklung zu einer Vereinheitlichten Ertragsteuer, *Steuer und Wirtschaft/2002*, S. 3-22.
- J. Lang, Familienbesteuerung. Zur Tendenzwende der Verfassungsrechtsprechung durch das Urt. des Bundesverfassungsgerichts vom 3.11.82 und zur Reform der Familienbesteuerung, *Steuer und Wirtschaft* 1983, S. 103-125.
- J. Lang, *die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer*, Köln 1988.
- W. Lingemann, *Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung*, Berlin 1994.
- W. Scherf, Das Ehegattensplitting ist kein Steuervorteil, *Wirtschaftsdienst* 1999/I, S. 27-34.
- W. Scherf, Das Ehegattensplitting aus finanzwissenschaftlicher Sicht, *Steuer und Wirtschaft* 2000, S. 269-278..
- D. Schneider, Leistungsfähigkeit und Abzug von der Bemessungsgrundlage, *Steuer und Wirtschaft* 1984, S. 356-367 FN 73
- A. Sen, *Collective Choice and Social Welfare*, San Francisco u.a.O. 1970,



- J.E. Stiglitz und B. Schönfelder, Finanzwissenschaft, München u.a. 1989.
- T. Siegel und D. Schneider, Existenzminimum und Familienlastenausgleich: Ein Problem der Reform des Einkommensteuerrechts, DStR 1994, S. 597-604.
- T. Siegel, C. Kirchner, R. Elschen, H.-U. Küpper und D. Rückle, Juristen und Ökonomen: Kooperation oder Mauerbau?, Steuer und Wirtschaft 2000, S. 257-260.
- H. Söhn, Ehegattensplitting und Verfassungsrecht, in: R. Lüdeke, W. Scherf und W. Steden (Hrsg.), Wirtschaftswissenschaft im Dienste der Verteilungs-, Geld- und Finanzpolitik (Festschrift A. Oberhauser) Berlin 2000, S. 413-437.
- K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. II, Köln 1993.
- K. Tipke und J. Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998.
- K. Vogel, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, Steuer und Wirtschaft 1999, S. 201- 226.
- F. Vollmer, Das Ehegattensplitting, Baden - Baden 1998.



## DISKUSSIONSPAPIERE DER FÄCHERGRUPPE VOLKSWIRTSCHAFTSLEHRE

### DISCUSSION PAPERS IN ECONOMICS

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

#### 2009

- 93 Hackmann, Johannes. Ungereimtheiten der traditionell in Deutschland vorherrschenden Rechtfertigungsansätze für das Ehegattensplitting, Mai 2009.
- 92 Schneider, Andrea; Klaus W. Zimmermann. Mehr zu den politischen Segnungen von Föderalismus, April 2009.
- 91 Beckmann, Klaus; Schneider, Andrea. The interaction of publications and appointments - New evidence on academic economists in Germany, März 2009.
- 90 Beckmann, Klaus; Schneider, Andrea. MeinProf.de und die Qualität der Lehre, Februar 2009.
- 89 Berlemann, Michael; Hielscher, Kai. Measuring Effective Monetary Policy Conservatism, February 2009.
- 88 Horgos, Daniel. The Elasticity of Substitution and the Sector Bias of International Outsourcing: Solving the Puzzle, February 2009.
- 87 Rundshagen, Bianca; Zimmermann, Klaus W.. Buchanan-Kooperation und Internationale Öffentliche Güter, Januar 2009.

#### 2008

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

#### 2007

- 74 Dewenter, Ralf. Netzneutralität, Dezember 2007
- 73 Beckmann, Klaus; Gerrits, Carsten. Making sense of corruption: Hobbesian jungle, bribery as an auction, and DUP activities, December 2007.
- 72 Kruse, Jörn. Crowding-Out bei Überlast im Internet, November 2007.
- 71 Beckmann, Klaus. Why do petrol prices fluctuate so much?, November 2007.
- 70 Beckmann, Klaus. Was willst Du armer Teufel geben? - Bemerkungen zum Glück in der Ökonomik, November 2007.
- 69 Berlemann, Michael; Vogt, Gerit. Kurzfristige Wachstumseffekte von Naturkatastrophen, Eine empirische Analyse der Flutkatastrophe vom August 2002 in Sachsen, November 2007.
- 68 Schneider, Andrea. Redistributive taxation, inequality, and intergenerational mobility, November 2007.

