

Nichteheliche Lebensgemeinschaften

(→ *Nichteheliche Lebensgemeinschaft*, Gruppe 16/600)

Inhaltsübersicht

- A. Begriff
- B. Grundsatz
- C. Nichteheliche Lebensgemeinschaften im Einkommensteuerrecht
 - I. Entwicklung und Überblick
 - II. Einzelheiten
 - 1. Nichtanwendung der Vorschriften über Ehegatten
 - 2. Unterhaltszahlungen zwischen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft
 - 3. Verträge zwischen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft
 - 4. Gemeinsame Wohnung
 - 5. Doppelte Haushaltsführung
 - 6. Nichteheliche Familie
- D. Nichteheliche Lebensgemeinschaften im Körperschaftsteuerrecht
- E. Nichteheliche Lebensgemeinschaften im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht
- F. Nichteheliche Lebensgemeinschaften im Steuerverfahren
- G. Reformansätze
 - I. Keine Gleichstellung nichtehelicher Lebensgemeinschaften mit Ehegatten
 - II. Reform des Ehegatten- und Familiensteuerrechts unter Einbeziehung der nichtehelichen Familie

A. Begriff

Immer mehr Paare leben heutzutage ohne Trauschein in → *nichtehelicher Lebensgemeinschaft* (NLG). Gewandelte Moralvorstellungen haben die NLG – im Steuerrecht häufig als **eheähnliche Lebensgemeinschaft** oder (früher) **Onkelehe** bezeichnet – von der gesellschaftlichen Stigmatisierung weitgehend befreit. Nach den offiziellen Angaben des Statistischen Bundesamtes beläuft sich ihre Zahl auf rund zwei Mio.; inoffizielle Schätzungen gehen von drei bis vier Mio. NLG aus. Einer der Gründe ihrer zunehmenden Beliebtheit mag in den weniger schwerwiegenden Folgen der Auflösung der NLG gegenüber der Ehescheidung liegen. Häufig ist die Phase des nichtehelichen Zusammenlebens aber auch nur eine Art Ehe auf Probe, die in die Ehe mündet. Trotz der weiten Verbreitung findet sich

nirgends eine gesetzliche Definition des Tatbestandes der NLG. Die sozialrechtlichen Vorschriften der § 137 Abs. 2 a AFG und § 122 BSHG verwenden zwar den Begriff „eheähnliche Gemeinschaft“, aber ohne ihn zu definieren. Deshalb ist es Aufgabe der Rechtsprechung, eine justitiable Definition der NLG zu entwickeln. In der steuerrechtlichen Judikatur ist für das Vorliegen einer NLG gefordert worden, es müsse sich um eine dauerhafte Beziehung handeln, die sich durch eine gemeinsame Haushalts- und Wirtschaftsführung auszeichnet (*BFH* BStBl. II 1990, 294, 296). Differenzierter ist eine vom *BVerfG* (*BVerfGE* 87, 234, 264) formulierte Definition, nach der es maßgeblich auf die Vergleichbarkeit mit der Ehe ankommt. Diese Vergleichbarkeit ist bei einer Lebensgemeinschaft zwischen einem Mann und einer Frau dann gegeben, wenn sie auf Dauer angelegt ist, daneben keine Lebensgemeinschaft gleicher Art zuläßt und sich durch innere Bindungen auszeichnet, die ein gegenseitiges Einstehen der Partner füreinander begründen, das über eine bloße Haushalts- und Wirtschaftsgemeinschaft hinausgeht. Was Ehe und NLG unterscheidet, ist also im wesentlichen der fehlende Trauschein. Nach Ansicht des *BFH*, BStBl. II 1991, 518, sind diese Grundsätze auch auf homosexuelle eheähnliche Beziehungen zu übertragen. Das Vorliegen einer NLG läßt sich nur anhand von Indizien bejahen. Ein besonders starkes Anzeichen ist die Betreuung von Kindern und Angehörigen im gemeinsamen Haushalt. Auch eine lange Dauer läßt auf eine eheähnliche Verfestigung schließen.

B. Grundsatz

Trotz der zahlenmäßigen Bedeutung und der rechtssoziologischen Ähnlichkeit mit der Ehe gilt im Steuerrecht nach wie vor der Grundsatz, daß Partner einer NLG wie fremde Dritte behandelt werden. Dies entspricht dem steuerrechtlichen Prinzip der Individualbesteuerung. Vorschriften, die Ehegatten betreffen, sind auf Partner einer NLG daher nicht anwendbar. Sowohl das *BVerfG* als auch der *BFH* verneinen die Vergleichbarkeit, die eine Gleichstellung mit Ehegatten, insbesondere die Anwendung des Splittingtarifs rechtfertigen würde (*BVerfG* v. 3. 11. 1982, *BVerfGE*

61, 319; *BFH* BStBl. II 1990, 294, 296 f.). Eir eher formales Argument ist, daß das Steuerrecht an die zivilrechtlich wirksam begründete Ehe anknüpft (→ *Zivilrecht und Steuerrecht*) und sich die NLG unter dieser Voraussetzung nicht unter das Tatbestandsmerkmal „Ehe“ subsumieren läßt, vgl. *BFH* BStBl. II 1998, 473. Eine Zusammenrechnung der Einkünfte scheidet aber auch bei wirtschaftlicher, am Gesetzeszweck orientierter Betrachtung mangels gegenseitiger Teilhabe am jeweiligen Erwerb des anderen aus. Auch wenn die Partner einer NLG rechtstatsächlich eine Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft bilden, so fehlt dieser die zivilrechtliche Verbindlichkeit, die unverzichtbare Voraussetzung für die Gewährung des Splittingtarifs ist. Die Vergleichbarkeit wird sogar dann verneint, wenn zivilrechtliche Verträge zwischen den nichtehelichen Partnern die Situation der Ehe nachbilden, *FG Berlin* EFG 1996, 545. Folglich lassen sich weder im Wege der Auslegung noch der Analogie Vorschriften, die an das Bestehen einer Ehe anknüpfen, auf die NLG anwenden.

C. Nichteheliche Lebensgemeinschaften im Einkommensteuerrecht

I. Entwicklung und Überblick

Der durch eine NLG begründete wirtschaftliche Sachverhalt läßt sich jedoch steuerlich nicht korrekt erfassen, wenn die Verbindung zwischen den nichtehelichen Lebenspartnern vollständig ignoriert wird. Deshalb ist es im Laufe der Zeit zumindest partiell letztlich doch zu einer Annäherung an die steuerliche Behandlung Verheirateter gekommen. Zwar gilt nach wie vor der Grundsatz, daß Vorschriften, die im Tatbestand explizit von Ehe sprechen, nicht auf die NLG anwendbar sind. Soweit es sich aber um Regelungen handelt, die lediglich typischerweise auf die Lage verheirateter Steuerpflichtiger Bezug nehmen, wie dies beispielsweise beim Abzug für doppelte Haushaltsführung der Fall ist, steht einer Anwendung auf Partner einer NLG nichts entgegen. In der insgesamt eher sprunghaften Rechtsprechung des *BFH* zur steuerlichen Situation der NLG läßt sich vor allem in den letzten Jahren die Tendenz feststellen, die NLG als einen Sondertatbestand

wahrzunehmen, der die Formel der Behandlung wie fremde Dritte allmählich verdrängt. Die NLG wird im Einkommensteuerrecht zwar namentlich nicht erwähnt, dennoch gibt es Vorschriften, die sich mittelbar auf die steuerliche Situation nichtehelicher Lebenspartner auswirken können.

Zudem hat der Gesetzgeber im Interesse der Einheit und Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung den Besonderheiten der NLG in dem Maße Rechnung getragen, wie die Partner einer NLG im Sozialrecht Ehegatten gleichgestellt werden.

Von der Situation kinderloser NLG ist die steuerliche Behandlung von NLG mit Kindern (**nichteheliche Familien**) zu unterscheiden. Die Entwicklung läßt sich hier in drei große Abschnitte einteilen. Während ursprünglich NLG mit Kindern als Alleinerziehende aufgrund der Nichtanwendung des Splittingtarifs gegenüber verheirateten Eltern benachteiligt wurden, verbesserte der Gesetzgeber Mitte der 80er Jahre auf Geheiß des *BVerfG* (E 61, 319) die steuerliche Situation nichtehelicher Familien (s. C.II.6). Diese Maßnahmen waren so weitgehend, daß das *BVerfG* nunmehr eine verfassungswidrige Diskriminierung der ehelichen Familie festgestellt (Beschluß v. 10. 11. 1998, DB 1999, 180; so schon zuvor h.M. in der Literatur z.B. *Bilsdorfer* FR 1998, 673, 683; *J. Lang* ifo-Studien Heft 69 S. 13 ff.).

Es ist schon bemerkenswert, daß 16 Jahre nach der Entscheidung, die nichteheliche der ehelichen Familie gleichzustellen, dasselbe Gericht – wenn auch ein anderer Senat – nun die Gleichstellung der ehelichen mit der nichtehelichen Familie fordert. Nicht erkennbar wird bei einer solchen Entscheidungs- und Gesetzgebungspraxis, was denn eigentlich der sachgerechte Maßstab der Familienbesteuerung ist (s. hierzu auch G.II).

II. Einzelheiten

1. Nichtanwendung der Vorschriften über Ehegatten

Aufgrund der fehlenden Vergleichbarkeit mit Ehegatten sind sämtliche Vorschriften, die sich im Tatbestand ausdrücklich auf die Ehe beziehen, auf die NLG nicht anwendbar. Dies gilt besonders für die Regelungen des Ehegattensplittings (Splittingtarif für zusammenveranlagte

Ehegatten (§§ 26, 26 b i.V.m. § 32 a Abs. 5 S. 1 EStG; Realsplitting nach Ehescheidung, vgl. § 10 Abs. 1 Nr. 1; 22 Nr. 1 a EStG). Partner einer NLG kommen demzufolge auch nicht in den Genuß der an die Zusammenveranlagung geknüpften Verdoppelung des Sparerfreibetrages (§ 20 Abs. 4 EStG) und des Landwirtschaftsfreibetrages (§ 13 Abs. 4 EStG), die zu einer Verdoppelung der Begünstigung führt, auch dann wenn nur einer der Ehegatten begünstigte Einkünfte erwirtschaftet.

2. Unterhaltszahlungen zwischen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft

Die Praxis der steuerlichen Anerkennung von Unterhaltszahlungen zwischen nichtehelichen Lebenspartnern hat über die Jahre mehrfach grundlegende Änderungen erfahren. In der ersten Phase war die Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen allein der Rechtsprechung des BFH überlassen. Mehrmals war darüber zu befinden, ob Unterhaltsleistungen an den nichtehelichen Partner als außergewöhnliche Belastungen nach § 33 EStG abgezogen werden können. Stets ging es dabei um die Frage, ob Unterhaltsleistungen **zwangsläufig** i. S. von § 33 Abs. 2 Satz 1 EStG erwachsen, weil sich der Partner ihnen aus tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann. Dieses Problem wurde nicht immer einheitlich gelöst, bekam aber durch die partielle Heranziehung des nichtehelichen Partners zu Unterhaltsleistungen im Sozialhilferecht, § 122 S. 1 BSHG, 137 Abs. 2 a AFG, (→ *Arbeitsförderungsrecht*, → *Sozialhilfe*, Gruppe 11/30 und 11/460) eine neue Wendung. Während zuvor die Zwangsläufigkeit aus sittlichen Gründen nur unter der strengen Voraussetzung einer „**gemeinschaftsbedingten Bedürftigkeit**“ (Pflege des nichtehelichen Partners, Betreuung eines gemeinsamen Kindes) bejaht wurde (BFH BStBl. II 1990, 294), sah der BFH nun in den Fällen, in denen eine Kürzung der Sozialleistungen nach dem BSHG oder AFG hinzunehmen war, eine sittliche Pflicht begründet (BFH BStBl. II 1994, 236).

Mit dem Jahressteuergesetz 1996 hat sich der Gesetzgeber der Frage der Unterhaltsleistungen zwischen Nichtehelichen, insbesondere der Abstimmung mit dem Sozi-

alrecht angenommen und diese grundlegend neu geregelt. Nach § 33 a Abs. 1 Satz 2 i. V. mit Satz 1 EStG können Unterhaltsleistungen nunmehr als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden, wenn einem der Partner Aufwendungen für den Unterhalt des anderen Partners erwachsen, soweit bei diesem zum Unterhalt bestimmte inländische öffentliche Mittel mit Rücksicht auf die Unterhaltsleistungen des nichtehelichen Partners gekürzt werden. Damit nimmt das EStG Bezug auf sozialhilferechtliche Vorschriften wie § 122 S. 1 BSHG und § 137 Abs. 2 a AFG. Auf die Frage, ob die Unterhaltsleistungen aufgrund einer tatsächlichen oder sittlichen Pflicht zwangsläufig erwachsen, kommt es nicht mehr an.

Positiv an dieser Regelung ist, daß der Steuergesetzgeber im Interesse der Einheit der Rechtsordnung, die Regelungen des Sozialrechts steuerlich nachvollzieht. Die Vorschrift enthält aber auch eine Einschränkung gegenüber der alten Rechtslage, weil über die sozialhilferechtliche Anspruchskürzung hinaus keine weiteren Möglichkeiten eines Abzugs von Unterhaltsleistungen mehr bestehen, so z.B. Schmidt/Glanegger EStG, 17. Aufl., 1998 § 33 a Rz. 22.

3. Verträge zwischen Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft

Die NLG bringt gegenüber der Ehe keineswegs nur steuerliche Nachteile mit sich.

Verträge unter Ehegatten unterliegen wegen des in der Ehe fehlenden Interessengegensatzes strengen Anforderungen an die tatsächliche Durchführung und Angemessenheit (... *Fremdvergleich*). Auf diese Weise sollen steuermindernde Einkünfteverschiebungen durch in Wirklichkeit private Zuwendungen unterbunden werden. Diese restriktiven Kriterien gelten für Verträge unter nichtehelichen Lebenspartnern nicht (so ausdrücklich BFH BStBl. II 1988, 670). Zur Begründung hat der BFH angeführt, daß durch die NLG der Interessengegensatz nicht automatisch aufgehoben werde, denn die Partner bildeten keine Rechtsgemeinschaft. Deshalb könne bei Zahlungen aufgrund eines Vertrages zwischen den Partnern nicht von vornherein darauf geschlossen werden, es handle sich hierbei um private Zuwendungen, sondern nur, wenn dies

konkrete Anhaltspunkte nahelegten. Folglich können Partner einer NLG sehr viel leichter als Ehegatten die Wirkungen eines sog. Realsplittings herbeiführen. Durch schuldrechtliche Verträge zwischen den nichtehelichen Partnern lassen sich – soweit es sich hierbei nicht um bloße Scheingeschäfte handelt – Progressionsvorteile erzielen, die die Nichtanwendung des Splittings weitgehend kompensieren. Diese Rechtsprechung erlaubt es Partnern einer NLG zudem, steuerlich wirksam untereinander ein Beschäftigungsverhältnis als krankheits- oder altersbedingte Haushaltshilfe zu vereinbaren und unter den Voraussetzungen des § 33 a Abs. 3 S. 1 EStG einen Haushilfen-Freibetrag von 1200 bzw. 1800 DM in Anspruch zu nehmen, soweit die Tätigkeit nicht die Betreuung eines eigenen Kindes zum Gegenstand hat (hierzu C.II.6). Dasselbe gilt für die Vereinbarung eines hauswirtschaftlichen Beschäftigungsverhältnis nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG, *Hess FG DStRE* 1997, 58. Auf diese Weise können weitere 18 000 DM steuerlich wirksam zwischen den Partnern der NLG transferiert werden. Ob diese Rechtsprechung angesichts der ablehnenden Haltung der Finanzverwaltung (*BMF BStBl. I* 1990, 147) Bestand haben wird, ist indessen fraglich. Schließlich führt der Partner einer NLG, wenn er den gemeinsamen Haushalt führt, gleichzeitig auch den eigenen Haushalt. Dies steht dem Abschluß eines zivilrechtlichen Vertrages entgegen. Die Abzugsmöglichkeit setzt sich außerdem mit dem vom *BGH* (*BGHZ* 77, 55) entwickelten Grundsatz der Nichtausgleichung gemeinschaftsbezogener Leistungen in Widerspruch. Gerade die gleichberechtigte gemeinschaftliche Haushaltsführung ohne Ausgleichspflicht ist es ja, die aus bloßen Wohngemeinschaften eheähnliche Lebensgemeinschaften macht. Die Differenzierung gegenüber der Situation in der Ehe, in der auch keine Verträge über die Haushaltsführung abgeschlossen werden, ist deshalb in diesem Punkt verfehlt. Das fehlende Splitting kann nicht auf beliebige Weise kompensiert werden.

4. Gemeinsame Wohnung

Mietverträge hinsichtlich der gemeinsam bewohnten Wohnung sind von der weitgehenden Anerkennung der zwischen nichtehelichen Partnern geschlossenen Verträ-

ge ausgenommen (*BFH BStBl. II* 1996, 359). Das gemeinsame Wohnen als Hauptzweck der NLG kann nicht Gegenstand eines besonderen Rechtsverhältnisses sein. Nicht ein zivilrechtlicher Vertrag, sondern die persönliche Beziehung („innere Bindung“) ist Grundlage des gemeinsamen Wohnens.

Im Rahmen der Inanspruchnahme der Eigenheimförderung nach § 10 e EStG bzw. dem Eigenheimzulagengesetz ist die Mitbewohnung durch den nichtehelichen Partner unschädlich.

5. Doppelte Haushaltsführung

Gem. § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG können notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer aus beruflichem Anlaß begründeten doppelten Haushaltsführung entstehen, als Werbungskosten abgezogen werden. Voraussetzung ist, daß der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes, in dem er seinen eigenen Hausstand unterhält, beschäftigt ist. Während der Abzug von Aufwendungen wegen doppelter Haushaltsführung bei einer Beschäftigung außerhalb des Wohnortes, wo sich die Ehwohnung befindet, ohne weiteres angenommen wird, hatte der *BFH* (*BStBl. II* 1989, 293) für die Anwendung von § 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG im Rahmen einer NLG zunächst wesentlich strengere Kriterien entwickelt, die einen **Familienhausstand** zur Voraussetzung machten. Der Abzug sollte nur dann zulässig sein, wenn in der außerhalb des Beschäftigungsortes befindlichen Wohnung auch während der Abwesenheit des Steuerpflichtigen ein hauswirtschaftliches Leben stattfindet, das ihm zuzurechnen ist. Eine sog. „Zurechnungsperson“ wurde in erster Linie dann angenommen, wenn in dem Haushalt eine finanziell von dem Steuerpflichtigen abhängige Person lebt oder ein gemeinsames Kind betreut wird. Die Finanzverwaltung (*LStR* 1999 Abschn. 43 Abs. 3) und jetzt auch der *BFH* (*BStBl. II* 1995, 180) sind mittlerweile aber zu Recht großzügiger und erkennen die doppelte Haushaltsführung bereits dann an, wenn die Wohnung den Lebensmittelpunkt beider Partner bildet. Damit sind die Unterschiede zwischen verheirateten und unverheirateten Partnern im Rahmen der doppelten Haushaltsführung eingeebnet worden.

6. Nichteheliche Familie

Die steuerliche Behandlung der nichtehelichen Familie hat eine bemerkenswerte Entwicklung durchgemacht.

Zunächst ist festzuhalten, daß auch das Hinzutreten gemeinsamer Kinder grundsätzlich nichts an dem Befund ändert, daß NLG und Ehe steuerrechtlich nicht miteinander vergleichbar sind. NLG mit Kindern haben keinen Anspruch auf Einbeziehung in den Splittingtarif, vgl. *BVerfGE* 61, 319 (1. Leitsatz); *Hess. FG EFG* 1996, 1038.

Im Jahre 1982 entschied das *BVerfGE* (E 61, 319) jedoch, daß nicht außer acht bleiben dürfe, daß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berufstätiger Alleinstehender mit Kindern durch zusätzlichen zwangsläufigen Betreuungsaufwand gemindert sein kann, der bei Ehepaaren nicht entsteht oder zumindest leichter getragen werden kann.

Der Gesetzgeber hat diesen Vorgaben des Verfassungsgerichts mit der Einfügung von § 33 c EStG Rechnung getragen. Aufwendungen für die Betreuung eines zum Haushalt eines Alleinstehenden gehörenden unbeschränkt steuerpflichtigen Kindes können danach, wenn die Aufwendungen wegen Erwerbstätigkeit, körperlicher oder geistiger Behinderung oder Krankheit entstehen, bis zur Höhe von 4000 DM für das erste Kind und 2000 DM für jedes weitere Kind, welches das 16. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, abgezogen werden. Der Abzug steht gerade auch Partnern einer NLG zu, da sie steuerlich als alleinstehend gelten (§ 33 c Abs. 2 EStG). Begrenzt ist der Abzug seit JStG 1997 auf Aufwendungen, soweit sie die zumutbare Belastung nach § 33 Abs. 3 EStG übersteigen. Das *BVerfGE* hat diese Einschränkung indessen in Übereinstimmung mit der h. M. im Schrifttum (vgl. z.B. *Dürr* INF 1997, 65) im Wege eines obiter dictum als nicht verfassungskonform gerügt (DB 1999, 180, 184).

Anfangs hielt die Rechtsprechung (*BFH* BStBl. II 1990, 294) den Abzug nach § 33 c EStG auch auf der Grundlage eines Beschäftigungsverhältnisses zwischen dem Steuerpflichtigen und der Mutter eines gemeinsamen Kindes für möglich. Nach heftiger Kritik in der Literatur ist der *BFH* (BStBl. II 1998, 187, 188) nun ausdrücklich von dieser Auffassung abgerückt. Bei der Betreuung des eigenen Kin-

des handle es sich um eine höchstpersönliche Pflicht. Kinderbetreuung und kinderbezogener Haushaltsmehraufwand ließen sich nicht eindeutig trennen. Dies stehe der vertraglichen Übernahme von Betreuungsaufgaben vom anderen Elternteil entgegen. Soweit der im Haushalt tätige Partner ein eigenes Kind betreut, soll der Abzug daher ausgeschlossen sein (so bereits zuvor *BMF* BStBl. I 1990, 147). Dasselbe gilt nunmehr auch für den Abzug von Aufwendungen für die Betreuung eines eigenen kranken Kindes nach § 33 a Abs. 3 Nr. 1 b EStG (Haushilfen-Freibetrag). Zulässig bleibt der Abzug von Kinderbetreuungskosten aber, wenn der Partner der NLG ein fremdes, zum Haushalt gehörendes Kind, etwa ein Kind, das der andere Partner in die Beziehung mitgebracht hat, versorgt (a. A. *List* DStR 1997, 1101, 1104).

Eine weitere steuerliche Verbesserung der Situation der nichtehelichen Familie beinhaltet § 32 Abs. 7 EStG. Die Vorschrift ermöglicht den Abzug eines Haushaltsfreibetrages von 5616 DM bei einem Steuerpflichtigen, für den das Splittingverfahren nicht anzuwenden ist und der auch nicht als Ehegatte getrennt zur Einkommensteuer veranlagt wird, wenn er einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld für mindestens ein Kind erhält, das in seiner Wohnung gemeldet ist. Dies trifft auf Partner einer NLG zu, die ein gemeinsames Kind haben, das mit ihnen in einer Wohnung lebt. Dabei wird das Kind zur Wahrnehmung des Haushaltsfreibetrages einem der beiden Elternteile zugerechnet. Der Freibetrag nach § 32 Abs. 7 EStG soll einen Ausgleich für die Verdoppelung der steuerlichen Nullzone durch den Splittingtarif schaffen.

Daneben nehmen NLG mit Kindern in vollem Umfang am Familienleistungsausgleich nach § 31 EStG (→ *Familienleistungsausgleich*) teil. Dieser beinhaltet den Anspruch auf Zahlung von Kindergeld (§ 62 EStG), der unter bestimmten Umständen auch für in den Haushalt der NLG aufgenommene Stiefkinder gilt, alternativ den Abzug des Kinderfreibetrages nach § 32 Abs. 6 EStG. Aufwendungen für die Berufsausbildung eines Kindes können nach Maßgabe des § 33 a Abs. 2 EStG abgezogen werden.

Schon bald regte sich in der Literatur Kritik an der durch Haushaltsfreibetrag und Kinderbetreuungskostenabzug bedingten

Begünstigung der nichtehelichen gegenüber der ehelichen Familie. Da Ehegatten – selbst im Fall beiderseitiger Berufstätigkeit – keine entsprechende Möglichkeit haben, Kinderbetreuungskosten steuerlich geltend zu machen, wurde insbesondere § 33 c EStG, wegen des Schlechterstellungsverbots des Art. 6 Abs. 1 GG (→ Ehe und Familie, Gruppe 5/190) als verfassungsrechtlich bedenklich eingestuft (*Kanzler* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-Kommentar § 33 c Rz. 18; *F. Klein* DStR 1987, 779, 782; a. A. *BFH* BStBl. II 1998, 211).

Sechzehn Jahre nach seiner ersten Entscheidung hat sich das *BVerfG* dieser Ansicht angeschlossen (DB 1999, 180 ff.) und eine verfassungswidrige Diskriminierung der ehelichen Familie festgestellt. Aus der Sicht des zur Entscheidung angerufenen Zweiten Senats läßt sich die Begünstigung Alleinerziehender mit Kindern durch §§ 32 Abs. 7, 33 c EStG – entgegen der Ausgangsentscheidung des Ersten Senats (*BVerfGE* 61, 319) – nicht im Hinblick auf die Nichtanwendung des Splittings rechtfertigen. Als Vergleichspaare müßten verheiratete und unverheiratete Paare mit Kindern gegenüber verheirateten Paaren ohne Kinder betrachtet werden. Da das Splitting verheirateten Paaren unabhängig davon gewährt werde, ob ihre Leistungsfähigkeit kindbedingt gemindert ist, könne es nicht herangezogen werden, um die Schlechterstellung von Ehepaaren mit Kindern gegenüber Alleinerziehenden mit Kindern zu legitimieren. Der Gesetzgeber ist nun zur Reform aufgerufen (s. G.II).

D. Nichteheliche Lebensgemeinschaften im Körperschaftsteuerrecht

Hinsichtlich der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung im → *Körperschaftsteuerrecht* werden Ehegatten und Partner einer NLG gleich behandelt. Als verdeckte Gewinnausschüttungen betrachtet der *BFH* Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt sind, sich auf die Höhe des Einkommens auswirken und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt im Regelfall vor bei der Gewährung von Vergünstigungen an den Gesellschafter oder eine ihm nahestehen-

de Person. Als nahestehende Person in diesem Sinne gilt auch der Partner in der NLG, denn der Zuwendungsempfänger muß nicht unbedingt Angehöriger sein (*BFH* BStBl. II 1997, 301, 302). Es reicht eine rein tatsächliche Nähebeziehung zum Gesellschafter, wie sie in der NLG begründet wird.

E. Nichteheliche Lebensgemeinschaften im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

Eklatant sind die Unterschiede zwischen Erwerben vom Ehegatten und Erwerben vom Partner einer NLG im Rahmen der → *Erbschaft- und Schenkungsteuer*. Erwerbe vom Ehegatten werden durch das ErbStG erheblich begünstigt. Aufgrund der Einordnung in Steuerklasse I kommt nicht nur ein niedriger Steuersatz (zwischen 7–30%) zur Anwendung, daneben gibt es im Rahmen der Erbschaftsteuer für Ehegatten eine ganze Reihe von Freibeträgen. Allein die Freibeträge nach § 16 Abs. 1 Nr. 1, § 17 Abs. 1 S. 1, § 13 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG belaufen sich auf insgesamt 1,2 Mio. DM. Der überlebende Partner einer NLG fällt hingegen in Steuerklasse III. Damit gelten nicht nur deutlich höhere Steuersätze (zwischen 17 – 50%), auch das Freibetragsvolumen schrumpft auf 10 000 DM (§ 16 Abs. 1 Nr. 4) zusammen. Das *BVerfG* hat diese Ungleichbehandlung jedoch – wenngleich im Hinblick auf die niedrigeren Freibeträge für Ehegatten nach dem alten Erbschaftsteuerrecht – gemessen an Art. 3 Abs. 1 GG für verfassungsrechtlich unbedenklich gehalten, BStBl. II 1990, 103.

Schenkungssteuerrechtlich ist nach der Art der Zuwendung zu unterscheiden. Leistungen, die zur Verwirklichung der NLG dienen, sind grundsätzlich unbeachtlich. Lediglich bei überhöhten Leistungen, die zu einer Bereicherung des Partners führen, nimmt die Finanzverwaltung (*BMF* DB 1984, 327) eine steuerpflichtige Schenkung an. Daneben sollen gemeinschaftsbedingte Zuwendungen ebenso wie unbenannte Zuwendungen unter Ehegatten – im Kontrast zu der zivilrechtlichen Einordnung durch den BGH – schenkungssteuerpflichtig sein (*List*, DStR 1997, 1101, 1108); vgl. aber auch die Steuerbefreiung nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 a ErbStG für bestimmte Zuwendun-

gen unter Ehegatten, die wiederum für die NLG nicht gilt.

träge im Erbschaft- und Schenkungssteuerrecht ausgleichen lassen.

F. Nichteheliche Lebensgemeinschaften im Steuerverfahren

Die NLG begründet keine Angehörigen-eigenschaft. Daher können sich die Partner der NLG im Steuerverfahren nicht auf die Angehörigen im Sinne des § 15 AO eingeräumte Sonderstellung (z. B. Zeugnisverweigerungsrecht) berufen. Da die NLG ihrem Wesen nach grds. nicht auf die Eingehung einer Ehe gerichtet ist, kann auch der Status des Verlobten regelmäßig nicht in Anspruch genommen werden. Ebensovwenig ist § 15 Abs. 1 Nr. 1 AO analog anwendbar. Gleichwohl kann die NLG – vor allem bei jüngeren Paaren – einer späteren Ehe vorgeschaltet sein, so daß im Einzelfall zu prüfen ist, ob § 15 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht doch Anwendung findet, so *Bilsdorfer* FR 1998, 673.

§ 263 AO verweist für die Vollstreckung des Steueranspruchs auf eine Reihe von Vorschriften der ZPO, die das Bestehen einer Ehe voraussetzen. Bisher ungeklärt ist, ob die für Ehegatten geltende Eigentumsvermutung des § 1362 BGB, auch auf die NLG Anwendung findet, so *FG Niedersachsen* EFG 1991, 366; a. A. *Tipke/Kruse* AO, Kommentar, § 263 AO Tz. 2.

G. Reformansätze

Das derzeitige Recht der Besteuerung von NLG setzt sich aus einem Konglomerat verschiedener Einzelvorschriften und gerichtlicher Einzelfallentscheidungen zusammen, die ein rechtliches Konzept nicht erkennen lassen.

Faktisch treibt das Steuerrecht nichteheliche Lebenspartner – jedenfalls dann, wenn keine Kinder vorhanden sind – in die Ehe. Dies gilt ganz besonders für die erbschaftsteuerliche Behandlung der Nichtehelichen. Während im Einkommensteuerrecht durch entsprechende vertragliche Gestaltung im Wege des Realsplittings ein Zustand hergestellt werden kann, der durchaus dem des Ehegattensplittings vergleichbar ist, gibt es praktisch keine Gestaltungsmöglichkeiten, mittels derer sich die negativen Folgen des höheren Tarifs und der fehlenden Freibe-

I. Keine Gleichstellung nichtehelicher Lebensgemeinschaften mit Ehegatten

Gelegentlich wird deshalb gefordert, NLG und Ehegatten gesetzlich gleichzustellen (*Lingemann*, 50 f.). Argumentiert wird dabei rechtstatsächlich soziologisch mit der weiten Verbreitung der NLG, ihrer Beständigkeit, die durchaus mit der unter einer wachsenden Scheidungsrate leidenden Ehe konkurrieren kann, sowie der wirtschaftlichen Vergleichbarkeit beider Sachverhalte.

Die h. M. im Schrifttum spricht sich hingegen nach wie vor gegen eine derartige Gleichstellung aus, im wesentlichen aus zwei Gründen: Zum einen wird die wirtschaftliche Vergleichbarkeit mit der Ehe als rechtlicher Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft angezweifelt. In der NLG komme es jedenfalls nicht typischerweise zu einer gleichberechtigten Teilhabe an dem vom anderen Partner erwirtschafteten Einkommen. Daher gebe es unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten keinen zwingenden Grund, den Splittingtarif auch auf die NLG anzuwenden (*Tipke/Lang* Steuerrecht, 1998, § 4 Rz. 242). Zum anderen läßt sich das Bestehen oder Nichtbestehen einer NLG – ohne ein Eindringen in die Intimsphäre – nicht hinreichend verifizieren (*Tipke* StRO I, 1993, 401). Aus diesem Grunde hat der 57. DJT im Jahre 1988 die NLG als Anknüpfungspunkt für einkommensteuerliche Differenzierungen abgelehnt (Sitzungsbericht N, 201). Andererseits gibt es im Zivilrecht Bestrebungen einer formellen Anerkennung der NLG. Soweit diese die Nachweisschwierigkeiten lösen können, müßte neu über die Anwendung des Ehegattensteuerrechts nachgedacht werden, allerdings auch dann nur insoweit, als eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit beider Lebensformen gegeben ist.

II. Reform des Ehegatten- und Familiensteuerrechts unter Einbeziehung der nichtehelichen Familie

Die Überlegungen einer Annäherung der NLG an die Ehe werden in dem Maße häufig, in dem die steuerliche Sonderbehandlung der Ehe aufgegeben wird, so daß es zu einer Anpassung der Ehegatten-

besteuerung an die NLG kommt. Und genau in diese Richtung gehen die derzeitigen Bemühungen. Lautete das Petitum lange Zeit, die NLG der Ehe anzupassen, kehrt sich diese Forderung nun in ihr Gegenteil.

Das *BVerfG* hat ausdrücklich die Anpassung der Situation der ehelichen Familie an die der nichtehelichen Familie gefordert (DB 1999, 180 ff.; hierzu ausführlicher C.II.6). Der Gesetzgeber ist gezwungen, bis zum 31. 12. 1999 bzw. 31. 12. 2001 zu einer Neuregelung der Familienbesteuerung zu finden, die nicht mehr zwischen ehelichen und nichtehelichen Familien differenziert. Das *BVerfG* hat ihm hierfür konkrete Vorgaben gemacht. Es hat ausgehend von der derzeitigen Regelung in §§ 32 Abs. 7, 33 c EStG kurzerhand einen Betrag in Höhe des derzeitigen Haushaltsfreibetrags als „Erziehungsaufwand“ und in Höhe des Abzugs für Kinderbetreuungskosten als „Betreuungsaufwand“ in das Existenzminimum des Kindes eingerechnet. Aus Art. 6 Abs. 1 u. 2 GG folgert das Gericht, daß dieser Erziehungs- und Betreuungsaufwand bei allen Eltern berücksichtigt werden müsse, und zwar unabhängig davon, ob es zu Aufwendungen für eine Fremdbetreuung kommt. Im Ergebnis hat es sich also für eine Ausdehnung der bisherigen Begünstigung der nichtehelichen auf die eheliche Familie entschieden.

Ob ein Freibetrag dieser Höhe tatsächlich die einzige mit dem subjektiven Nettoprinzip zu vereinbarende Folge war, mag freilich bezweifelt werden angesichts des etwas befremdlichen Ergebnisses, daß das Kindesexistenzminimum das eines Erwachsenen in Zukunft überschreiten soll. Sachgerechter erscheint ein noch vor Abfassung der *BVerfG*-Entscheidung in der Literatur formulierter Vorschlag zur Vermeidung der Schlechterstellung von Ehen gegenüber NLG. Danach sollen alle berufstätigen Eltern das Recht erhalten, Kinderbetreuungskosten uneingeschränkt als Erwerbsaufwendungen von der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abzuziehen. Demgegenüber

soll der Haushaltsfreibetrag ersatzlos gestrichen werden (*J. Lang* ifo-Studien Heft 69 S. 10; zu Konzepten einer weitergehenden Reform der Familienbesteuerung s. → *Steuerreformen*).

Wird darüber hinaus – wie dies derzeit in der Politik heftig diskutiert wird – das Ehegattensplitting eingeschränkt oder gänzlich abgeschafft, so würden auch die derzeit noch bestehenden Unterschiede bei der Einkommensbesteuerung kinderloser ehelicher und nichtehelicher Lebensgemeinschaften eingeebnet (s. → *Steuerreformen*).

Literatur

W. Bergkemper Außergewöhnliche Belastung durch Unterhaltsgewährung in einer ehelichen Gemeinschaft, FR 1994, 245; *P. Bilsdorfer* Die nichteheliche Lebensgemeinschaft im Steuerrecht, FR 1998, 673; *W. Boochs* Die steuerliche Behandlung der nichteheliche Lebensgemeinschaft NWB Fach 3, 7967; *A. Frh. v. Campenhausen* Verfassungsgarantie und sozialer Wandel – Das Beispiel von Ehe und Familie, VVDStRL 45 (1987) S. 7; *B. Bittker* Federal Income Taxation and the Family, Stanford Law Review 1975, 1389; *G. Kupfer* Nichteheliche Lebensgemeinschaften: Zivil- und steuerrechtliche Gestaltungshinweise, KÖSDI 1996, 10750; *W. Lingemann* Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1994 mit Rezension von S. Müller-Franken StuW 1996, 409; *H. List* Die eheliche Lebensgemeinschaft in steuerrechtlicher Sicht, DStR 1997, 1101; *H. Lück* Abzug von Unterhaltsleistungen bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften als außergewöhnliche Belastung, INF 1995, 133; *M. Moderegger* Der verfassungsrechtliche Schutz von Ehe und Familie und das System der Einkommensteuer, 1991; *R. Parsche/M. Steinherr* Vermeidung von Schlechterstellungen der Ehe gegenüber nichtehelichen Lebensgemeinschaften im Einkommensteuerrecht mit einem ergänzenden Rechtsgutachten von *J. Lang*, ifo-Studien Heft 69, 1999; *H. Schumann* Die Nichteheliche Lebensgemeinschaft, zivilrechtlich, steuerrechtlich, sozialversicherungsrechtlich, 1993; *S. de Witt/J.-H. Huffmann*, Nichteheliche Lebensgemeinschaft, 1986

Johanna Hey