

Das Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting

Inhaltsübersicht

- | | |
|--|--|
| I. Pluralismus der gesellschaftlichen Lebensformen | 2. Güterrechtliche Rechtfertigung |
| II. Kritik am Ehegattensplitting | 3. Unterhaltsrechtliche Rechtfertigung: Ehegattensplitting als typisiertes Realsplitting |
| III. Entwicklung der Ehegatten-Besteuerung | V. Erstreckung des Ehegattensplittings auf nichteheliche Lebensgemeinschaften? |
| 1. Entwicklung von einer Haushalts- zur Ehegattenbesteuerung | 1. Nichteheliche Lebensgemeinschaften zwischen Mann und Frau |
| 2. Entscheidung des BVerfG vom 17. 1. 1957 | 2. Gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaft |
| IV. Rechtfertigung des Ehegattensplittings | VI. Fazit |
| 1. BVerfG-Urteil v. 3. 11. 1982: Grundsatz ehelicher Halbteilung | |

I. Pluralismus der gesellschaftlichen Lebensformen

Heinrich Wilhelm Kruse ist Familienmensch. Auf der festen Grundlage seines christlichen Glaubens stehen für ihn Ehe und Familie nicht beziehungslos nebeneinander. Auch wenn die Kinder längst ihr eigenes Leben führen, bleibt der ausgeprägte Familiensinn der Kruses für jeden spürbar, der in ihrem Hamburger Domizil ihre große Gastfreundschaft genießen darf. Die im Hause Kruses gepflegte bürgerlich-christliche Lebensform ist heute alles andere als selbstverständlich. Der Wertewandel unserer Zeit vermittelt vielmehr ein buntes gesellschaftliches Bild. Eine mit dem traditionellen Rollenverständnis verknüpfte Ehe zwischen Mann und Frau erscheint nur noch als eine Alternative unter mehreren. Die Berufstätigkeit der Frau gehört zum Alltag; dementsprechend bleiben Frauen mit wachsender Tendenz kinderlos¹. Die Zahl der nichtehelichen Lebensgemeinschaften ist in den letzten Jahrzehnten kräftig gestiegen. Im früheren Bundesgebiet hat sie sich seit 1972 sogar verzehnfacht. Der Wunsch nach einer Familie setzt für

1 Während vom Frauenjahrgang 1950 nur 15% kinderlos geblieben sind, werden vom Frauenjahrgang 1960 voraussichtlich bereits ca. 25% kinderlos sein. Dabei ist die Fertilität deutlich bildungsabhängig: 40% der 35- bis 39jährigen westdeutschen Frauen mit Hochschulabschluß haben keine Kinder (im Haushalt); demgegenüber beträgt der Anteil der kinderlosen Frauen ohne Hochschulabschluß lediglich 21%. (Stand 1996), s. H. Engstler, Die Familie im Spiegel der Statistik, Bonn 1999, 94 ff.

junge Paare keineswegs unbedingt den Lebensbund einer Ehe voraus; es werden deshalb auch Familien in nichtehelicher Lebensgemeinschaft gegründet². Der Vormarsch nichtehelicher Lebensgemeinschaften und der sog. Halbfamilie³ erklärt sich vor allem aber aus der wachsenden Zahl von Ehescheidungen. Viele Ehen erreichen bereits nach einigen Jahren ihr Verfalldatum⁴; der Ehepartner wird so zum bloßen „Lebensabschnittsgefährten“. Die nichteheliche Lebensgemeinschaft ist deshalb mittlerweile nicht nur die typische Lebensform in der Anfangsphase der Paarbildung und Familienentwicklung⁵, sondern gewinnt zusehends als Lebensform nach dem Scheitern der Ehe an Bedeutung⁶. Immer noch eher selten erfüllen sich Frauen dagegen ihren Kinderwunsch, ohne überhaupt langfristig mit einem Partner zusammenleben zu wollen⁷. Jüngst sind schließlich auch gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften durch das sog. Gesetz zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Lebenspartnerschaften (LPartG) vom 16. 2. 2001 rechtlich anerkannt worden⁸.

II. Kritik am Ehegattensplitting

Angesichts dieser gesellschaftlichen Veränderungen verwundert es nicht, daß auch das in §§ 26 Abs. 1 Satz 1, 26b, 32 Abs. 5 EStG normierte Ehegattensplitting zunehmend in Frage gestellt wird. So sah der Entwurf des sog. Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 bereits eine Kappung des sog.

2 In Deutschland gab es 1996 1,85 Millionen unverheiratet im gemeinsamen Haushalt zusammenlebender Paare, davon immerhin 27% mit Kindern. Allerdings wird die nichteheliche Paarbeziehung größtenteils noch vor Beginn der Elternschaft in die eheliche Form überführt, s. H. Engstler (Fn. 1), 58 ff. Zu den Motiven M. Burgi, Schützt das Grundgesetz die Ehe vor der Konkurrenz anderer Lebensgemeinschaften?, Der Staat 39 (2000), 487, 488 f. m.w.N.

3 Gemeint sind Alleinerziehende mit Kind bzw. Kindern. 60% der Alleinerziehenden sind verheiratet getrenntlebend, 20% verwitwet und weitere 20% ledig. Die überwiegende Mehrzahl der Alleinerziehenden sind Mutter-Kind-Familien nach dem Scheitern einer Ehe, s. H. Engstler (Fn. 1), 54 f.

4 Nach Angaben des Statistischen Bundesamtes wird jede dritte Ehe irgendwann einmal geschieden, durchschnittlich bereits nach sechs Jahren.

5 Als voreheliche Lebensform ist die nichteheliche Lebensgemeinschaft mittlerweile fest etabliert. So haben in Deutschland bereits 1991 in der Allgemeinen Bevölkerungserhebung der Sozialwissenschaften (ALLBUS) 71,7% der Verheirateten zwischen 18 und 29 Jahre angegeben, mit ihrem Ehepartner schon vor der Hochzeit zusammengewohnt zu haben (im Durchschnitt für die Dauer von 2 Jahren), s. H. Engstler (Fn. 1), 59.

6 In 1996 waren 40% der Frauen und 37% der Männer in nichtehelichen Lebensgemeinschaften mit Kindern geschieden oder lebten getrennt von ihrem Ehepartner (sog. Fortsetzungsfamilien), s. H. Engstler (Fn. 1), 59 f.

7 Siehe Statistik in Fn. 3.

8 BGBl. I 2001, 266.

„Splitting-Vorteils“ auf max. 8000 DM vor⁹. Zwar hat die Bundesregierung im Gesetzgebungsverfahren diese Idee (zumindest zunächst) wieder fallengelassen. Das Ehegattensplitting sieht sich aber gleichwohl weiterhin heftiger Kritik ausgesetzt, weil es sog. Einverdiener-Ehen im Vergleich zu Doppelverdiener-Ehen und nichtehelichen Lebensgemeinschaften begünstige¹⁰. Es wird vor allem von Gleichstellungsrechtlerinnen mit Argus-Augen betrachtet¹¹. So gelangt *Franziska Vollmer* in ihrer gedankenreichen Dissertation zu dem Ergebnis, daß das Ehegattensplitting wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 2 GG verfassungswidrig sei¹². Mit dem Ehegattensplitting fördere das EStG einseitig die Hausfrauenehe zu Lasten der Familie¹³. Die derzeitige Ehegatten-Besteuerung führe zu Entlastungen, von denen Frauen weniger profitierten als Männer. Deshalb handele es sich um eine mittelbare geschlechtspezifische Diskriminierung im Sinne des Art. 3 Abs. 2 GG¹⁴. Ähnlich argumentiert *Ute Saksofsky*, die dazu das folgende einfache Beispiel bildet¹⁵:

„Bei einem nicht verheirateten Paar zahlt die Frau, unabhängig davon, wie viel ihr Partner verdient, bei einem Verdienst von 10 000 DM keine Steuern; der verheirateten Frau hingegen bleiben, wenn ihr Mann 100 000 DM verdient, von ihren 10 000 DM nur 6958 DM. . . . Dieser Effekt wird – nicht nur in der familiären Wahrnehmung – durch die Lohnsteuerklasse V noch verstärkt“.

Beide Autorinnen halten die Eigenschaft der Ehe als „Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft“ für eine *Fiktion*. In bezug auf den gesetzlichen Unterhalt und den gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft treffe die Annahme der Halbteilung nicht zu. Die nichterwerbstätigen Ehefrauen besäßen lediglich einen Anspruch auf angemessenen Unterhalt; sie lebten

9 Entwurf der Fraktionen SPD/Bündnis90/Die Grünen eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, BT-Drucks. 14/23, 126 v. 9. 11. 1998.

10 Siehe bereits *A. Menzel*, Welche rechtlichen Maßnahmen sind vordringlich, um die tatsächliche Gleichstellung der Frauen mit den Männern im Arbeitsleben zu gewährleisten, Gutachten D zum 50. Deutschen Juristentag in Hamburg, 1974, München 1974, 165, 174 ff.; *W. Zeidler*, Ehe und Familie, in E. Benda/W. Maihofer/H.-J. Vogel (Hrsg.), Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Berlin u.a. 1983, 555, 601 ff.; *G. Vorwold*, Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung – Versuch einer zeitgemäßen Veränderung, FR 1992, 789, 791 f.; *R. Donath*, Ehe, Familie und Steuern, RabelsZ Bd. 57 (1993), 401, 408 f., 416 ff., 428 ff.

11 Ausführlich *F. Vollmer*, Das Ehegattensplitting, Diss. Göttingen, Schriften zur Gleichstellung der Frau, Bd. 21, Baden-Baden 1998, 127 ff., 219 ff.; *U. Saksofsky*, Steuern durch Familie durch Steuern, NJW 2000, 1896, 1898 ff.

12 *F. Vollmer* (Fn. 11), a.a.O.

13 Dahin tendiert auch jüngst *H. J. Kanzler*, Die Besteuerung von Ehe und Familie, DStJG Bd. 24 (2001), II. 1. b).

14 Zu weiteren Aussagen von *F. Vollmer* (Fn. 11) wird unter IV. noch Stellung genommen.

15 *U. Saksofsky* (Fn. 11), NJW 2000, 1896, 1898 ff.

während der Ehezeit im Güterstand der Gütertrennung. *Ute Saksofsky* führt dazu aus¹⁶:

„Das Einkommen des Alleinverdieners ist beim gesetzlichen Güterstand allein ‚sein‘ Geld. Es gehört nicht beiden Ehegatten, sondern zunächst einmal ihm. . . . Es soll nicht bezweifelt werden, daß es solche Ehen (scil.: wo das Einkommen geteilt wird) gibt, aber es gibt eben auch das andere Bild: Der Alleinverdiener bemißt seiner Frau ein – mehr oder minder knappes – Wirtschaftsgeld zu; der Rest des Geldes steht zu seiner Verfügung, ist eben ‚sein‘ Geld. Nicht nur beim Schindelmacher im Kinderbuch ‚Die kleine Hexe‘ kommt eine solche Beschreibung der Eherealität vor.“

Dem stimmt *Peter Bareis* aus seinem rein ökonomischen Blickwinkel uneingeschränkt zu und plädiert deshalb für eine konsequente *Individualbesteuerung*¹⁷. Zur Vermeidung von ökonomischen Verzerrungen fordert er darüber hinaus, daß die Einkommensteuer ausschließlich an das Markteinkommen ohne Rücksicht auf die persönlichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen anzuknüpfen habe. Sowohl die Erfüllung eines Kinderwunsches als auch das Eingehen einer Ehe seien vorgelagerte persönliche Entscheidungen, so daß daraus erwachsende Unterhaltslasten nicht berücksichtigt werden sollten¹⁸. Ebenso sei der Güterstand von den Eheleuten frei wählbar. Das Ehegattensplitting besitze lediglich „edukative“ Wirkung¹⁹: Es veranlasse die Frau, sich aus finanziellen Erwägungen an den häuslichen Herd zu begeben.

Angeregt durch diese massive Kritik möchte ich hier zu Ehren des Jubilars noch einmal über die Rechtfertigung des Ehegattensplittings unter Berücksichtigung der jüngsten Entwicklungen nachdenken. Dabei werde ich mich vor allem einigen unterhaltsrechtlichen Aspekten (unter IV. 3.) zuwenden, die m.E. in der kontroversen Diskussion bisher zu kurz gekommen sind.

III. Entwicklung der Ehegatten-Besteuerung

1. Entwicklung von einer Haushalts- zur Ehegattenbesteuerung

Am Beginn unserer heutigen Ehegattenbesteuerung stand eine Haushaltsbesteuerung. Nach § 8 des preußischen Klassen- und klassifizierten Einkommensteuergesetzes vom 1. 5. 1851²⁰ richtete sich die Besteuerung in der Regel nach der Haushaltung des „Hausherrn“ mit seinen Angehörigen, denen er Wohnung und Unterhalt gab²¹. Diese steuerliche Zurechnung ent-

16 *U. Saksofsky* (Fn. 11), NJW 2000, 1896, 1900.

17 *P. Bareis*, Gebietet das Grundgesetz bei der Ehegattenbesteuerung die Mißachtung ökonomischer Wirkungen? – Analyse eines Rechtsgutachtens Klaus Vogels, StuW 2000, 81 ff.

18 *P. Bareis* (Fn. 17), StuW 2000, 81, 84.

19 So bereits *A. Mennel* (Fn. 10), 165, 179.

20 Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1851, 193.

21 Allerdings bestimmte § 8 lit. b) des preußischen Klassensteuergesetzes (Fn. 20), GS 1851, 195, daß dies auch auf Frauen zutraf, die „selbständig eine Wirtschaft führen“.

sprach dem Preußischen Allgemeinen Landrecht, das dem Ehemann weitgehend die Verwaltung des Vermögens seiner Frau überantwortet hatte²². An einer Haushaltsbesteuerung hielt auch § 11 Abs. 1 des preußischen Einkommensteuergesetzes vom 24. 6. 1891 zumindest äußerlich fest²³. Aus der Haushaltsbesteuerung klammerte § 11 Abs. 3 Nr. 2 aber das Einkommen der Kinder und anderer Angehörigen der Haushaltung aus, das der Verfügung des Haushaltsvorstandes nicht unterlag. Den Schritt von der Haushalts- zur Ehegattenbesteuerung vollzog dann das Änderungsgesetz zur preußischen Einkommensteuer vom 19. 6. 1906, indem es in § 11 nur noch das Einkommen der Ehefrau dem Einkommen des Ehemannes hinzurechnete²⁴. Es handelte sich dabei aber nicht um eine echte Zusammenveranlagung; vielmehr wurde das Einkommen der Ehefrau lediglich im Rahmen der Besteuerung des Ehemannes und Haushaltsvorstandes miterfaßt. Der Fiskus konnte sich im Veranlagungsverfahren demgemäß nur an den Ehemann halten und war nicht berechtigt, die Ehefrau überhaupt zur Besteuerung heranzuziehen²⁵.

An die Stelle der Besteuerung des Haushaltsvorstandes setzte das Reichseinkommensteuergesetz vom 29. 3. 1920 in § 16 die echte Zusammenveranlagung der Ehegatten, ergänzte sie aber in § 17 um eine beschränkte Haushaltsbesteuerung durch weitere Zusammenrechnung mit dem Einkommen der Kinder, das kein Arbeitseinkommen war²⁶. § 16 REStG 1920 wandelte damit die unselbständige Stellung der Ehefrau mit der Folge in eine selbständige um, daß die Eheleute für die zusammenveranlagte Steuer jeweils gesamtschuldnerisch einzustehen hatten²⁷. Da der progressive Tarif der Reichseinkommensteuer deutlich über den des preußischen Einkommensteuergesetzes hinausging, wurde die Zusammenveranlagung erstmals als eine Art „*Steuerstrafe*“ auf die Ehe bezeichnet²⁸. Eine eher willkürliche Ausnahme zugunsten einer Individualbesteuerung der Ehefrau schuf das Änderungsgesetz vom 24. 3. 1921, das in § 16 Satz 2 REStG Arbeitseinkommen, das die Ehefrau außerhalb eines Betriebes des Ehemannes erzielte, aus der Zusammenveranlagung herausnahm²⁹. Diese punktuelle Individualbe-

22 Siehe § 205 ALR: „Durch die Vollziehung der Ehe geht das Vermögen der Frau in die Verwaltung des Mannes über, in so fern diese Verwaltung der Frau durch Gesetze oder Verträge nicht ausdrücklich vorbehalten worden“, s. dazu in *Rehbein/Reincke*, Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten, Berlin 1894, 47 ff.

23 Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1891, 175, 179.

24 Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten 1906, 241, 245. Danach wurden Ehefrauen nur dann selbständig veranlagt, wenn sie von ihrem Ehemanne dauernd getrennt waren.

25 Instruktiv A. Hensel, System des Familiensteuerrechts, Habil. Bonn 1922, hrsg. von E. Reimer/C. Waldhoff, Köln 2000, 142.

26 RGBl. 1920, 359, 366.

27 Dazu näher A. Hensel (Fn. 25), 143 f.

28 Vgl. A. Hensel (Fn. 25), 152.

29 RGBl. 1921, 313, 315; dazu krit. A. Hensel (Fn. 25), 135 f.

steuerung der Ehefrau beendete das Reichseinkommensteuergesetz 1934 vom 16. 10. 1934³⁰, um sie jedoch unter dem Druck der Kriegswirtschaft, die auf Frauen als Arbeitskräfte angewiesen war, wieder einzuführen³¹. Das Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16. 12. 1954 hielt nach dem 2. Weltkrieg an der Zusammenveranlagung fest, erweiterte jedoch den Kreis der individualbesteuerten Einkünfte der Ehefrau in § 26 Abs. 3, 4 EStG auf solche aus selbständiger Tätigkeit und in gewissem Umfang auch aus Gewerbebetrieb.

2. Entscheidung des BVerfG vom 17.1.1957

Die in der unter 1. beschriebenen Zusammenveranlagung liegende Kumulation der Einkünfte der Ehegatten führte wegen des progressiven Einkommensteuertarifs dazu, daß Ehegatten in der Summe höhere Steuern zahlen mußten als zwei Alleinstehende mit demselben Gesamteinkommen. Die Zusammenveranlagung bewirkte mithin eine Schlechterstellung der Ehegatten gegenüber einer getrennten Individualbesteuerung nichtverheirateter Personen. Dieser Zustand war mit Art. 6 Abs. 1 GG schlechterdings unvereinbar. Danach stehen Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz des Staates. Art. 6 Abs. 1 GG enthält neben einer Institutsgarantie vor allem ein *Benachteiligungsverbot*. Deshalb stellte das BVerfG am 17. 1. 1957 richtig fest, daß die Zusammenveranlagung infolge des auf Individualbesteuerung angelegten progressiven Tarifs eine ausschließlich die eheliche Gemeinschaft diskriminierende Wirkung besitzt³². Zugleich erteilte es dem durch die Zusammenveranlagung vom Gesetz bewirkten *Edukationseffekt*, durch eine mit der Berufstätigkeit verbundene höhere steuerliche Belastung „die Ehefrau ins Haus zurückzuführen“, eine unmißverständliche Absage. Denn dieses außersteuerliche Ziel verstieß gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichberechtigung der Geschlechter und war daher zur Rechtfertigung der Diskriminierung von Eheleuten schlicht unzulässig³³. Als eine verfassungsrechtlich unbedenkliche Möglichkeit zur Beseitigung der Diskriminierung erwähnte das BVerfG hingegen das sog. *Splitting*³⁴.

Da das BVerfG § 26 EStG 1951 nach §§ 78, 82 Abs. 1 BVerfGG für *nichtig* erklärt hatte³⁵, regelte das Steueränderungsgesetz vom 26.7.1957³⁶ die Ehegattenbesteuerung rückwirkend für die Veranlagungszeiträume 1949–1957

30 RGBl. 1934, 1005, 1013. Diese Maßnahme entsprach den bevölkerungs- und arbeitsmarktpolitischen Zielen der Nationalsozialisten, denen eine berufstätige Frau abträglich erschien, s. Staatssekretär *F. Reinhardt*, Rede auf dem Deutschen Juristentag 1933, RStBl. 1933, 1025, 1028.

31 So geschehen in § 19 Abs. 1 EStDV v. 7. 12. 1941, RGBl. 1941, 751, 754.

32 BVerfG-Beschl. v. 17. 1. 1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55, 76.

33 So BVerfG (Fn. 32), BVerfGE 6, 55, 81 f.

34 BVerfG (Fn. 32), BVerfGE 6, 55, 76 f.

35 Siehe auch BVerfG-Beschl. v. 7. 5. 1957 – 1 BvR 289/56 –, StRK EStG § 26 R. 32.

36 BGBl. I 848.

für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen neu. Das Steueränderungsgesetz 1958 vom 18. 7. 1958³⁷ folgte schließlich der Anregung des BVerfG und führte den Splitting-Tarif für die Fälle der Zusammenveranlagung von Ehegatten ein. Gleichzeitig gab es den Ehegatten ein Wahlrecht zur getrennten Veranlagung. Von Nuancen abgesehen, besteht diese Regelung bis heute³⁸.

IV. Rechtfertigung des Ehegattensplittings

1. BVerfG-Urteil v. 3. 11. 1982: Grundsatz ehelicher Halbteilung

Das BVerfG hat in seiner Entscheidung vom 3. 11. 1982 das Ehegattensplitting ausdrücklich als keine beliebig veränderbare Steuer-„Vergünstigung“ eingeordnet, sondern – unbeschadet der näheren Gestaltungsbefugnis des Gesetzgebers – als eine an dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientierte sachgerechte Besteuerung gewürdigt³⁹. Zur Begründung führte es dazu an:

„Das Splittingverfahren entspricht dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Es geht davon aus, daß zusammenlebende Eheleute eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs bilden, in der ein Ehegatte an den Einkünften und Lasten des anderen wirtschaftlich jeweils zur Hälfte teilhat. . . . Damit knüpft das Splitting an die wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe an, in der ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet. . . . Diese Ehegattenbesteuerung steht auch im Einklang mit den Grundwertungen des Familienrechts. Die Institute des Zugewinnausgleichs und neuerdings des Versorgungsausgleichs lassen den Grundsatz erkennen, daß das während der Ehe Erworbene gemeinsam erwirtschaftet ist (. . . Splitting als Reflex der Zugewinngemeinschaft).“

2. Güterrechtliche Rechtfertigung

Das vom BVerfG hier skizzierte *Leitbild* der Ehe als *Verbrauchs- und Wirtschaftsgemeinschaft* findet seinen stärksten Ausdruck im Güterstand der *Gütergemeinschaft*. Dort wird das während der Ehe erworbene Vermögen nach § 1416 Abs. 1 BGB gemeinschaftliches Vermögen beider Ehegatten (*Gesamtgut*) und nach § 1419 Abs. 1 BGB sogar *Gesamthandsvermögen*. Dem nahestehend kannte das Familiengesetzbuch der DDR den Güterstand der Eigentums- und Vermögensgemeinschaft, für dessen Beibehaltung die Eheleute nach Art. 234 § 4 Abs. 2 EGBGB innerhalb von zwei Jahren nach dem Beitritt der ehemaligen DDR optieren konnten. Es handelt sich dabei

37 Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Ertrag und des Verfahrensrechts v. 18. 7. 1958, BGBl. I 473, 479.

38 Die seitdem erfolgten Änderungen schildert etwa *H. Pflüger*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, Kommentar, § 26, Anm. 3 (August 2000).

39 BVerfG-Urt. v. 3. 11. 1982 – 1 BvR 620/78 u.a., BVerfGE 61, 319, 347.

um eine *Teil-Errungenschaftsgemeinschaft*⁴⁰: Die während der Ehe erzielten Arbeitseinkünfte, Renten, Stipendien und anderen wiederkehrenden Leistungen werden „gemeinschaftliches Eigentum“, d.h. *Miteigentum* der Ehegatten. Auf beide Güterstände paßt das Ehegatten-Splitting ohne weiteres⁴¹. Jedoch können weder die Güter- noch die Teil-Ernungenschaftsgemeinschaft allein zur Rechtfertigung des Splittings angeführt werden. Den gesetzlichen Güterstand macht vielmehr die sog. *Zugewinnsgemeinschaft* aus, die entgegen ihres Namens nach § 1363 Abs. 2 BGB – wie die Kritiker richtig sehen – in Wirklichkeit eine Gütertrennung beinhaltet. Der Ehegatte partizipiert damit während der Ehe gerade nicht automatisch an der Hälfte der Vermögensgegenstände, die der andere Ehegatte erwirbt. Dadurch wird jedoch das Bild einer ehelichen Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft – entgegen der Kritik – noch nicht zur Fiktion⁴². An die Stelle der dinglichen Teilhabe tritt vielmehr ein *schuldrechtlicher Ausgleichsanspruch*, der sich wertmäßig auf die *Hälfte des* während der Ehe *erwirtschafteten Zugewinns* richtet. Zwar wird der Ausgleichsanspruch erst bei Auflösung des Güterstandes durch Scheidung, Tod oder Vertrag realisiert. Er entwickelt sich aber kontinuierlich im Laufe der Ehezeit, so daß ihn § 26b EStG bereits während der Ehezeit entsprechend seiner wirtschaftlichen Entstehung *periodisiert*⁴³. Flankiert wird der Zugewinnausgleich nach § 1587 BGB durch den sog. Versorgungsausgleich, der die Anwartschaften für eine Altersversorgung betrifft. Den Versorgungsausgleich beherrscht als Leitprinzip, daß derjenige Ehegatte, der in der Ehe die werthöheren Versorgungsanwartschaftsrechte angesammelt hat, die *Hälfte des Wertunterschieds* an den anderen Ehegatten auskehrt⁴⁴. Das den Versorgungsausgleich vollziehende sog. *Rentensplitting* (§ 1587b Abs. 1 Satz 1 BGB) ist damit nicht nur äußerlich strukturell mit dem Ehegattensplitting gleichgelagert. In der Zusammenschau beider Ausgleichsansprüche wird deutlich, daß sich die Zielrichtung der Zugewinnsgemeinschaft mit der früheren Errungenschaftsgemeinschaft durchaus deckt: An dem, was sich die Eheleute während der Ehe erarbeiten, sollen beide auch gemeinsam teilhaben, weil der Erwerb auf der vielgestaltigen Zusammenarbeit der Eheleute beruht oder wenigstens durch die Funktionsteilung in der Ehe weitgehend gefördert und erleichtert wird⁴⁵. Das Ehegattensplitting zieht hieraus –

40 So die Beschreibung von A. Lüderitz, Familienrecht, 27. Aufl., München 1999, Rz. 298.

41 Siehe W. Lingemann, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Diss. Köln, Berlin 1994, 174 ff.; M. Pechstein, Familiengerechtigkeit als Gestaltungsgebot für die staatliche Ordnung, Habil. Bayreuth, Baden-Baden 1994, 198; J. Lang, in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl., Köln 1998, § 9 Rz. 760.

42 So aber etwa M. Pechstein (Fn. 41), 299; F. Vollmer (Fn. 11), 92.

43 J. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, Habil. Köln 1981/1988, 629; ebenso K. Tipke, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I, 2. Aufl., Köln 2000, 378 f.

44 G. Brudermüller, in Palandt, Bürgerliches Gesetzbuch, 60. Aufl., München 2001, Einf. v. § 1587 Rz. 4.

45 A. Lüderitz (Fn. 40), Rz. 333.

wie das BVerfG m.E. zutreffend erkannt hat – für das Steuerrecht die adäquaten Rechtsfolgen⁴⁶. § 1363 Abs. 1 BGB definiert die Zugewinnsgemeinschaft als den gesetzlichen Güterstand, so daß das Einkommensteuerrecht folgerichtig an ihn als Eheotypus anknüpft.

Jedoch ist der Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft nach § 1363 Abs. 1 BGB dispositiv. Als nicht gerechtfertigt erscheint das Ehegattensplitting in solchen Ehen, bei denen nach § 1414 BGB durch Ehevertrag sowohl der Zugewinn- als auch Versorgungsausgleich ausgeschlossen worden sind. Bei einer solchen Form von *Gütertrennung* besteht auch schuldrechtlich keine Erwerbs- und Vermögensgemeinschaft. Die Ehegatten wirtschaften in diesen Fällen separat und haben sich hierfür bewußt vertraglich entschieden. Diesem wirtschaftlichen Sachverhalt scheint nur die Individualbesteuerung angemessen zu sein⁴⁷. Dagegen unterscheidet das geltende Einkommensteuerrecht für das Ehegattensplitting nicht danach, ob ein Ehevertrag geschlossen ist und inwieweit dieser Ausgleichsansprüche unter den Ehegatten ausschließt. Hierin könnte ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 GG liegen.

Das BVerfG betont mit Recht, daß der Gesetzgeber zum Erlaß generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen befugt ist⁴⁸. Für das Massenfallrecht verwirklicht sich die Gleichheit *im Gesetzesvollzug* gerade erst *durch* eine *Typisierung*⁴⁹. Deshalb darf sich der Gesetzgeber grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, jede Eigenart jeweils durch eine Sonderregelung aufzunehmen. Das Recht zur gesetzlichen Typisierung steht aber unter dem Vorbehalt der *realitätsgerechten Erfassung der Wirklichkeit*⁵⁰. Verändern sich die tatsächlichen Umstände wesentlich, so ist die gesetzliche Typisierung an die tatsächliche Entwicklung anzupassen⁵¹. Dem Gesetzgeber ist es vor allem verwehrt, einen *atypischen Fall* zum *Leitbild der Typisierung* zu machen oder an einem früher vielleicht

46 K. Vogel, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, *StuW* 1999, 201, 214 f.; K. Tipke (Fn. 43), 377.

47 So K. Vogel (Fn. 46), *StuW* 1999, 201, 208 f.; K. Tipke (Fn. 43), 379 f.

48 Aus der Rechtsprechung siehe etwa BVerfG-Beschl. v. 2. 10. 1969 – 1 BvL 12/68 –, BVerfGE 27, 58, 66 (Kilometer-Pauschale); BVerfG-Beschl. v. 31. 5. 1988 – 1 BvR 520/83 –, BVerfGE 78, 214, 226 f. (Unterhaltsleistungen Ausland); BVerfG-Beschl. v. 8. 10. 1991 – 1 BvL 50/86 –, BVerfGE 84, 348, 359 f. (Freibetrag Lohnsteuerkarte); BVerfG-Beschl. v. 8. 6. 1993 – 1 BvL 20/85 –, BVerfGE 89, 15, 24 (Nachtarbeitszuschläge II).

49 Vgl. dazu J. Isensee, Die typisierende Verwaltung, *Habil.* Erlangen, Berlin 1976, 125 ff.; ders., Vom Beruf unserer Zeit für Steuervereinfachung, *StuW* 1994, 3, 6 ff.; H. W. Arndt, Praktikabilität und Effizienz, *Habil.* Mainz, Köln 1983; P. Kirchhof, Steuergleichheit durch Steuervereinfachung, *DStJG Bd. 21* (1998), 9, 17 ff.; K. Tipke (Fn. 46), 347 ff.

50 Siehe BVerfG-Beschl. v. 22. 2. 1984 – 1 BvL 1/80 –, BVerfGE 66, 214, 223; BVerfG-Beschl. v. 4. 10. 1984 – 1 BvR 789/79 –, BVerfGE 67, 290, 296 f.; BVerfG-Beschl. v. 17. 10. 1984 – 1 BvR 527/80 –, BVerfGE 68, 142, 153.

51 Deutlich BVerfG-Beschl. v. 8. 6. 1993 (Fn. 48), BVerfGE 89, 25 ff.

typischen Leitbild festzuhalten, das mittlerweile zu einem atypischen Fall geworden ist. Der Güterstand der Zugewinnngemeinschaft entspricht jedoch nicht nur dem gesetzlichen Leitbild, sondern ist auch heute noch weithin Realität. Selbst wenn Eheverträge dessen gesetzliche Rechtsfolgen im Einzelfall verändern, wird deren Inhalt höchst unterschiedlich ausgestaltet. Der völlige Ausschluß des Zugewinn- und Versorgungsausgleichs bleibt der eher seltene Ausnahmefall, im Vordergrund von Eheverträgen stehen vielmehr *modifizierte* Zugewinn- und Versorgungsausgleichsregelungen⁵². Wenn der Gesetzgeber auf eine Einzelfallprüfung, in welchem Umfang die güterrechtlichen Ausgleichsansprüche abbedungen worden sind, verzichtet hat, so wird dies noch von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers umfaßt sein⁵³.

3. Unterhaltsrechtliche Rechtfertigung: Ehegattensplittung als typisiertes Realsplittung

Des weiteren neigt die Diskussion um das Ehegattensplittung dazu, die unterhaltsrechtliche Seite zu negieren. So bagatellisiert etwa *Franziska Vollmer* den ehelichen Unterhaltsanspruch mit dem Hinweis auf dessen *Gegenseitigkeit*⁵⁴. Beide Ehegatten könnten nach § 1356 BGB frei vereinbaren, wer sich in welcher Weise am Familienunterhalt beteilige. Einigten sich beide auf die Aufteilung der Arbeit in Hausarbeit einerseits und Erwerbsarbeit andererseits, so glichen sich nach § 1360 Satz 2 BGB Leistung und Gegenleistung einander aus. Diejenigen, die in Einverdiener-Ehen finanziellen Unterhalt an ihren Ehegatten zahlten, seien deshalb keineswegs einseitig „belastet“. Als weiteres Argument gegen eine unterhaltsrechtliche Rechtfertigung des Ehegattensplittings wird vorgebracht, daß sich der gesetzliche Unterhaltsanspruch der Haushaltsführenden nicht direkt auf finanzielle Leistungen in Höhe eines Bruchteils des Einkommens des erwerbstätigen Ehegatten richte, sondern nur die Haushaltskosten und die persönlichen Bedürfnisse der Haushaltsführenden umfasse⁵⁵.

Es ist zwar richtig, daß der Unterhaltsanspruch des haushaltsführenden Ehegatten im Familienunterhalt aufgeht. Aber dadurch wird gerade deutlich, daß §§ 1360, 1360a BGB die Ehe im täglichen Leben als Verbrauchs- und Wirtschaftsgemeinschaft begreifen, in die beide Ehegatten ihren Anteil erwerbswirtschaftlich-monetär oder durch Haushaltsführung gleichberechtigt

52 Instruktiv dazu etwa *G. Langenfeld*, Handbuch der Eheverträge und Scheidungsvereinbarungen, 2. Aufl., München 1989.

53 *J. Lang* (Fn. 43), 630, weist m.E. zutreffend darauf hin, daß eine Kasuistik der „steuerschädlichen Eheverträge“ und der „noch steuerunschädlichen Eheverträge“ entstehen würde; a.A. aber offenbar *K. Tipke* (Fn. 43), 380.

54 *F. Vollmer* (Fn. 11), 83.

55 *F. Vollmer* (Fn. 11), 84; *G. Vorwold* (Fn. 10), FR 1992, 789; zuletzt auch *H.-J. Kanzler* (Fn. 13), DSStJG Bd. 24 (2001), I. 3. b).