



# Die Zukunft der Ehe- und Familienbesteuerung

Joachim Englisch

---



# Überblick

- Verfassungsrechtl. Würdigung der Familienbesteuerung
  - Verfassungsrechtliche Legitimation des KFB
  - (Real-)Splitting verfassungsrechtlich geboten?
- Verfassungsrechtl. Würdigung des Ehegattensplitting
  - (Einzig) leistungsfähigkeitskonforme Variante der Besteuerung der Ehe als Verbrauchs- und Erwerbsgemeinschaft?
  - Anreizneutralität des Ehegattensplitting?
- Reformoptionen: Spektrum verfassungskonformer Alternativen



# Vorüberlegungen

- Leistungsfähigkeitsprinzip: anerkannter Maßstab sachgerechter und gleichheitssatzkonformer ESt-Erhebung
- Ideengeschichtlich wie verfassungsrechtlich: sozialstaatlich inspiriert (Assekuranz- und Opfertheorie sind überholt)
  - LF = Befähigung zur Leistung eines Solidarbeitrags für das staatl. verfasste Gemeinwesen
- Verfassungsrechtlich unterlegte Wertung: Steuerliche LF erst nach Abdeckung existenzieller Bedürfnisse
  - Das subjektive Nettoprinzip ist im Kern verfassungsfest
- Steuerliche Leistungsfähigkeit ist individuell zu bestimmen
  - Art. 6 I GG gebietet auch für Ehe und Familie nichts anderes



# Familienbesteuerung

---



# Legitimation des KFB

- Kernfrage: Steuerliche Berücksichtigung von Kindesunterhalt
- Abzug für sächliches Existenzminimum des Kindes: zwingend
  - Wertung des Art. 6 I GG iVm Wertungen des LF-Prinzips
  - Verfassungsrechtl. Beurteilung des Betreuungs- und Erziehungs-/AusbildungsFB ist komplexer
- Ersetzung durch ein reines Kindergeldmodell (nur) für Bedürftige wäre verfassungswidrig



# Weitergehender Unterhaltsabzug?

- Gebietet die Verf. darüber hinaus den Abzug jeglichen zivilrechtlich zwingenden Unterhalts?
  - „Indisponibles Einkommen“ / Einheit der Rechtsordnung?
  - Ggf. in Verbindung mit steuerlicher Erfassung beim Empfänger?
- Die Formel vom „indisponiblen Einkommen“ geht zu weit
  - Entscheidend: entfällt Sozialpflichtigkeit des Einkommens?
- Art. 6 I GG lässt sich eine solche Wertung nicht entnehmen
  - Ebenso tendenziell das BVerfG
  - Einfachgesetzlich (familienrechtlich) erst recht nicht
  - Sonst auch Ansatz nur des GFB für Verpflichteten widersprüchlich



# Transfer steuerl. LF beim Realsplitting?

- Veränderte Einkommenszurechnung nach der Systematik des EStG / der ihm zugrunde liegenden Wertungen angezeigt?
  - Die Einkünftezurechnung bestimmt sich nach dem Beitrag zum Erwerb, nicht anhand der Partizipation am Verbrauch
    - Kinder: Teil einer Unterhalts-, nicht Erwerbsgemeinschaft
  - Theoretisch abweichende Zurechnungsdogmatik denkbar
    - Erfassung in der Person des letztlich in rechtlich abgesicherter Weise vermögensmäßig Bereicherten
    - Aber im geltenden EStG nicht verwirklicht (s. auch *Ruppe*, DStJG Bd. 1; BVerfG 1 BvL 31/62)
- Das Familienrealsplitting würde (ebenso wie Geschiedenen-Realsplitting) einen Fremdkörper im System darstellen



# Ehegattenbesteuerung







# Standpunkt von BVerfG und hLit

- BVerfG 1957: Steuerbegünstigung
- BVerfG 1982/2013: LF-konform / keine Steuerbegünstigung
  - Gewisser Widerspruch zu BVerfG 1 BvL 5/81 (1987)

Zwei Säulen verfassungsrechtlicher Legitimation:

- Leitbild der „intakten Ø-Ehe“: Eheleute als „Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs“ (2013 einschränkend: „Fiktion“)
  - Keine empirische Validierung, aber z.T. Verweis auf Familienrecht
- Steuerlich unverfälschte Wahl zwischen „klassischem“ und „gleichberechtigtem“ Modell ehelicher Erwerbstätigkeit
  - Verweis auf Art. 6 I GG (2013: „Erweiterung des Spielraums“)
  - Relativierend zuvor noch BVerfG 1 BvL 23/57 (1959)



# Transfer steuerl. LF in der intakten $\emptyset$ -Ehe?

## Die Ehe als Verbrauchsgemeinschaft?

- Evident vorhandenes Mindestmaß gemeinsamen Konsums
  - Insb. sog. lokale öffentliche Güter und Bündelungseffekte
- Empirische Evidenz aus dem Ausland legt aber bloß partielle Verbrauchsgemeinschaft nahe
- (Partielle) Verbrauchsgemeinschaft für sich genommen aber ohnehin keine Legitimationsbasis für Splitting
  - Kein relevantes Zurechnungskriterium (s.o.)
  - Das gilt auch unter Berücksichtigung der Ehe als familienrechtlicher Unterhaltsgemeinschaft (s.o.)



# Transfer steuerl. LF in der intakten $\emptyset$ -Ehe?

## Die Ehe als Erwerbsgemeinschaft?

- Ließen sich Einkommensunterschiede – vollumfänglich – durch Spezialisierung in der Ehe erklären, wäre Splitting LF-konform
  - Wenn nicht schon geboten, dann mindestens gut vertretbar

## Im 21. Jhdt. (noch) das typische Leitbild der intakten $\emptyset$ -Ehe?

- Empirische Evidenz zu Ehen ohne Kindern: es findet so gut wie keine Spezialisierung in der Ehe statt
  - „Hinwegtypisieren“ über diese Gruppe nicht zulässig

....



# Transfer steuerl. LF in der intakten Ø-Ehe?

- Empirische Evidenz zu Ehen mit Kindern: typischerweise Spezialisierung, und zwar geschlechtsspezifisch
- Als vollumfängliche Spezialisierung aber zeitlich stark begrenzt
  - Erste 12 Monate nach der Geburt: Regelfall
  - Krippenalter: in steigendem Maße signifikante Fremdbetreuung
  - Ab Kindergartenalter: Regelfall signifikante Fremdbetreuung
- Evtl. daneben noch ersparte „Fatherhood Penalty“
- Aber: In der Ø-Ehe treten Kleinkindphasen 1-2 mal auf
  - Ø-Ehedauer ca. 30 Erwerbsjahre bzw. (bei Scheidung, d.h. in 40 % der Fälle) ca. 13 Erwerbsjahre
- Die Gewährung eines Vollsplittings über die gesamte Ehedauer hinweg legt ein atypisches Leitbild zugrunde



## Ergänzend: mangelnde Folgerichtigkeit

- Begrenzung auf unbeschränkt Stpfl. nicht nachvollziehbar
  - Erwerbsgemeinschaft wäre auch bei beschränkt Stpfl. anzunehmen
- Gegen ein hälftige Zurechnung auch für die Zwecke der KiSt in der glaubensverschiedenen Ehe wäre nichts zu erinnern
  - Anders aber BVerfGE 19, 226
- Fragwürdig wäre zudem die Option zur Einzelveranlagung



# Neutralitätseigenschaften: Art. 6 I GG

- Theoretisch überlegene Neutralitätseigenschaften bzgl. der innerehelichen Spezialisierung
  - Verfassungsrechtl. Kategorie: mittelbarer Eingriff in Art. 6 I GG
- Aber: Individualbesteuerung o.ä. würde in der *Realität der Ø-Ehe* Ehemann nicht in ein partnerschaftl. Modell drängen
  - Ohnehin keine Spezialisierung in der kinderlosen Ehe
  - Im Übrigen beeinflussen steuerl. Erwägungen die Rollenwahl des Mannes typischerweise nicht (Arbeitsangebotselastizität → Null)



# Neutralitätseigenschaften: Art. 3 II GG

- Ehegattensplitting erhöht die Grenzbelastung des Zweitverdieners im Vergleich zur Individualbesteuerung
  - Individuelle Perspektive des jeweiligen Ehegatten maßgeblich
- Elastizität des Arbeitsangebots der Ehefrau (typischer Zweitverdiener)  $> \text{Null}$ 
  - Negative Anreizeffekte bzgl. Erwerbstätigkeit der Ehefrau
    - Noch verstärkt durch die LSt-Klassen III und V
- Verstoß gegen Art. 3 II GG?
  - BVerfGE 88, 203: Staat muss Frauen „Rückkehr in Berufstätigkeit ... auch nach Zeiten der Kindererziehung ermöglichen.“
  - Wohl *noch* hinnehmbar, da Splitting optional (weitere Studien zur Kenntnis und Durchsetzbarkeit nötig)



# Reformbedarf und Reformoptionen

---





# Was folgt daraus?

- Ehegattensplitting ist verfassungsrechtl. nicht geboten, aber wohl – als Steuerbegünstigung – (noch) vertretbar
    - Art. 6 I GG erlaubt die Begünstigung (nur) der Ehe
    - Gewisse Bedenken bestehen nicht nur wegen Art. 3 II GG, sondern auch wegen der Verteilungswirkungen
    - Andererseits beugt es auch steueroptimierender Gestaltung vor (Alternativen aber deshalb nicht verf.-widrig, vgl. BVerfGE 9, 237)
  - LF-konform wären ...
    - Limitiertes Splitting („belgisches Modell“)
    - Individualbesteuerung mit übertragbarem Grundfreibetrag
- GGf. wäre eine Übergangsregelung (für „Altehen“) erforderlich



# Ausweitung zur Familienbesteuerung?

Als Begünstigung von Ehe UND Familie vertretbar wären wohl

- Familienrealsplitting
  - Vom BVerfG ausdrücklich gebilligt
  - Verteilungswirkungen evtl. bevölkerungspolit. zu legitimieren
  - Zudem Nivellierung ungleicher Gestaltungsmöglichkeiten
- Familiendivisorensplitting
  - Legitimation aus denselben Gründen
  - Allerdings wohl noch problematischere Verteilungswirkungen, je nach Ausgestaltung der Divisoren



**[Joachim.Englisch@uni-muenster.de](mailto:Joachim.Englisch@uni-muenster.de)**

---