

Bundesrepublik Deutschland  
Der Bundeskanzler  
6 — 52200 — 2878/55

Bonn, den 18. November 1955

An den Herrn  
Präsidenten des Deutschen Bundestages.

Betr.: Maßnahmen zur gleichmäßigen und gerechten Besteuerung der Ehegatten und zum Ausgleich der stärkeren steuerlichen Belastung der Arbeitseinkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit

Bezug: Entschlüsseungen des Deutschen Bundestages vom 23. Februar 1955 — Drucksache 1135, Um-  
druck 237 (neu), Drucksachen 481, 961, 991 —

Die auf Grund der Entschlüsseungen des Deutschen Bundestages vom 23. Februar 1955 von dem Herrn Bundesminister der Finanzen ausgearbeiteten Denkschriften zu den Fragen

1. der Ehegattenbesteuerung (Anlage 1),
2. der steuerlichen Entlastung der Arbeitseinkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit (Anlage 2)

werden hiermit überreicht.

Der Stellvertreter des Bundeskanzlers  
Dr. h. c. Blücher

# Denkschrift zur Frage der Ehegattenbesteuerung

## Inhaltsübersicht

	Seite
I. Historische Entwicklung der Ehegattenbesteuerung in Preußen, im Deutschen Reich und in der Bundesrepublik unter Darlegung der soziologischen Veränderungen	
1. Geschlossene Haushaltsbesteuerung der Ehegatten und der im gemeinsamen Haushalt lebenden Angehörigen am Beginn der Rechtsentwicklung . .	7
2. Zunehmende Herauslösung der Kinder aus der Gemeinschaftsbesteuerung . . . . .	7
3. Fortschreitende Herauslösung auch der Ehegatten aus der Gemeinschaftsbesteuerung . . . . .	10

	Seite
4. Trotz starker Änderungen der Wirtschafts- und Sozialstruktur unmittelbare marktwirtschaftliche Erwerbstätigkeit der Ehefrau Ausnahmefall, Gemeinsamkeit des Erwerbs und der Lebensführung Regelfall . . . . .	13
5. Starker Anstieg der Ehescheidungen als Warnung vor einer Begünstigung der in der marktwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit der Ehefrau liegenden Auflösungskräfte . . . . .	15
 <b>II. Logischer Aufriß des Problems der Ehegattenbesteuerung</b>	
1. Keine Förderung einer unerwünschten soziologischen Entwicklung durch die Gestaltung der Steuergesetze . . . . .	16
2. Besteuerung nur des marktwirtschaftlichen — nicht des hauswirtschaftlichen — Einkommens nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als dem Prinzip der Einkommensbesteuerung entsprechender Ausgangspunkt . . . . .	16
3. Gemeinsamkeit der Lebensführung als wesentliches Merkmal der Ehe und demgemäß auch der Besteuerung der Ehegatten . . . . .	16
4. Marktwirtschaftliche Wertschöpfung von Mann und Frau zuzüglich des steuerfreien hauswirtschaftlichen Einkommens als vergleichbarer Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare . . . . .	17
5. Zweiseitiges marktwirtschaftliches Einkommen von Ehegatten als Sonderfall, in einer Hand gebildetes marktwirtschaftliches Einkommen von Ehegatten in Verbindung mit „hauswirtschaftlichem Einkommen“ als Regelfall . . . . .	19
6. Bestimmungsgründe des Belastungsabstandes zwischen Ehepaaren und Ledigen: Freibetrag der Ehefrau, Freibeträge zum Ausgleich der Minderung der „hauswirtschaftlichen Schattenquote“ bei mithelfenden und mitarbeitenden Ehefrauen, — Mütterfreibetrag? — . . . . .	19
7. Freibeträge als klarster Ausdruck der erstrebten Belastungsrelation; Möglichkeit des steuertechnischen Vollzugs auf anderem Wege . . . . .	20
8. Belastungsverschiebung nach Eingehung einer Ehe . . . . .	23
9. Vereinbarkeit der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten mit dem Grundsatz des Art. 3 GG . . . . .	23

### III. Lösungsvorschläge aus Literatur und Parlament

1. Steigende Einkommensteuerbelastung und starke Begünstigung der Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb als Ausgangspunkt der augenblicklichen Kritik . . . . . 24
2. Verschiedene Formen der Gemeinschaftsbesteuerung . . . . . 24
  - a) Grundsätzliche Stellungnahme . . . . . 24
  - b) Getrennte Veranlagung von Einkünften bis zu einer Höchstgrenze . . . . . 25
  - c) Sonderbehandlung bestimmter Einkunftsarten . . . . . 25
  - d) Einführung eines proportionalen Steuersatzes für die unteren Einkommen . . . . . 26
  - e) Freibeträge . . . . . 27
  - f) Behandlung der Ehefrau als Hausfrau . . . . . 27
  - g) Splitting . . . . . 28
3. Wahlweise getrennte Veranlagung oder Zusammenveranlagung . . . . . 28
4. Ergebnisse eines vom Bundesfinanzministerium angeforderten Gutachtens . . . . . 28

### IV. Die Ehegattenbesteuerung im Ausland

1. Zusammenfassender Vergleich des Steuerrechts . . . . . 30
2. Beispiele für Haushaltsbesteuerung (Anwendung des Einkommensteuertarifs auf das Gesamteinkommen beider Ehegatten) . . . . . 33
  - a) Belgien . . . . . 33
  - b) Schweden . . . . . 36
3. Beispiele für Besteuerung des gespaltenen Einkommens (Anwendung des Einkommensteuertarifs auf das gespaltene Gesamteinkommen der Ehegatten) . . . . . 37
  - a) USA . . . . . 37
  - b) Frankreich . . . . . 38
4. Beispiele für getrennte Besteuerung (Anwendung des Steuertarifs auf das tatsächliche Einkommen jedes der beiden Ehegatten) . . . . . 39
  - a) Kanada . . . . . 39
  - b) USA . . . . . 39
5. Beispiele für die Anwendung von Mischformen . . . . . 40
  - a) Großbritannien . . . . . 40
  - b) Österreich . . . . . 40
6. Die Auswirkung der verschiedenen Besteuerungsprinzipien . . . . . 41

	Seite
<b>V. Systematischer Überblick über die Lösungsmöglichkeiten und ihre Wertung nach soziologischen und steuerrechtlichen Maßstäben</b>	
1. Vielgestaltigkeit der Lösungsvorschläge infolge ungleichmäßiger Berücksichtigung der Teilprobleme . . . . .	50
2. Bei aller Verschiedenheit der Lösungsvorschläge nur zwei echte Alternativen: Gemeinschaftsbesteuerung oder getrennte Besteuerung der Ehegatten . . . . .	50
3. Mehrbelastungen in Einzelfällen als Folge einer gleichmäßigen und gerechten Ausgestaltung der Ehegattenbesteuerung kaum vermeidbar . . . . .	50
4. Die getrennte Besteuerung als Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Ehepaare im Verhältnis zueinander und im Verhältnis zu den Ledigen . . . . .	51
5. Gemeinschaftliche Besteuerung . . . . .	51
6. Das Splitting als Sonderform der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten . . . . .	51
7. Hohe und progressive Ledigensteuer als Nebenwirkung des Splitting; verzerrte Tarifoptik . . . . .	52
8. Verfeinerungsformen des Splitting als Sonderformen der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten . . . . .	52
9. Splitting in Höhe eines festen Betrages . . . . .	53
10. Übergang zur proportionalen Einkommensteuer kein Ausweg . . . . .	53
11. Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten mit verschiedenen Freibeträgen je nach Art der Tätigkeit der Ehefrau . . . . .	54
12. Auch Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung und gemeinsamer Veranlagung, z. B. Splitting, keine Lösung . . . . .	54
13. Grundsätzlich keine getrennte Besteuerung bestimmter Einkünfte bei Durchführung der gemeinschaftlichen Besteuerung . . . . .	54
14. Auf gesamtschuldnerische Haftung der Ehegatten kann auch in Zukunft nicht verzichtet werden . . . . .	57
<b>VI. Verwaltungsmäßige Schwierigkeiten bei Durchführung der aufgezeigten Lösungsmöglichkeiten</b>	
1. Veranlagung aller Fälle als Voraussetzung voller Gleichmäßigkeit . . . . .	58

	Seite
2. Ersatzlösungen für Arbeitnehmerehepaare bei Gewährung von Freibeträgen . . . . .	58
a) Getrennte Besteuerung unterhalb einer Einkommensgrenze . . . . .	58
b) Getrennte Besteuerung unter Anwendung von Hinzurechnungsbeträgen . . . . .	58
3. Erschwerte Anwendung der Ersatzlösungen für Arbeitnehmerehepaare im Fall des Splitting . . .	59
4. Auch getrennte Besteuerung verwaltungsmäßig nicht immer einfach . . . . .	59
 VII. Vorschlag des Bundesministers der Finanzen für die Regelung der Ehegattenbesteuerung . . . . .	 60

*Erläuterungen der bei Typisierung der Ehefrauen  
verwendeten Begriffe*

*Ehefrau als Hausfrau = Ehefrauen, die unmittelbar keine marktwirtschaftlichen Einkommen beziehen, sondern als Hausfrau und Mutter nur (steuerfreies) hauswirtschaftliches Einkommen schaffen*

*Ehefrau als Mithelfende = Ehefrauen, die im Betrieb oder Beruf des Mannes mithelfen und dadurch marktwirtschaftliches Einkommen schaffen, das aber untrennbar in das Einkommen des Mannes eingeht, während sich ihre (steuerfreie) hauswirtschaftliche Einkommenschöpfung dadurch verhältnismäßig vermindert*

*Ehefrau als Mitarbeitende = Ehefrauen, die aus einem dem Ehemann fremden Betrieb (das kann auch ein eigener Betrieb der Ehefrau sein) gewerbliche, freiberufliche oder nichtselbständige (marktwirtschaftliche) Einkünfte beziehen, die sich neben dem Einkommen des Mannes gesondert nachweisen lassen, während ihre (steuerfreie) hauswirtschaftliche Einkommenschöpfung sich verhältnismäßig vermindert*

# I. Historische Entwicklung der Ehegattenbesteuerung in Preußen, im Deutschen Reich und in der Bundesrepublik unter Darlegung der soziologischen Veränderungen

## 1. Geschlossene Haushaltsbesteuerung der Ehegatten und der im gemeinsamen Haushalt lebenden Angehörigen am Beginn der Rechtsentwicklung

Bis vor wenigen Jahrzehnten war es eine unproblematische Selbstverständlichkeit, daß für Ehegatten die Gemeinschaftsbesteuerung Platz griff. Es läßt sich aber nicht verkennen, daß ein Prozeß der Auflösung der Familiengemeinschaft als wirtschaftlicher und steuerrechtlicher Einheit schon im 19. Jahrhundert begonnen hat. Die ursprünglich bestehende Rechtsauffassung sei an *einem* Beispiel — statt vieler — erläutert:

Im preußischen Gesetz betreffend die Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer vom 1. Mai 1851 lautet § 8 (vgl. Gesetz-Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten Nr. 12 S. 196):

- a) Die Hebung geschieht in der Regel nach Haushaltungen;
- b) zur Haushaltung gehört der Hausherr, oder, wenn Frauen selbständig eine Wirtschaft führen, die Hausfrau mit ihren Angehörigen, denen sie Wohnung und Unterhalt geben;
- c) Personen, die mit Gehalt oder Lohn zu Dienstleistungen angenommen sind, sowie Kostgänger werden nicht zu den Angehörigen einer Haushaltung gezählt;
- d) Steuerpflichtige, welche weder einer besteuerten Haushaltung angehören, noch eine eigene Haushaltung führen, zahlen den vollen Steuersatz ihrer Steuerstufe.“

Diese Regelung ist im Abänderungsgesetz vom 25. Mai 1873 unverändert beibehalten. Die Gemeinschaftsbesteuerung erstreckte sich damals also nicht nur auf die Ehegatten, sondern auf *alle* zur Haushaltsgemeinschaft gehörenden Familienmitglieder.

## 2. Zunehmende Herauslösung der Kinder aus der Gemeinschaftsbesteuerung

Das preußische Gesetz von 1891 hat den ursprünglichen Standpunkt hinsichtlich der Gemeinschaftsbesteuerung der Haushaltsangehörigen erheblich eingeschränkt. Es bestimmt

in § 11 (vgl. B. Fuisting „Die Preußischen direkten Steuern“ 1. Band S. 110):

„Behufs der Steuerveranlagung ist dem Einkommen des Haushaltsvorstandes das Einkommen der Angehörigen der Haushaltung zuzurechnen.

Personen, welche mit Gehalt oder Lohn zu Dienstleistungen angenommen sind, sowie Kostgänger, Untermiether und Schlafstellenmiether werden nicht zu den Angehörigen einer Haushaltung gezählt.

Selbständig zu veranlagend sind:

1. Ehefrauen, wenn sie dauernd von dem Ehemanne getrennt leben,
2. Kinder und andere Angehörige der Haushaltung, wenn sie in der Verfügung des Haushaltsvorstandes nicht unterliegendes Einkommen aus eigenem Erwerb — mit Ausschluß der Beihilfe in dem Geschäft des Haushaltsvorstandes — oder aus anderen Quellen beziehen.“

Das Einkommen der Ehefrau — auch aus vorbehaltenem Vermögen — wurde weiterhin dem Ehemanne zugerechnet. Die Ehefrau wurde nur selbständig veranlagt, wenn sie von dem Ehemann dauernd getrennt lebte, Andere Haushaltsangehörige als die Ehefrau wurden nunmehr jedoch regelmäßig besonders veranlagt. Familienmitglieder, die aus eigenem Vermögen oder Erwerb ein zum Unterhalte ausreichendes Einkommen beziehen, galten nunmehr als wirtschaftlich selbständig und wurden steuerlich nicht mehr als Angehörige der Haushaltung behandelt.

Das Preußische Einkommensteuergesetz vom 25. Juli 1906 hielt im wesentlichen an den 1891 entwickelten Grundsätzen fest, d. h. es sah vor, daß

- a) dem Einkommen eines Steuerpflichtigen das in Preußen steuerpflichtige Einkommen seiner Ehefrau ohne Rücksicht auf das zwischen den Eheleuten geltende Güterrecht hinzugerechnet wird, namentlich also auch dann, wenn das Einkommen der Ehefrau vorbehalten oder sonst dem Nießbrauch des Mannes entzogen ist;
- b) die Ehefrau bei bestehender Ehe nur dann selbständig zu veranlagend ist, wenn sie dauernd vom Ehemanne getrennt lebt;

c) die Erträge aus Vermögen von Familienangehörigen, an dem ihm (dem Steuerpflichtigen) gesetz- oder vertragsmäßig die Nutznießung zusteht, als eigenes Einkommen des Steuerpflichtigen gelten.

B. Fuisting (vgl. B. Fuisting „Einkommensteuergesetz“ Berlin 1916 2. Hälfte Seite F 198) gibt zur Erläuterung der Auswirkungen dieser steuerrechtlichen Bestimmung folgende Klarstellung der zivilrechtlichen Verhältnisse:

„Kraft Gesetzes steht dem Vater oder nach dessen Ableben der Mutter die Nutznießung an dem Vermögen ihrer Kinder bis zu deren Großjährigkeit oder deren Verheiratung zu. Ausgenommen hiervon ist das freie Vermögen der Kinder, nämlich

1. alles, was das Kind durch seine Arbeit oder durch den selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäftes erwirbt;
2. was das Kind von Todes wegen erwirbt oder was ihm unter Lebenden von einem Dritten unentgeltlich zugewendet wird, wenn der Erblasser durch letztwillige Verfügung, der Dritte bei der Zuwendung bestimmt hat, daß das Vermögen der Nutznießung entzogen sein soll (§§ 1650 bis 1652 BGB).

Insoweit an Vermögen eines Angehörigen die Nutznießung des Haushaltungsvorstandes nicht besteht, findet die selbständige Veranlagung dieses Angehörigen statt.“

In den §§ 16 und 17 des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920 wird die Bedeutung der Haushaltung als Steuersubjekt weiter eingeschränkt, indem die Arbeitseinkommen der Kinder, und zwar auch der minderjährigen Kinder, aus der Gemeinschaftsbesteuerung herausgelöst wurden. An dem Grundsatz der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten hält dieses Gesetz aber ohne Einschränkung fest. § 16 des Gesetzes bestimmt (vgl. RGBl. 1920 S. 366):

„Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer wird das Einkommen der Ehegatten zusammengerechnet, sofern für beide Ehegatten die Voraussetzungen der persönlichen Steuerpflicht nach § 2 Nr. I erfüllt sind. Die Zusammenrechnung findet vom Beginne des auf die Eheschließung folgenden Rechnungsjahres bis zum Ablauf des Rechnungsjahres statt, in dem die Auflösung der Ehe erfolgt. Der Auflösung der Ehe steht die dauernde Trennung der Ehegatten oder der Wegfall der Voraussetzungen der persönlichen Steuerpflicht eines oder beider Ehegatten nach § 2 Nr. I gleich.

Für die vermögensrechtlichen Beziehungen der Ehegatten untereinander gilt jeder Ehegatte als Schuldner des Abgabeteils, der nach den Verhältniszahlen berechnet wird, die sich ergeben,

wenn jeder Ehegatte getrennt mit seinem Einkommen veranlagt worden wäre.“

§ 17 des Gesetzes sieht vor:

„Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer wird das Einkommen eines nach § 2 Nr. I steuerpflichtigen Haushaltungsvorstandes und seiner zu seiner Haushaltung zählenden minderjährigen Kinder zusammengerechnet, soweit es sich nicht um Arbeitseinkommen (§ 9) eines Kindes handelt. Die Zusammenrechnung findet vom Beginne des Rechnungsjahres, das dem Eintritt der Voraussetzungen der Zusammenrechnung folgt, bis zum Schlusse des Rechnungsjahres statt, in dem diese Voraussetzungen weggefallen sind.

Als Kinder im Sinne des Abs. 1 gelten neben den Abkömmlingen des Haushaltungsvorstandes auch Stief-, Schwieger-, Adoptiv- und Pflegekinder sowie deren Abkömmlinge.

Im Falle der Zusammenrechnung haften der Haushaltungsvorstand und die Kinder nebeneinander für die Steuer.“

Des allgemeinen Interesses halber werden die Ausführungen, mit denen der Entwurf des Reichseinkommensteuergesetzes seinen Standpunkt begründete, nachstehend im Wortlaut wiedergegeben (vgl. Verhandlungen der verfassunggebenden Deutschen Nationalversammlung Bd. 340 Nr. 1624 S. 24 bis 28):

„Wenn nun die Höhe des Einkommens in erster Linie als ein geeigneter Maßstab für die Leistungsfähigkeit des Pflichtigen anzuerkennen ist, so steigt doch diese Leistungsfähigkeit nicht im gleichen Verhältnis zum Einkommen. Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines Pflichtigen steigt vielmehr in stärkerem Verhältnis als das Einkommen, indem mit der Vergrößerung des letzteren das freie Einkommen, über das der Pflichtige nach Belieben verfügen kann, einen immer größeren Teil des Einkommens bildet. Daraus ergibt sich die Forderung, die Einkommensteuer nicht für alle Steuerpflichtigen nach einem gleich hohen Verhältnis zum Einkommen zu bemessen, sondern die Einkommensteuer nach einem mit der Höhe des Einkommens steigenden Teile des Einkommens zu bemessen, sie also progressiv zu gestalten.

Im allgemeinen kann man die Ausgaben in solche für natürliche Bedürfnisse (Essen, Wohnen, Kleidung), für Anstandsbedürfnisse (Wohltätigkeit, Geselligkeit, Gelegenheitsgeschenke) und für Luxusbedürfnisse einteilen. Diese Einteilung kann natürlich nicht den Anspruch erheben, daß die Zugehörigkeit zu einer dieser drei Gruppen für jede Ausgabe feststeht. Vielmehr sind die Grenzen schwankende, und die Bedeutung der Einteilung liegt nur darin, daß sie gewisse Phasen in der Abstufung nach der Dringlichkeit der Bedürfnisse zeigt.

Soweit ein Einkommen nur die dringendsten Ausgaben für Lebensbedürfnisse befriedigen

kann, darf es zur Steuer überhaupt nicht herangezogen werden. Auf diesem Gedanken beruht die Steuerfreiheit des sogenannten Existenzminimums.

Weiter kann aber ein gleich hohes Einkommen dem einen nur die Deckung der Ausgaben für die dringendsten Lebensbedürfnisse, einem anderen dagegen die Deckung der Ausgaben für weitergehende Bedürfnisse ermöglichen. Die Ursache hierfür liegt in der verschieden großen Verwendungsfreiheit oder Verwendungsbeschränkung hinsichtlich zwar gleich dringlicher, aber in verschiedener Menge auftretender Bedürfnisse. Die verschiedene Menge dieser sogenannten dringlichsten Bedürfnisse ist fast stets die Folge der verschieden großen Zahl von Familienangehörigen, die dem Steuerpflichtigen gegenüber unterhaltsberechtigter oder sonst auf sein Einkommen mitangewiesen sind. Diese Ungleichheit muß, wenn die Steuer als gleichmäßig empfunden und wirklich nach der Leistungsfähigkeit erhoben werden soll, steuerlich berücksichtigt werden. Dies geschieht durch einen Ausbau des Ehefrau- und Kinderprivilegs und der Steuer für Alleinstehende.

Schließlich können zwei Familienväter, die mit der ganz gleichen Kinderzahl jeder für sich ein gleich hohes Einkommen haben, insofern eine verschiedene Verwendungsfreiheit über ihre Einnahme besitzen, als in dem einen Fall außer dem Einkommen des Haushaltsvorstandes keine weiteren Einnahmen vorhanden sind, im zweiten Fall aber neben dem Haushaltsvorstand auch seine Haushaltsangehörigen eigenes Einkommen besitzen. *Diesem Gesichtspunkt kann durch die Haushaltsbesteuerung Rechnung getragen werden.*

Damit sind die Richtlinien gekennzeichnet, in denen der Entwurf die steuerliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt. *Alle diese Fragen, Progression, steuerfreies Existenzminimum, Ehefrau- und Kinderprivileg, Steuer für Alleinstehende und Haushaltsbesteuerung, stehen im engsten Zusammenhange miteinander. Nur durch ihre erschöpfende Regelung ist eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit durchführbar.*

Was zunächst die Frage der Einzelbesteuerung oder der Haushaltsbesteuerung anlangt, so hat diese eine sehr eigenartige Entwicklung. Solange im Steuerrecht der Grundsatz der Besteuerung nach dem Interesse (Äquivalenztheorie) gegenüber dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (Opfertheorie) überwog, verband man mit der Haushaltsbesteuerung den Begriff, daß eine vielköpfige Familie grundsätzlich höher besteuert werden müsse, als alleinstehende Personen, da eine Familie an den Schutzeinrichtungen des Staates dringender interessiert sei. So fand sich noch im preußischen Klassensteuergesetze die jetzt geradezu eigenartig anmutende Bestimmung, daß Einzelpersonen, die keiner Haushaltung angehören, nur die Hälfte des Grundsteuersatzes ihrer Abteilung zu zah-

len haben. Je mehr sich Wissenschaft und Gesetzgebung von der Äquivalenztheorie entfernt und der Opfertheorie genähert haben, um so mehr hat sich auch der der Haushaltsbesteuerung zugrunde liegende finanz- und steuertheoretische Gedanke gewandelt. Die Vielköpfigkeit einer Familie wurde nicht mehr als das die Leistungsfähigkeit erhöhende Moment angesehen. Bestimmend wurde vielmehr der Umstand, daß die einzelnen Familienangehörigen, die an sich getrennt zu veranlagen wären, jeder für sich eigenes Einkommen beziehen, denn das Zusammenwerfen der verschiedenen Einkommen ermöglicht eine Beschränkung der Ausgaben für die allernotwendigsten Bedürfnisse in der Weise, daß noch Mittel für die Befriedigung darüber hinausgehender Bedürfnisse übrigbleiben, die der einzelne, wenn er für sich von seinem Einkommen lebte, zu befriedigen nicht in der Lage wäre. Man rechnete also die Einkommen verschiedener Haushaltsangehörigen zusammen. Doch blieb die Entwicklung auch hierbei nicht stehen. Während früher die Familie als solche als besonders bestuerungsfähiges Subjekt gegolten hatte, war man in dem Maße, als die Opfertheorie sich durchsetzte, bestrebt, die Familie steuerlich zu begünstigen. Daher hatte z. B. Preußen in seinem Einkommensteuergesetze von 1891 die Haushaltsbesteuerung grundsätzlich aufgegeben, insofern es bestimmte, daß Kinder, die ein der Verfügung des Haushaltsvorstandes nicht unterliegendes Einkommen aus eigenem Erwerb oder aus sonstigen Quellen beziehen, für sich selbst zu veranlagen sind. *In einem Punkte ist dagegen die Haushaltsbesteuerung fast überall bestehen geblieben, nämlich in der steuerlichen Behandlung des Einkommens der Ehefrau. In fast allen Ländern wird das Einkommen der Frau dem des Mannes hinzugerechnet, und zwar auch dann, wenn das Einkommen der Frau nur aus Vorbehaltsgut oder selbständiger Erwerbstätigkeit fließt, wenn die Ehegatten in Gütertrennung leben oder wenn der Mann keine Verwaltung über das Vermögen der Ehefrau hat.* Nur das sächsische Einkommensteuergesetz bestimmt, daß die Erträge des Vorbehaltsguts und der selbständigen Erwerbstätigkeit der Ehefrau nicht vom Manne, sondern von der Frau zu versteuern sind. Bezüglich des Einkommens aus eigenem Erwerbe sind auch sonst noch Ausnahmen insofern gemacht, als dem Gedanken, daß *wenn die Frau im Berufe tätig ist, dem Haushalt in der Regel besondere Kosten erwachsen*, einzelne Steuergesetze dadurch Rechnung tragen, daß sie das Arbeitseinkommen der Frau beim Manne nur zum Teil heranziehen, wobei im allgemeinen die Grenze bei einem Einkommen von etwa 400 bis 600 M gezogen wird. Die Berechtigung dieser Regelung wird in der Wissenschaft mit dem Hinweis darauf in Zweifel gezogen, daß auch in den besseren Ständen die Frau oft gezwungen ist, dem Manne bei der Aufbringung der Haushaltskosten durch Ausübung einer Erwerbstätigkeit beizustehen.

Was das Einkommen der Kinder anlangt, so ist zunächst nach dem Bürgerlichen Gesetzbuch zu unterscheiden zwischen dem Vermögen, an dem dem Vater kraft elterlicher Gewalt die Nutznießung zusteht, und dem freien Vermögen des Kindes, an dem eine solche Nutznießung nicht besteht. Freies Vermögen ist, was das Kind durch seine Arbeit oder durch den selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäfts erwirbt und was das Kind von Todes wegen oder unentgeltlich unter Lebenden zugewendet erhält, wenn der Erblasser oder der Zuwendende bestimmt hat, daß das Vermögen der Nutznießung entzogen sein soll. Nach dem größeren Teil der geltenden Einkommensteuergesetze wird das Einkommen aus dem nichtfreien Vermögen dem Einkommen des Vaters hinzugerechnet, während Kinder mit dem Einkommen aus freiem Vermögen selbständig veranlagt werden. Besonderes gilt noch hinsichtlich der Mitarbeit der Kinder im landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betriebe der Eltern. In Preußen z. B. soll das daraus fließende Einkommen nach einer Verfügung des Finanzministers, die sich übrigens auch mit der Praxis des Oberverwaltungsgerichts im Einklang befindet, bis zur Verheiratung des Kindes oder bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres als Einkommen erhöhend ihren Eltern angerechnet werden, vom 21. Jahre ab sollen dagegen Einzelveranlagungen erfolgen.

Dies ist die Regelung, die der Entwurf in der Frage der Haushaltsbesteuerung vorfindet. Da bei den hohen Sätzen des Tarifs eine Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit sowohl nach der das Einkommen erhöhenden, als auch nach der das Einkommen vermindernenden Seite geboten ist, will der Entwurf die Haushaltsbesteuerung in dem Sinne der Zusammenrechnung des Einkommens mehrerer Haushaltsangehöriger wieder einführen. Gerade in entgegengesetzter Richtung bewegt sich der Vorschlag, die Steuersätze von dem durch die Zahl der Haushaltsangehörigen geteilten Einkommen maßgebend sein zu lassen.

Das Einkommen der Ehefrau soll dabei stets dem Einkommen des Ehemannes hinzugerechnet werden, ohne Rücksicht auf den Güterstand, also auch bei Gütertrennung und auch bei Einkommen aus selbständigem Erwerb der Frau.

Das Einkommen der minderjährigen Kinder soll dem Einkommen des Haushaltsvorstandes ebenfalls hinzugerechnet werden, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob ihm die elterliche Nutznießung zusteht oder nicht. Insofern entfernt sich der Entwurf von den Vorschriften des Bürgerlichen Rechtes; in der Wissenschaft wird die Ansicht vertreten, daß die Frage, ob bei den Kindern Einzelbesteuerung oder Haushaltsbesteuerung und Anrechnung der Kindeseinkünfte beim Vater eintreten soll, davon abhängt, ob künftig das Bürgerliche Gesetzbuch in dem Sinne abgeändert werde, daß dem Vater an dem gesamten Einkommen seiner minderjährigen Kinder die Nutznießung eingeräumt wird. Eine vor-

gängige Bestimmung dieser Art wird jedoch für eine abweichende steuerliche Bestimmung um so weniger für erforderlich gehalten, als nach den geltenden Einkommensteuergesetzen eine Hinzurechnung des Einkommens der Frau zum Einkommen des Mannes auch dann vorzunehmen ist, wenn Gütertrennung besteht und der Mann auch sonst kein Verfügungsrecht über Einnahmen und Vermögen seiner Ehefrau hat. Der einzigen Schwierigkeit, die darin besteht, daß der Haushaltsvorstand die Steuer von einem Einkommen entrichten soll, über das ihm Rechte nicht eingeräumt sind, soll dadurch Rechnung getragen werden, daß ebenso, wie dies in der Reichsabgabenordnung für den Fall der Zusammenrechnung der Einkommen und Vermögen der Ehegatten geschehen ist, die Kinder neben dem Vater für die auf ihrem Einkommen lastende Steuer gesamtschuldnerisch haftbar erklärt sind. Was die volljährigen Kinder anlangt, so unterscheidet der Entwurf zwischen solchen, die einen eigenen Erwerb in einem dem Haushaltsvorstande fremden Betriebe haben, und solchen, die entweder im Betriebe des Haushaltsvorstandes tätig sind oder die keinen eigenen Erwerb haben. Erstere werden, auch wenn sie im Haushalt ihrer Eltern wohnen bleiben, selbständig veranlagt, und zwar sowohl hinsichtlich ihres Einkommens aus Erwerb als auch hinsichtlich ihres sonstigen Einkommens. Wenn sie dagegen keinem eigenen Erwerbe nachgehen oder wenn sie im Betriebe des Haushaltsvorstandes tätig sind, soll ihr Einkommen demjenigen des Haushaltsvorstandes hinzugerechnet werden, weil in solchen Fällen eine gewisse Abhängigkeit des Kindes vom Haushaltsvorstande besteht.

*Der Haushaltsbesteuerung, die im Sinne des Entwurfs eine Folgeerscheinung der durch das Zusammentreffen der Einkommen mehrerer in enger Beziehung zueinander stehender Personen hervorgerufenen verstärkten steuerlichen Leistungsfähigkeit ist, stehen die Merkmale der geringeren Leistungsfähigkeit gegenüber. Diese zerfallen in zwei Arten. Die eine bezieht sich darauf, daß ein gewisser Teil des Einkommens der Befriedigung so dringlicher Bedürfnisse dient, daß ohne Gefährdung des notwendigen Unterhalts dem Steuerpflichtigen davon nichts weggenommen werden kann. Dieser Teil heißt das steuerfreie Existenzminimum.“*

### 3. Fortschreitende Herauslösung auch der Ehegatten aus der Gemeinschaftsbesteuerung

Die für Kinder 1920 vollzogene Einschränkung der Haushaltsbesteuerung ist sodann im Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes vom 29. März 1920 auch für die Ehefrau durchgeführt, übrigens im Gegensatz zu dem Regierungsentwurf. Durch das Ab-

änderungsgesetz erhielt der Absatz 1 des § 16 EStG folgende Fassung (vgl. RGBl. 1921 S. 315):

„Ehegatten, welche nach § 2 Nr. I steuerpflichtig sind und nicht dauernd voneinander getrennt leben, werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, und zwar vom Beginne des Rechnungsjahres an, das dem Eintritt der Voraussetzungen folgt, bis zum Schluß des Rechnungsjahres, das dem Wegfall der Voraussetzungen vorangeht. Bezieht die Ehefrau Arbeitseinkommen (§ 9) aus Beschäftigung in einem dem Ehemann fremden Betriebe, so wird sie mit diesem Einkommen selbständig zur Einkommensteuer veranlagt.“

Der Herauslösung des Arbeitseinkommens aus Beschäftigung in einem dem Ehemanne fremden Betrieb folgte sodann auch die Herauslösung des Einkommens der Ehefrau aus selbständiger Arbeit aus der Gemeinschaftsbesteuerung. Nach § 22 des Einkommensteuergesetzes vom 10. August 1925 wird dem Einkommen eines unbeschränkt steuerpflichtigen Ehemannes das Einkommen seiner Ehefrau zugerechnet, solange sie unbeschränkt steuerpflichtig ist und nicht dauernd von ihm getrennt lebt. Die Hinzurechnung erfolgt jedoch nicht für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, für Einkünfte aus sonstiger selbständiger Berufstätigkeit und für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn), die die Ehefrau aus der Beschäftigung in einem dem Ehemann fremden Betrieb bezieht.

Das Einkommensteuergesetz des Jahres 1934 hat in dem Bestreben, der Arbeitslosigkeit entgegenzuwirken, alle Einschränkungen der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten beseitigt. Ab 1941 wurden auf Grund des § 19 der Einkommensteurdurchführungsverordnung die Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb erneut aus der Gemeinschaftsbesteuerung herausgelöst, weil inzwischen die ehemals bestehende Arbeitslosigkeit unter dem Einfluß des Krieges durch einen fühlbaren Mangel an Arbeitskräften abgelöst war. Die damals aus Gründen der Arbeitsmarktpolitik geschaffene steuerliche Begünstigung der Arbeitseinkommen von Ehefrauen aus nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemanne fremden Betrieb ist seitdem bestehen geblieben, obwohl die vom Arbeitsmarkt her gegebene Begründung inzwischen fortgefallen ist. Die Einkommensteurdurchführungsverordnungen der Jahre

1949 und 1953 enthalten im § 43 die gleiche Bestimmung wie 1941 der § 19.

Im Einkommensteuergesetz 1953 ist die Haushaltsbesteuerung in den §§ 26 und 27 geregelt. — Zur Haushaltsbesteuerung der Kinder bestimmt § 27 folgendes (vgl. BGBl. 1952 I S. 43):

„(1) Der Haushaltsvorstand und seine Kinder, für die ihm Kinderermäßigung nach § 32 Abs. 4 Ziff. 2 zusteht, werden zusammen veranlagt, solange er und die Kinder unbeschränkt steuerpflichtig sind.

(2) Bei der Zusammenveranlagung sind die Einkünfte des Haushaltsvorstandes und der Kinder zusammenzurechnen.

(3) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Ziff. 4), die Kinder auf Grund eines gegenwärtigen oder zukünftigen Arbeitsverhältnisses aus einem dem Haushaltsvorstand fremden Betrieb beziehen, scheiden bei der Zusammenveranlagung aus.“

Durch das Steuerneuordnungsgesetz vom 16. Dezember 1954 sind dem § 26 EStG folgende Absätze 3 und 4 angefügt (vgl. BGBl. 1954 I S. 379):

„(3) Haben beide Ehegatten oder hat die Ehefrau Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Ziff. 3) oder nichtselbständiger Arbeit (§ 2 Abs. 3 Ziff. 4) in einem dem anderen Ehegatten fremden Betrieb, so scheiden diese Einkünfte der Ehefrau bei der Zusammenveranlagung aus. Auf Antrag scheiden statt dessen die entsprechenden Einkünfte des Ehemannes aus, wenn diese niedriger sind. Die Ehegatten können innerhalb einer durch Rechtsverordnung zu bestimmenden Frist die Einbeziehung dieser Einkünfte in die Zusammenveranlagung beantragen.

(4) Durch Rechtsverordnung wird bestimmt, in welchen Fällen Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Tätigkeit der Ehefrau den Einkünften aus selbständiger Arbeit gleichgestellt werden.“

Für die Gegenwart ergibt sich mithin folgender Sachverhalt:

Die Ehegatten werden getrennt besteuert, soweit die Ehefrau Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb bezieht; dabei wird einer der Ehegatten nach Steuerklasse I, der andere nach der durch die Kinderzahl bestimmten Steuerklasse besteuert; auf diese Weise wird der Freibetrag für die Ehefrau doppelt gewährt, der Ehefrau als Freibetrag für den Steuerpflichtigen und dem Ehemann nochmals als Freibetrag für die Ehefrau. Diese Regelung findet Anwendung für Ehefrauen mit Einkünften

aus nichtselbständiger Arbeit,  
aus selbständiger Berufstätigkeit  
und aus Gewerbebetrieb,  
soweit das entsprechende Einkommen der  
Ehefrau 12 000 DM nicht überschreitet.

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen  
in jedem Fall der Gemeinschaftsbesteuerung.  
(Zur Frage der steuerrechtlichen Entwicklung  
vgl. auch Prof. Dr. Karl Bräuer „Probleme  
einer Finanz- und Steuerreform“ Bd. 1  
S. 93 ff.)

Übersicht 1

Die Entwicklung der Wohnbevölkerung und des Anteils der Erwerbspersonen,  
insbesondere der weiblichen Erwerbspersonen

Lfd. Nr.	Tatbestandsmerkmale	1895	1907	1925	1939	1939	1950
		Reichsgebiet				Bundesgebiet (ohne Berlin[West])	
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Wohnbevölkerung insgesamt	46 360	55 598	63 181	69 314	39 338	47 696
2	Wohnbevölkerung (im Alter von 15 bis 65 Jahren) <i>in v. H. der lfd. Nr. 1</i>	—	—	42 745 67,7	47 770 68,9	27 778*) 70,6	32 035 67,2
3	Erwerbspersonen insgesamt <i>in v. H. der lfd. Nr. 1</i>	21 293 45,9	27 218 49,0	32 009 50,7	34 269 49,4	19 682 50,0	22 074 46,3
4	Weibliche Erwerbspersonen <i>in v. H. der lfd. Nr. 3</i>	6 399 30,1	9 275 34,1	11 478 35,9	12 700 37,1	7 234 36,8	7 949 36,0
5	davon tätig in:						
	a) Land- und Forstwirtschaft <i>in v. H. der lfd. Nr. 4</i>	2 753 43,0	4 599 49,6	4 969 43,3	4 881 38,4	3 010 41,6	2 797 35,2
	b) Industrie und Handwerk <i>in v. H. der lfd. Nr. 4</i>	1 521 23,8	2 104 22,7	2 988 26,0	3 310 26,1	1 614 22,3	1 973 24,8
	c) Handel, Verkehr und dgl. <i>in v. H. der lfd. Nr. 4</i>	580 9,1	932 10,0	1 566 13,7	2 084 16,4	887 12,3	1 057 13,3
	d) Öffentlicher Dienst, Dienstleistungen <i>in v. H. der lfd. Nr. 4</i>	177 2,8	288 3,1	598 5,2	1 093 8,6	940 13,0	1 276 16,0
	e) Häuslicher Dienst <i>in v. H. der lfd. Nr. 4</i>	1 134 17,7	1 031 11,1	1 357 11,8	1 332 10,5	778 10,7	594 7,5
	f) Ohne Angabe der Betriebszugehörigkeit <i>in v. H. der lfd. Nr. 4</i>	234 3,6	321 3,5	— —	— —	5 0,1	252 3,2
6	davon tätig als						
	a) Selbständige <i>in v. H. der lfd. Nr. 4</i>	1 041 16,3	1 063 11,4	890 7,8	810 6,4	496 6,9	606 7,6
	b) Mithelfende <i>in v. H. der lfd. Nr. 4</i>	1 159 18,1	3 178 34,3	4 133 36,0	4 619 36,4	2 949 40,8	2 542 32,0
	c) Arbeitnehmer <i>in v. H. der lfd. Nr. 4</i>	3 065 47,9	4 003 43,2	5 098 44,4	5 939 46,7	3 011 41,6	4 207 52,9
	d) Hausbedienstete <i>in v. H. der lfd. Nr. 4</i>	1 134 17,7	1 031 11,1	1 357 11,8	1 332 10,5	778 10,7	594 7,5

Fundstellen

Zu 1: Statistisches Jahrbuch 1954 S. 112;  
Zu 2 bis 6: 1895 und 1907 Statistisches Jahrbuch 1915 S. 18; 1925 und 1939 (Reichsgebiet  
mit Gebietsstand 1947) Statistisches Handbuch von Deutschland S. 32 f.; 1939  
(Gebietsstand 13. September 1950) u. 1950 Statistisches Jahrbuch 1954 S. 113 f.

\*) Unter Ziffer 2 sind 1939 die Personen im Alter von 14 bis 65 Jahren erfaßt.

**4. Trotz starker Änderungen der Wirtschafts- und Sozialstruktur unmittelbare marktwirtschaftliche Erwerbstätigkeit der Ehefrau Ausnahmefall, Gemeinsamkeit des Erwerbs und der Lebensführung Regelfall**

In Wechselwirkung mit den steuerrechtlichen Änderungen haben sich tiefgreifende Änderungen im Wirtschaftsaufbau und in der Sozialordnung vollzogen. Übersicht 1 (S. 12) versucht einen Überblick über die in diesem Zusammenhang wichtigen Tatbestände zu vermitteln.

Die Erwerbsquote insgesamt, abgestellt auf Erwerbspersonen, also unter Ausschaltung des Einflusses der Arbeitslosigkeit, lag 1950 nur wenig höher als 1895, nachdem sie in den Zwischenjahren eine Steigerung erfahren

hatte. Allerdings ist die hier verwendete Meßziffer recht grob, da sie die Veränderungen im Altersaufbau der Wohnbevölkerung unberücksichtigt läßt. Es ist deshalb ergänzend der Anteil der erwerbsfähigen (d. h. der im Alter zwischen 15 und 65 Jahren stehenden) Personen an der Wohnbevölkerung in der Übersicht mitgeteilt; er liegt heute im Bundesgebiet etwa ebenso hoch wie 1925 im damaligen Reichsgebiet. Im Verhältnis zur Schicht der Erwerbsfähigen hat sich gegenüber damals somit die Erwerbsquote vermindert.

Der Anteil der weiblichen Erwerbspersonen an der Gesamtzahl lag 1950 im Bundesgebiet mit 36 v. H. fühlbar höher als 1895 im damaligen Reichsgebiet, aber etwa gleich hoch wie 1925. Stark im Steigen ist der Anteil der weiblichen Personen der Gruppe „öffentlicher Dienst und Dienstleistungen“; dazu gehören

Übersicht 2

**Gliederung der verheirateten Frauen nach der Stellung im Beruf**

Lfd. Nr.	Tatbestandsmerkmale	1895		1907		1933		1950		
		Reichsgebiet						Bundesgebiet (ohne Berlin [West])		
		in 1000	v. H.	in 1000	v. H.	in 1000	v. H.	mit dem Ehemann zusammenlebend im eigenen Haushalt	verheiratete Frauen insges. 1)	v. H.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	Verheiratete Frauen insgesamt (nach den Ergebnissen der Volkszählungen) . . .	9 795 (1900)		11 622 (1910)		14 317 (1933)		9 941	11 051 (1950)	
2	Erwerbstätige Ehefrauen insgesamt . . . davon:	1030	10,5	2774	23,9	4209	29,4	2260	2365	21,4
	a) Selbständige . . . . .	176	1,8	211	1,8	258 <sup>2)</sup>	1,8	126	147	1,3
	b) Mithelfende . . . . .	415	4,2	1882	16,2	2861	20,0	1516	1518	13,8
	c) Arbeitnehmer . . . . .	439	4,5	681	5,9	1090	7,6	618	700	6,3
3	Ehefrauen ohne Erwerbsberuf (1 abzüglich 2) . . . . . demnach:	8765	89,5	8848	76,1	10108	70,6	7681	8686	78,6
4	Ehefrauen ohne eigenes marktwirtschaftliches Erwerbseinkommen (2 b u. 3) . .	9180	93,7	10730	92,3	12969	90,6	9197	10204	92,4

**Fundstellen:**

Zu lfd. Nr. 1: für 1895 Statistisches Jahrbuch 1904 S. 6, für 1907 Statistisches Jahrbuch 1915 S. 7, für 1933 Statistisches Jahrbuch 1935 S. 11, für 1950 „Wirtschaft und Statistik“ Heft 7 1954 S. 326 ff.

Zu lfd. Nr. 2 a) bis c): für 1895 und 1907 Statistisches Jahrbuch 1915 S. 20 f., für 1933 Statistisches Jahrbuch 1939/40 S. 38, für 1950 „Wirtschaft und Statistik“ Heft 7 1954 S. 326 ff.

**Anmerkungen**

- 1) einschließlich der nicht mit ihrem Ehemann zusammenlebenden Frauen sowie einschließlich der Ehefrauen von Kriegsgefangenen
- 2) einschließlich Ehefrauen in leitender Stellung als Beamte oder Angestellte

neben den Angehörigen des öffentlichen Dienstes (z. B. Schreibkräfte, Lehrerinnen der verschiedenen Arten u. dgl.) auch Ärztinnen, Anwältinnen und weibliche Hilfskräfte dieser Berufszweige, Friseurinnen, Kosmetikerinnen, Masseusen u. dgl. *Eine rückläufige Entwicklung zeichnet sich dagegen vor allem bei den weiblichen Erwerbspersonen des häuslichen Dienstes ab sowie bei den in der Landwirtschaft tätigen weiblichen Personen.* Im Vergleich zu 1925 ist aber auch die relative Bedeutung der weiblichen Erwerbspersonen in Industrie und Handwerk vermindert. Der Vergleich mit 1939 läßt erkennen, daß selbst in der Gruppe Handel und Verkehr eine relative Bedeutungsabnahme eingetreten ist. Die rückläufigen Tendenzen beziehen sich aber — außer beim häuslichen Dienst —, wie der Vergleich zwischen 1939 und 1950 ersichtlich macht, nur auf die Relationen, nicht auf die absoluten Zahlen. Bei dem Vergleich ist zu beachten, daß die Zahlenangaben sich auf den jeweiligen Gebietsstand zur Zeit der Erhebung beziehen, also teilweise auf das

Reichs- und teilweise auf das Bundesgebiet. Die Unterschiede im Zahlenbild sind mithin nur zum Teil auf zeitbedingte Veränderungen zurückzuführen, zum anderen Teil aber aus der unterschiedlichen Struktur der Vergleichsgebiete zu erklären. Für das Jahr 1939 sind deshalb die Zahlen sowohl für das Reichsgebiet wie auch für das Bundesgebiet mitgeteilt, um ihre Wertung zu erleichtern.

In dem hier zu untersuchenden Zusammenhang wichtig ist vor allem die Gliederung der weiblichen Erwerbspersonen nach ihrer Stellung im Beruf. Der Anteil der weiblichen Arbeitnehmer (ohne Hausbedienstete) ist im Steigen, während der Anteil der Hausbediensteten stark im Rückgang begriffen ist. Bei den Mithelfenden ist eine immerhin fühlbare Verminderung eingetreten, doch bleibt ihre Bedeutung mit rd.  $\frac{1}{3}$  der Gesamtzahl der weiblichen Erwerbspersonen nach wie vor sehr beträchtlich. Der Anteil der Selbständigen unter den weiblichen Erwerbspersonen ist (nach rückläufiger Entwicklung) von 1939 auf

### Übersicht 3

#### Entwicklung der Eheschließungen und Ehescheidungen seit 1900

Kalenderjahr	Eheschließungen		Ehescheidungen	
	absolut	je 10 000 Einwohner	absolut	je 10 000 Einwohner
Jahresdurchschnitt				
1901 bis 1905	470 483	80,2	9 810	1,67
1906 bis 1910	498 747	79,6	13 548	2,15
1911 bis 1914	502 550	75,5	17 067	2,56
1921 bis 1925	590 975	94,6	36 226	5,84
1926 bis 1930	559 390	86,8	37 502	5,90
1931 bis 1935	613 969	92,8	45 864	6,98
1936 bis 1939	662 315	97,0	52 102	7,63
1946 bis 1950	462 297	100,4	73 115	15,86
Kalenderjahre				
1951	493 563	102,6	55 862	11,61
1952	455 410	93,9	50 833	10,48
1953	435 250	88,9	47 383	9,67
1954	427 305*)	86,3		

\*) vorläufiges Ergebnis

Die Zahl der Eheschließungen je 10 000 Einwohner zeigt zeitbedingte Schwankungen (Einwirkungen des Krieges, Altersaufbau), aber keine grundsätzliche Niveauänderung (je 10 000 Einwohner: 80,2 im Jahresdurchschnitt 1901 bis 1905; 86,3 im Jahre 1954). Bei den Ehescheidungen ist das Ziffern-Niveau von 1,5 bis 3,0 (je 10 000 Einwohner) vor dem ersten Weltkrieg — wenn man von den Sonderverhältnissen nach dem zweiten Weltkrieg absieht — auf 10 bis 12 in der Gegenwart gestiegen.

Eine Betrachtung der Ziffern in den Übersichten 1 bis 3 legt die Frage nahe, ob es vom Standpunkt der Gesellschaftsordnung aus trotz der augenblicklichen ökonomischen Gegebenheiten verantwortet werden kann, durch besondere steuerrechtliche Begünstigungen der marktwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit der Ehefrau in einem dem Ehemann fremden Betrieb die tendenziell sich abzeichnenden Kräfte zu unterstützen, die zu einer fortschreitenden Auflösung der Ehe und Familie führen.

1950 wieder gestiegen. — Die Angaben der Übersicht 1 umfassen sämtliche weiblichen Erwerbspersonen, also auch die Ledigen. Für die Beurteilung der Ehegattenbesteuerung ist jedoch von Bedeutung *nur* die Gliederung der *Ehefrauen* nach ihrer Stellung im Beruf. Diese wird deshalb noch besonders in Übersicht 2 (S. 13) dargestellt.

Übersicht 2 zeigt, daß von den verheirateten weiblichen Erwerbspersonen stets weniger als 10 v. H. Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb bezogen. Für 1950 wurde der entsprechende Prozentsatz mit 7,5 v. H. ermittelt; er lag damals also niedriger als in den Vergleichsjahren aus früherer Zeit (für 1939 lassen sich aus den statistischen Unterlagen Vergleichszahlen nicht gewinnen). Die Zusammensetzung der weiblichen Erwerbspersonen nach ihrer Stellung im Beruf läßt also beim zwischenzeitlichen Vergleich deutliche Veränderungstendenzen erkennen.

Die Zusammensetzung der Ehefrauen nach ihrer Tätigkeit und ihrer Stellung im Beruf zeigt jedoch, daß eine soziologische Begründung für ein Abweichen von dem bisherigen System der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten nicht gegeben ist.

#### **5. Starker Anstieg der Ehescheidungen als Warnung vor einer Begünstigung der in der marktwirtschaftlichen Erwerbstätigkeit der Ehefrau liegenden Auflösungskräfte**

Ein Symptom für die Veränderungen in der weltanschaulichen und bürgerlich-rechtlichen Beurteilung der Ehe (Ehe als religiös unterbaute, dem Grundsatz nach unauflösbare Gemeinschaft zweier Menschen oder als jederzeit auflösbare vertragliche Bindung zweier Partner) bietet die Statistik der gerichtlichen Eheschlösungen im Vergleich mit den Eheschließungen (Übersicht 3, S. 14).

## II. Logischer Aufbau des Problems der Ehegattenbesteuerung

### 1. Keine Förderung einer unerwünschten soziologischen Entwicklung durch die Gestaltung der Steuergesetze

Die Entwicklungen, welche die Wirtschafts- und Gesellschaftsordnung sowie die Auffassungen vom Recht des Individuums umgestalten, sind von höchster politischer Bedeutung; sie betreffen den Urgrund, auf dem die Fundamente des Staates und jeder Einzelexistenz ruhen. Es liegt daher nahe, daß der Gesetzgeber diese Entwicklungen auf den verschiedenen Rechtsgebieten (z. B. Arbeitsgesetzgebung, Familiengesetzgebung, u. U. auch Steuergesetzgebung) beeinflußt. Darüber darf aber die Aufgabe der Steuerpolitik nicht übersehen werden, die Beschaffung der notwendigen Einnahmen nach den Grundsätzen wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zu regeln. Man sollte daher eine Besteuerungsform suchen, welche die Erfüllung des Auftrags der Einnahmebeschaffung unter Anpassung an die soziologischen Tatbestände ermöglicht, ohne eine unerwünschte soziologische Entwicklung zu fördern.

### 2. Besteuerung nur des marktwirtschaftlichen — nicht des hauswirtschaftlichen — Einkommens nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit als dem Prinzip der Einkommensbesteuerung entsprechender Ausgangspunkt

Für eine nach diesen Grundsätzen ausgerichtete Steuerpolitik ergeben sich aus dem Wesen der Einkommensteuer drei wichtige Ausgangspunkte:

- a) Die Einkommensteuer lebt von dem Gedanken der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, also von dem Gedanken der Progression. Dieser Gedanke findet als Grundsatz auch gegenwärtig international und in der Bundesrepublik allgemeine Anerkennung; Meinungsverschiedenheiten bestehen im allgemeinen nur bezüglich der Höhe und des Verlaufs der Progression (vgl. Gerloff-Neumark „Handbuch der Finanzwissenschaft“ Erster Band; Ugo Papi „Die Beziehung zwischen Finanzwissenschaft und Arten der Haushaltsführung und Finanzbedarfsdeckung und Wirtschaftswissenschaft“ S. 169; von Beckerath „Die neuere

Geschichte der deutschen Finanzwissenschaft“ (insbesondere S. 447 ff.); Neumark „Grundsätze und Arten der Haushaltsführung und Finanzbedarfsdeckung“ (insbesondere S. 626). Es bleibt das Problem einer sozialen Ausgestaltung der Einkommensbesteuerung. Bei dieser ist es besonders schwer zu entscheiden, ob bzw. inwieweit die Maßnahmen der modernen Steuertechnik, also Existenzminimum, Familienabzüge, Haushaltsbesteuerung, Progression usw., lediglich dem Grundsatz der Belastung nach der Leistungsfähigkeit entsprechend oder aber darüber hinaus dem „réformisme social“ dienen. Das gilt namentlich für die Progression, für die die Grenznutzenlehre und die verschiedenen „Opfertheorien“ nur eine prinzipielle Begründung, nicht aber auch ein exaktes Maß zu liefern vermögen.

- b) Die Reichweite der Einkommensteuer ist auf Einkommen beschränkt, denen eine üblicherweise am Markt austauschbare und daher in Geldeinheiten objektiv bestimmbare Wertschöpfung gegenübersteht (der Gegenwert der hauswirtschaftlichen Leistung der Ehefrau bleibt dagegen normalerweise unberücksichtigt).
- c) Die Ermittlung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vollzieht sich im Rahmen der Einkommensbesteuerung seit jeher und auf allen Gebieten so, daß zunächst *die* Einkommensbestandteile zusammengefügt werden, welche die Leistungsfähigkeit begründen, und daß von der so gewonnenen „Summe der Einkünfte“ in Form von Pauschbeträgen, Freibeträgen oder individuellen Abzügen alle Belastungen abgesetzt werden, die — nach dem Willen des Gesetzgebers — als leistungsmindernd anerkannt sind. Dazu gehören auch Unterhaltspflichten aller Art.

### 3. Gemeinsamkeit der Lebensführung als wesentliches Merkmal der Ehe und demgemäß auch der Besteuerung der Ehegatten

Die unter 2. entwickelten Grundsätze der Einkommensbesteuerung sind ohne Schwierigkeiten in allen Fällen anwendbar, in denen nur *ein* (marktwirtschaftlicher) Einkommensbe-

zieher in Erscheinung tritt, auch wenn mehrere Rechtssubjekte, z. B. Ehegatten, gemeinsam besteuert werden. Probleme ergeben sich aber, wenn mehrere gleichberechtigte Rechtssubjekte als Einkommensbezieher vorhanden sind. Hier könnte erwogen werden, die gleichberechtigten Rechtssubjekte in diesem Fall getrennt zu besteuern, etwa wie es bei den Teilhabern von offenen Handelsgesellschaften geschieht.

Bei wirtschaftlicher und soziologischer Betrachtung mahnt aber gerade dieser Vergleich mit der OHG zur Vorsicht. Der Unterschied zwischen der Ehe und einer OHG ist offensichtlich:

- a) In der OHG schließen sich zwei oder mehrere Personen zum Zweck des gemeinsamen Erwerbs auf einem Sondergebiet zusammen, während sie ihre Lebensführung bewußt getrennt halten.
- b) In der Ehe schließen sich dagegen zwei Menschen in erster Linie gerade zum Zweck der gemeinsamen Lebensführung zusammen; der unter Umständen ebenfalls vorhandene gemeinsame Erwerb hat — im Hinblick auf Wesen und Sinn der Ehe — nur die Bedeutung einer Nebenwirkung.

In der OHG muß demgemäß eine getrennte Besteuerung erfolgen, weil der dem einzelnen Teilhaber zufließende Gewinnanteil mit dessen übrigen Einkünften zusammen die Grundlage einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit bildet. In der Ehe ist dagegen eine getrennte Besteuerung nicht angebracht, weil nicht die Gemeinsamkeit des Erwerbs, sondern die Gemeinsamkeit der Verfügungsmöglichkeit über das Einkommen beider Ehegatten (ausgedrückt in der Gestaltung der gemeinsamen Lebensführung) das eigentliche Wesen der Ehe ausmacht.

Aus den erwähnten Gesichtspunkten heraus wird man auch eine gedankliche und materielle Gleichstellung der Wohngemeinschaft mehrerer Personen (z. B. Eltern und Kinder, Geschwister und dergleichen) mit einer Ehegemeinschaft ablehnen müssen. Eine solche meist durch Zweckmäßigkeitsgründe bedingte Gemeinsamkeit auf einigen Teilbereichen der Lebensführung (Wohnen, Kochen und dergleichen) schafft in der Regel nur eine formlose Gemeinschaft, die jederzeit wieder aufgelöst werden kann.

Solange man Ehe und Familie nicht nur als die Summierung zweier Ehepartner und ihrer

Kinder ansieht, sondern als eine höhere Einheit anerkennt, wird man sie mit Gemeinschaften, die nur auf — meist völlig formlosen — Vereinbarungen beruhen, nicht gleichstellen dürfen.

#### **4. Marktwirtschaftliche Wertschöpfung von Mann und Frau zuzüglich des steuerfreien hauswirtschaftlichen Einkommens als vergleichbarer Ausdruck der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare**

Die Kennzeichnung der Ehe als einer auf Gemeinsamkeit der Lebensführung abgestellten Gemeinschaft hat zur Folge, daß die Rechte der Einzelpersonen zugunsten jener der Ehegemeinschaft zurücktreten, und daß man die Leistungsfähigkeit im Sinne der Einkommensbesteuerung an dem für die „Lebensführung der Gemeinschaft“ bereitstehenden Gemeinschaftseinkommen messen muß. Die Folgerung findet aus anderer Sicht ihre Stütze. Die gemeinsame Lebensführung kann gestaltet werden, indem

- a) der Mann tauschbare Güter (oder Leistungen) für den Markt bereitstellt und die Ehefrau nicht tauschbare Güter und Leistungen in der Hauswirtschaft zur Verfügung stellt — mit der Folge, daß die geistige, seelische und körperliche Entlastung des Mannes ihn völlig frei macht für die marktwirtschaftliche Erwerbstätigkeit und sich demzufolge (auch in Arbeitnehmerehen — zumindest durch Erhaltung der Arbeitsfähigkeit des Mannes für eine längere Dauer) in dem marktwirtschaftlichen Einkommen des Mannes niederschlägt,
- b) Mann und Frau in einem (beiden Ehepartnern gemeinsam oder einem der Ehepartner gehörenden) Unternehmen tauschbare Güter (oder Dienstleistungen) herstellen, so daß die marktwirtschaftliche Leistung des einen Teiles sich nicht von jener des anderen trennen läßt, mit der Folge, daß zugleich mit der Steigerung der marktwirtschaftlichen Wertschöpfung der Frau ihre (steuerfreie) hauswirtschaftliche Wertschöpfung sich vermindert,
- c) Mann und Frau unabhängig voneinander tauschbare Güter (oder Dienstleistungen) in der Marktwirtschaft erwerben, wobei sich der Natur der Sache nach in der Re-

gel der (steuerfreie) hauswirtschaftliche Wertschöpfungseffekt der Hausfrau besonders stark vermindert, so daß für die Hauswirtschaft oft die Bezahlung fremder Dienstleistungen notwendig wird.

Da steuerrechtlich nur die marktwirtschaftliche Wertschöpfung von Bedeutung ist, während die hauswirtschaftliche Wertschöpfung bei Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ohnehin völlig außer Ansatz bleibt, ist — bei sonst gleichen Verhältnissen — die Ehegemeinschaft mit größter hauswirtschaftlicher Wertschöpfung im Fall einer gemeinsamen Besteuerung der Ehegatten hinsichtlich der Steuerbelastung am günstigsten gestellt. Der steuerfreie hauswirtschaftliche Wertschöpfungsanteil wird in aller Regel dort am höchsten sein, wo die Hausfrau sich ausschließlich der Hauswirtschaft widmet.

In allen drei Modellfällen ist es unmöglich, den Anteil der Ehefrau an dem steuerrechtlich

bedeutsamen Einkommen beider Ehegatten eindeutig zu bestimmen und zugleich die dem Einkommen gedanklich hinzuzufügende „Schattenquote“ des hauswirtschaftlichen Einkommens zu ermitteln. Die Unmöglichkeit der Trennung der dem Manne oder der Frau (vom Standpunkt der Urhebererschaft) zuzurechnenden Wertschöpfungsanteile zeigt sich am eindeutigsten bei Unternehmen, in denen die Ehefrau als „Mithelfende“ die marktwirtschaftliche Wertschöpfung des Mannes unterstützt. Für die Ehefrau als Hausfrau ist ein indirekter Einfluß der Ehefrau auf Dauer und Höhe des marktwirtschaftlichen Einkommens des Mannes anzunehmen, ohne daß aber ihr marktwirtschaftlicher Wertschöpfungsanteil sichtbar gemacht werden könnte. In den Fällen, in denen beide Ehepartner unabhängig voneinander marktwirtschaftliche Einkommen beziehen, ist der marktwirtschaftliche Wertschöpfungsbeitrag jedes der beiden Ehe-

#### Übersicht 4

Die weiblichen Erwerbspersonen nach der Stellung im Beruf

Staat	Bevölkerung im Alter von 15 bis 65 Jahren			Weibliche Erwerbspersonen											
	Erhebungs-jahr	insgesamt	davon weiblich	Erhebungs-jahr	davon										
					insgesamt		Selbständige		Mithelfende		Lohn- und Gehalts-empfänger		Sonstige		
					in 1000	in v.H. d. Sp. 4	in 1000	in v.H. d. Sp. 6	in 1000	in v.H. d. Sp. 6	in 1000	in v.H. d. Sp. 6	in 1000	in v.H. d. Sp. 6	
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
Bundesrepublik Deutschland . . . . .	1952			1950											
a) mit Berlin (West)		34 477	18 696		8 368,6	44,8	631,4	7,5	2 558,3	30,6	5 178,9	61,9	—	—	
b) ohne Berlin (West)		32 930	17 806		7 948,6	44,6	605,9	7,6	2 542,2	32,0	4 800,5	60,4	—	—	
USA . . . . .	1952	98 830	50 426	1950	16 495,2	32,7	965,6	5,9	477,5	2,9	15 029,7	91,1	22,4	0,1	
Großbritannien . . . . .	1952	33 434	17 320	1951	6 916,3	39,9	291,2	4,2	34,2	0,5	6 471,8	93,6	119,1	1,7	
Frankreich . . . . .	1953	27 930	14 219	1946	7 852,9	55,2	2 998,6	38,2	—	—	4 854,3	61,8	—	—	
Belgien . . . . .	1951	5 881	2 968	1947	821,0	27,7	149,2	18,2	89,2	10,9	582,6	70,9	—	—	
Niederlande . . . . .	1952	6 490	3 285	1947	943,6	28,7	68,7	7,3	237,6	25,2	620,3	65,7	17,0	1,8	
Norwegen . . . . .	1951	2 166	1 090	1950	331,0	30,4	41,6	12,6	8,0	2,4	278,6	84,2	2,8	0,8	
Dänemark . . . . .	1952	2 783	1 410	1952	716	50,8	48	6,7	115	16,1	553	77,2	—	—	
Schweden . . . . .	1950	4 668	2 337	1950	823,8	35,3	86,9	10,5	23,6	2,9	713,3	86,6	—	—	

#### Fundstelle

Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1954 S. 20 und 26 ff.

#### Erläuterung

Die Erwerbsquote der weiblichen Bevölkerung (weibliche Erwerbspersonen in v. H. der weiblichen Bevölkerung zwischen 15 und 65 Jahren) ist in der Bundesrepublik höher als in der Mehrzahl der Vergleichsländer; nur Frankreich und Dänemark weisen eine noch höhere Erwerbsquote der Frauen auf. Gleichzeitig ist aber unter den weiblichen Erwerbspersonen der Anteil der Mithelfenden (mit 32 v. H.) in der Bundesrepublik größer als irgendwo im Auslande. In den USA, dem Lande des Splitting, liegt die Erwerbsquote der weiblichen Bevölkerung mit 32,7 v. H. relativ niedrig; die Anteilsquote der Mithelfenden unter den weiblichen Erwerbspersonen liegt mit 2,9 v. H. ganz erheblich niedriger als in der Bundesrepublik (32,0 v. H.). Das amerikanische Splitting ist also unter soziologischen Voraussetzungen entwickelt, die von jenen der Bundesrepublik stark abweichen.

partner zwar nachweisbar, aber die sich so ergebenden — getrennten — Einkommen sind mit jenen der übrigen Ehepaare nur vergleichbar, wenn man beide marktwirtschaftlichen Einkommen zusammenfügt und die Beeinträchtigung des „hauswirtschaftlichen Einkommens“ gebührend berücksichtigt.

##### **5. Zweiseitiges marktwirtschaftliches Einkommen von Ehegatten als Sonderfall, in einer Hand gebildetes marktwirtschaftliches Einkommen von Ehegatten in Verbindung mit „hauswirtschaftlichem Einkommen“ als Regelfall**

Die vorausgehenden Überlegungen führen zu dem Schluß, daß die Gemeinschaftsbesteuerung von Ehemann und Ehefrau im Rahmen der Einkommensteuer dem Wesen der Ehe am besten gerecht wird. Man wird die Gemeinschaftsbesteuerung jedoch jeweils so vollziehen müssen, wie es den soziologischen Gegebenheiten entspricht, da es darauf ankommt, die Steuersätze so auszurichten, daß sie dem Regelfall entsprechen. In dem Maße, in dem die Ehefrau der Hauswirtschaft entfremdet und in die Marktwirtschaft einbezogen wird, in dem Maße also, in dem es zur Übung wird, daß Ehemann und Ehefrau in gleicher Weise marktwirtschaftliches Einkommen erzielen (während sich das „hauswirtschaftliche Einkommen“ vermindert), kann man den Einkommensteuertarif auf geteilte Einkommen abstellen. Je weniger diese Voraussetzung aber gegeben ist, um so geringer ist auch die Berechtigung für ein solches Vorgehen.

Die Übersicht 4 (S. 18) gibt einen Überblick über die Erwerbsquote der weiblichen Bevölkerung im Alter zwischen 15 und 65 Jahren sowie über die Gliederung der weiblichen Erwerbspersonen nach ihrer Stellung im Beruf in der Bundesrepublik und in einigen anderen Staaten.

In der Bundesrepublik entfielen nach den Ergebnissen der Volks- und Berufszählung vom 13. September 1950 von den insgesamt vorhandenen 9,941 Millionen Ehefrauen von Haushaltsvorständen auf

Ehefrauen, die nur als Hausfrauen tätig sind,	7,681 Millionen
mithelfende Ehefrauen	1,516 Millionen
Ehefrauen mit selbständiger Erwerbstätigkeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb	0,744 Millionen

In der Bundesrepublik überwiegen also die Fälle, in denen das marktwirtschaftliche Einkommen der beiden Ehepartner als Einheit in Erscheinung tritt (Ehefrau als Mithelfende oder nur als Hausfrau tätig), so daß eine Aufteilung nur nach willkürlichen Durchschnittswerten vorgenommen werden könnte. Nach den soziologischen Gegebenheiten stellt demnach in der Bundesrepublik nach wie vor die Ehe, in der nur einer der Ehepartner ausgliederungsfähiges marktwirtschaftliches Erwerbseinkommen bezieht, den Regelfall dar. Würde man die Steuerregelung an der Situation der Minderheit ausrichten, so würde dadurch die gesellschaftliche Entwicklung (dirigistisch) in ganz bestimmter Richtung beeinflusst.

##### **6. Bestimmungsgründe des Belastungsabstandes zwischen Ehepaaren und Ledigen: Freibetrag der Ehefrau, Freibeträge zum Ausgleich der Minderung der „hauswirtschaftlichen Schattenquote“ bei mithelfenden und mitarbeitenden Ehefrauen, — Mütterfreibetrag? —**

Nach den vorausgehenden Erwägungen und den tatsächlichen Verhältnissen in der Bundesrepublik dürfte eine Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten vor jeder anderen Lösung den Vorzug verdienen; dabei muß aber die typische Minderung der hauswirtschaftlichen Leistung der Ehefrau in den Fällen besonders berücksichtigt werden, in denen sie als Mitarbeitende oder Mithelfende unmittelbar an der Bereitstellung marktwirtschaftlichen Erwerbseinkommens beteiligt ist. Auf diese Weise wird die steuerliche Gleichstellung der Ehepaare — ohne Rücksicht auf die Erwerbsverhältnisse von Mann und Frau — gesichert.

Es bleibt noch die Frage offen, welche Maßnahmen anzuwenden sind, um die Abgrenzung der Ehegattenbesteuerung gegenüber der Besteuerung der Ledigen den tatsächlichen Verhältnissen in gerechter Weise anzupassen. Bei Beantwortung dieser Frage ist zu berücksichtigen, daß in aller Welt die Einkommensbesteuerung sich nur auf das marktwirtschaftliche Einkommen der Ehegatten bezieht, das von den Ehefrauen geschaffene hauswirtschaftliche Einkommen aber unbesteuert belassen wird. Außerdem wird, wenn eine gemeinschaftliche Besteuerung stattfindet, eine Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähig-

keit des Ehepaares im Verhältnis zum Ledigen in Höhe eines Freibetrags für die Ehefrau neben dem Freibetrag für den Ehemann anerkannt. In der Mehrzahl der Länder, wie auch in der Bundesrepublik, werden hierbei feste Freibeträge gewährt, die in etwa dem Existenzminimum entsprechen sollen. Dieses System dürfte der steuerlichen Gerechtigkeit am meisten entsprechen; auf jeden Fall erscheint es nicht gerecht, einen gestaffelten Freibetrag für die Ehefrau zugrunde zu legen, wenn sich der allgemeine Freibetrag nach dem Existenzminimum richtet. (Für die mehrfache Gewährung eines Freibetrags für die Ehefrau, wie sie in der gegenwärtigen Gesetzgebung in der Bundesrepublik vorgesehen ist, läßt sich eine logische Begründung nicht finden.)

Ein als Existenzminimum begründeter Freibetrag für die Ehefrau kann nicht höher angesetzt werden, als der Freibetrag des Ledigen und des Ehemannes. Man müßte ihn streng genommen im Gegenteil niedriger bemessen, da erfahrungsgemäß das Existenzminimum zweier in Gemeinschaft lebender Personen nicht doppelt so hoch liegt wie das eines einzelnen, sondern vergleichsweise niedriger (vgl. Abschnitt IV, 6 S. 41). Die Gleichsetzung des Freibetrags der Ehefrau läßt sich aber aus dem Gesichtspunkt ihres indirekten Beitrags zu dem marktwirtschaftlichen Einkommen des Ehemannes sicherlich noch rechtfertigen.

Der Freibetrag für das Existenzminimum in Form eines festen allgemeinen Pauschbetrages muß an den Verhältnissen des unteren Durchschnitts der Einkommensempfänger ausgerichtet werden, denen der Freibetrag zugute kommt. Würde man anders vorgehen, so würde man zu einem überhöhten Grenzminimum kommen und oberhalb dieses Grenzminimums zu einer mit der Progression des Tarifs steigenden Begünstigung. Die weiteren Freibeträge für den Fortfall des steuerfreien hauswirtschaftlichen Einkommens müssen nach dem Grade bestimmt sein, in dem sich die „hauswirtschaftliche Wertschöpfung“ der Ehefrau typischerweise mindert; sie müssen also unterschiedlich für mithelfende und mitarbeitende Ehefrauen bemessen werden, damit sie die Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Ehepaare bei unterschiedlicher Betätigung der Ehefrauen sicherstellen.

Darüber hinaus ist zu erwägen, der nur im Haushalt tätigen Ehefrau mit Kindern einen

Sonderfreibetrag zu gewähren. Dies ließe sich damit rechtfertigen, daß sie regelmäßig in ihrer marktwirtschaftlichen Erwerbsfähigkeit beschränkt ist. Überdies besteht ein familienpolitisches Interesse daran, die Neigung der Ehefrauen mit Kindern zu marktwirtschaftlicher Erwerbstätigkeit nicht zu erhöhen, um sie möglichst weitgehend der Familie und den Kindern zu erhalten. Ein so begründeter Sonderfreibetrag für nur im Haushalt tätige Ehefrauen mit Kindern dürfte nicht allzu hoch bemessen sein, da in diesen Fällen die Vorteile der hauswirtschaftlichen Tätigkeit der Ehefrau erhalten bleiben. Ein solcher „Mütterfreibetrag“ dürfte nur Ehefrauen zugute kommen, die mindestens ein Kind selbst versorgen und die keinen Sonderfreibetrag als mithelfende oder mitarbeitende Ehefrau in Anspruch nehmen.

#### **7. Freibeträge als klarster Ausdruck der erstrebten Belastungsrelation; Möglichkeit des steuertechnischen Vollzugs auf anderem Wege**

Das aus den Vorüberlegungen abgeleitete Besteuerungsschema ist hier am Beispiel der Gewährung von Freibeträgen veranschaulicht, weil so die Be- und Entlastungsvorgänge am deutlichsten sichtbar werden. Steuerlich kann man den erstrebten Erfolg z. B. auch durch ein „veredeltes Splitting“ herbeiführen, welches das Gemeinschaftseinkommen der Ehepartner — je nach der Einkommenshöhe und je nach der Art der Betätigung der Ehefrau — nach unterschiedlichen Divisoren zerlegt. Über die Vor- und Nachteile der verschiedenen denkbaren steuertechnischen Verfahren wird im Abschnitt V noch ausführlicher berichtet.

Technische Schwierigkeiten bereitet in der Praxis die Abgrenzung der mithelfenden Ehefrau gegenüber der ausschließlich als Hausfrau tätigen. Es läßt sich nicht bestreiten, daß — namentlich im Handel, im Handwerk und in der Landwirtschaft — die Ehefrauen in zahlreichen Fällen am Erwerb des marktwirtschaftlichen Einkommens unmittelbar beteiligt sind. Gegenüber diesen Ehefrauen und gegenüber den Ehefrauen, die nur Hausfrau sind — insbesondere gegenüber den Ehefrauen der Arbeitnehmer — würde es aber eine Ungerechtigkeit bedeuten, würde man unterschiedslos jede Frau eines Gewerbetreibenden, eines im freien

Beschäftigte im Handwerk am 30. September 1949<sup>1)</sup> nach Geschlecht

Handwerksgruppe/zweig	Beschäftigte				
	insgesamt	darunter weiblich			
		insgesamt	Tätige Betriebsinhaber	Mithelfende Familienangehörige	Anzahl
Handwerk insgesamt . . . . .	3 059 932	527 009	17,2	130 355	131 916
Bauhandwerke . . . . .	1 050 746	29 406	2,8	3 166	11 420
Nahrungsmittelhandwerke . . . . .	404 155	120 094	29,7	12 192	70 142
darunter:					
Bäcker und Konditor . . . . .	232 949	71 347	30,6	6 469	39 377
Fleischer . . . . .	121 099	42 312	34,9	4 476	27 791
Bekleidungs-, Textil-, Lederhandwerke . .	573 720	243 617	42,5	95 977	18 000
darunter:					
Damenschneider . . . . .	150 138	142 328	94,8	73 877	2 393
Herren- und Damenschneider . . . . .	55 637	13 360	24,0	785	2 210
Wäscheschneider . . . . .	11 318	10 265	90,7	4 322	363
Korsettmacher . . . . .	1 288	1 115	86,6	383	68
Putzmacher . . . . .	23 263	21 502	92,4	7 669	728
Stricker . . . . .	14 630	11 608	79,3	3 349	1 168
Sticker . . . . .	3 323	2 879	86,6	958	226
Weber und Wirker . . . . .	6 610	4 331	65,5	726	374
Kürschner . . . . .	13 355	7 956	59,6	547	991
Hut- und Mützenmacher . . . . .	2 518	1 363	54,1	196	291
Eisen- und metallverarbeitende Handwerke	447 930	31 833	7,1	3 393	12 361
darunter:					
Gold- und Silberschmied . . . . .	6 598	1 387	21,0	173	485
Uhrmacher . . . . .	24 161	5 027	20,8	747	2 458
Holzverarbeitende Handwerke . . . . .	352 612	12 337	3,5	1 938	3 406
darunter:					
Schirm- und Stockmacher . . . . .	1 335	768	57,5	159	156
Gesundheits- und Körperpflege, chem. und Reinigungshandwerke . . . . .	183 490	77 840	42,4	11 879	13 827
darunter:					
Augenoptiker . . . . .	5 518	1 384	25,1	161	508
Zahntechniker . . . . .	4 769	1 067	22,4	93	149
Damenfriseur . . . . .	17 499	14 027	80,2	5 060	1 172
Herren- und Damenfriseur . . . . .	74 084	32 426	43,8	2 405	7 312
Färber und chem. Reiniger . . . . .	13 072	7 468	57,1	222	645
Wäscher und Plätter . . . . .	21 242	15 265	71,9	3 275	1 948
Papierverarbeitende, keramische und sonstige Handwerke . . . . .	47 279	11 882	25,1	1 810	2 760
darunter:					
Photograph . . . . .	14 326	5 742	40,1	1 137	1 452
Buchbinder . . . . .	8 635	2 615	30,3	223	485

1) Ergebnisse der Handwerkszählung. Von den erfaßten Handwerksbetrieben meldeten 4 715 Betriebe mit rd. 76 000 Beschäftigten auch zum monatlichen Industriebericht und 2 391 Betriebe mit rd. 80 000 Beschäftigten auch zum monatlichen Bauwirtschaftsbericht.

2) v. H. der Gesamtzahl der Beschäftigten der betreffenden Handwerksgruppe bzw. des betreffenden Handwerkszweiges

Fundstelle

„Statistische Berichte“ Arb.-Nr. II/2/2 vom 12. November 1952

Beruf Tätigen oder eines Landwirts als Mithelfende anerkennen. Deshalb muß die steuerrechtliche Regelung grundsätzlich davon ausgehen, daß die Ehefrau nur als Hausfrau tätig ist. Die Eigenschaft als Mithelfende kann nur anerkannt werden, wenn gewisse Vorbedingungen erfüllt sind. Man könnte daran denken, beispielsweise für die Gewährung eines Sonderfreibetrags an mithelfende Ehefrauen den Nachweis der „überwiegenden“ Tätigkeit im Betriebe des Ehemannes zu fordern. Die Notwendigkeit einer Abgrenzung ergibt sich besonders auch aus folgenden soziologischen Feststellungen: Selbst im Handwerk, in dem die Mithelfenden eine besonders große Rolle spielen, ist bei weitem nicht jede Ehefrau als Mithelfende tätig (vgl. die Zahlen in der Übersicht 5 S. 21, die der Handwerkszählung aus dem Jahre 1949 entnommen sind). Im Gesamtdurchschnitt des Handwerks stehen nach der Handwerkszählung 1949

864 428 Betrieben

139 916 weibliche Mithelfende

gegenüber. Es entfällt also im schematisch berechneten Durchschnitt auf jedesmal 6,6 Betriebe eine weibliche Mithelfende; dabei sind aber neben den Ehefrauen auch die mithelfenden Töchter und dergleichen mitgerechnet. — Nach den Ergebnissen der Volkszählung vom 13. September 1950 sind in der Bundesrepublik insgesamt 2,542 Millionen weibliche mithelfende Erwerbspersonen vorhanden, von denen 1,515 Millionen Ehefrauen waren. Wenn man diesen Gesamt-

durchschnitt auf das Handwerk überträgt, kommt man zu dem Ergebnis, daß von den durch die Handwerkszählung ermittelten 131 916 weiblichen Mithelfenden nur etwa 60 v. H. (das sind rund 80 000) auf Ehefrauen entfallen; somit entfällt nach den in der Vergangenheit — unbeeinflusst von der Aussicht auf etwaige Änderungen des Steuerrechts — getroffenen Feststellungen nur etwa auf jeden 10. Handwerksbetrieb eine mithelfende Ehefrau (Übersicht 6 s. u.). Bei Wertung des (durch die Betätigung der Ehefrauen als Mithelfende im Betriebe des Ehemannes) entgehenden steuerfreien hauswirtschaftlichen Einkommens darf im übrigen auch nicht übersehen werden, daß — ebenso wie die Ehefrau im Gewerbebetrieb des Mannes mithilft — auf der anderen Seite auch die fremden weiblichen Arbeitskräfte, deren Löhne als Betriebsausgaben behandelt werden, in nicht zu unterschätzendem Umfange zu hauswirtschaftlichen Arbeiten herangezogen werden, so daß sich bis zu einem gewissen Grade ein Ausgleich für die Minderung der steuerfreien „hauswirtschaftlichen Schattenquote“ auf diesem Wege ergibt.

Für den Fall, daß praktisch eine leichte Abgrenzung der mithelfenden Ehefrau gegenüber der reinen Hausfrau nicht möglich sein sollte, müßte erwogen werden, von einer besonderen Heraushebung der mithelfenden Ehefrau ganz abzusehen, dafür aber einer größeren Gruppe von Ehefrauen einen mäßigen Durchschnittsfreibetrag zu gewähren.

#### Übersicht 6

Die Bedeutung der weiblichen Mithelfenden am 13. September 1950 nach Wirtschaftsabteilungen

Wirtschaftsabteilungen	Unternehmen Anzahl in 1000	Weibliche Mithelfende			Eine verheiratete Mithelfende entfällt auf jeden ... Betrieb
		Insgesamt in 1000	davon Verheiratete		
			Anzahl in 1000	in v. H. der Sp. 3	
1	2	3	4	5	6
Land- und Forstwirtschaft	2 012 <sup>1)</sup>	2 197	1 461	66,5	1,4
Industrie-Handwerk, Dienstleistungen . . . . .	1 171	194	138	71,2	8,5
Handel und Verkehr . . . . .	753	151	108	71,2	7,0

<sup>1)</sup> nach der landwirtschaftlichen Betriebszählung vom 22. Mai 1949 Betriebe mit mehr als 0,5 ha Betriebsfläche

#### Fundstellen

Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik 1954 S. 136/196; Statistik der Bundesrepublik Deutschland Bd. 36 Teil I Heft 1 S. 11, Heft 2 S. 17/31

## 8. Belastungsverschiebung nach Eingehung einer Ehe

Die Durchführung der Gemeinschaftsbesteuerung unter gleichzeitiger Anwendung gestaffelter Freibeträge führt zu einer Besteuerung des Ehepaares, die in einigen Fällen höher ist als die Summe der Besteuerung der beiden bisher ledigen Personen. Dies ist stets dann der Fall, wenn die Ehefrau Einkünfte aus Vermögen, z. B. aus Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen usw., hat, die nun in die Zusammenveranlagung einbezogen werden. Eine solche Veränderung zuungunsten der Steuerpflichtigen tritt ferner ein, wenn die Ehefrau bisher hohe Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit bezogen hat. Es wird gelegentlich die Meinung geäußert, daß die Erhöhung der Steuer in diesen Fällen eine Strafe darstelle. Die Tatsache, daß die Ehe als solche zu einer höheren steuerlichen Leistungsfähigkeit der beiden Ehegatten führt, als sie vor der Ehe bestanden hat, rechtfertigt eine gewisse Erhöhung der Steuerbelastung. Hinzu kommt, daß es sich nur um eine verhältnismäßig geringe Anzahl von Fällen mit einer bevorzugten Zusammensetzung des Einkommens handelt, in denen sich eine Erhöhung der Steuer ergibt. Es erscheint daher nicht gerechtfertigt, aus diesem Gesichtspunkt heraus auch nur für eine bestimmte Zeit eine gesonderte Behandlung bestimmter Einkünfte zuzulassen.

## 9. Vereinbarkeit der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten mit dem Grundsatz des Art. 3 GG

Aus den voraufgehenden Darlegungen ist klar ersichtlich, daß die Gemeinschaftsbe-

steuerung zweier Ehepartner den Weg darstellt, der in der Bundesrepublik am ehesten eine Gleichmäßigkeit der Belastung der Ehepaare durch die Einkommensteuer — ohne Rücksicht auf die Art der Tätigkeit der Ehefrau — gewährleistet. Eine solche Regelung entspricht somit am meisten dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG. Jede andere Form der Ehegattenbesteuerung birgt die Gefahr in sich, zu einer Ungleichheit der Belastung der Ehepaare — je nach der Betätigung der Ehefrau — und somit auch zu einer Ungleichheit der Belastung der an der Ehe beteiligten Ehepartner sowie zu einer Ungleichmäßigkeit der Belastung der Ledigen im Verhältnis zu den Verheirateten zu führen.

Wenn andererseits gegen die Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten der Vorwurf erhoben wird, sie verstoße gegen den Grundsatz der Gleichberechtigung von Mann und Frau (Art. 3 Abs. 2 GG), so wird übersehen, daß die Vor- und Nachteile der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehepartner im Grundsatz und in der Praxis den Ehemann und die Ehefrau gleichmäßig treffen, und daß jede andere Handhabung der Einkommensteuer zu einer Benachteiligung der Ledigen (im Vergleich zu den Verheirateten) und damit gerade zu einer Benachteiligung des weiblichen Geschlechts führt; denn von den — nach der Volkszählung 1950 — im Bundesgebiet insgesamt vorhandenen ledigen Erwerbspersonen (einschließlich Verwitwete und Geschiedene) entfallen

auf Männer 4,88 Millionen = 48,5 v. H.  
auf Frauen 5,19 Millionen = 51,5 v. H.

### III. Lösungsvorschläge aus Literatur und Parlament

#### 1. Steigende Einkommensteuerbelastung und starke Begünstigung der Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb als Ausgangspunkt der augenblicklichen Kritik

Die in den letzten Jahren aufgekommene Kritik an der gesetzlichen Regelung der Ehegattenbesteuerung, wie sie bis zum Inkrafttreten des Steuerneueordnungsgesetzes galt (grundsätzliche Zusammenveranlagung, Ausnahme für Arbeitseinkünfte der Ehefrau aus einem dem Ehemann fremden Betrieb), hat in der Hauptsache zwei Gründe:

- a) Bei dem bis 1945 geltenden Einkommensteuertarif hielt sich die Progression in mäßigen Grenzen. Die Tarifvergünstigung für die Ehefrau stieg mit steigendem Einkommen und war so groß, daß in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle durch die Zusammenveranlagung eine Erhöhung der steuerlichen Belastung gegenüber der Zeit vor der Ehe nicht eintrat (vgl. Hoffmann „Gedanken zur Haushaltsbesteuerung“ Deutsche Steuerzeitung 1955 S. 186). Das wurde anders, nachdem einerseits die Tarifprogression erhöht und andererseits die tarifliche Ermäßigung für die Ehefrau mit einem festen Betrag angesetzt und somit in der

Mehrzahl der Fälle erheblich kleiner wurde.

- b) Die einseitige Besserstellung der Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb wurde nach Erhöhung der Progression weitgehend als unberechtigt und ungerecht empfunden.

Nach der Meinung des Instituts „Finanzen und Steuern“ gibt es nur zwei wirklich gerechte Lösungen, zwischen denen die Entscheidung auf der politischen Ebene getroffen werden müsse: Die radikale Durchführung der Haushaltsbesteuerung und der völlige Verzicht auf die Haushaltsbesteuerung („Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanz- und Steuerreform“ S. 87). Ebenso argumentiert der Abgeordnete Neuburger (Stenographische Berichte S. 2736 A). Diese Meinung wird nicht allgemein geteilt. Es sind vielmehr in den letzten Jahren zahlreiche Vorschläge zur Lösung des Problems der Ehegattenbesteuerung gemacht worden.

#### 2. Verschiedene Formen der Gemeinschaftsbesteuerung

##### a) Grundsätzliche Stellungnahme

Von den Befürwortern einer Beibehaltung der Haushaltsbesteuerung sei vor allem der

#### Literaturübersicht

„Die Besteuerung der Ehegatten nach dem Einkommensteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern“, Paulick, „Ehe und Familie im privaten und öffentlichen Recht“ Zeitschrift für das gesamte Familienrecht, Heft 2 Februar 1955

„Organische Steuerreform“ (Bericht des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen), herausgegeben vom Bundesministerium der Finanzen 1953

„Probleme einer Finanz- und Steuerreform“, Band I: Die Grundlagen, Prof. Dr. Karl Bräuer (Bund der Steuerzahler) — 1954 —

„Große Steuerreform“ (Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses)

„Die große Steuerreform“ (Gutachten von Prof. Dr. Hans Ritschl von der Universität Hamburg)

„Haushaltsbesteuerung und Familienermäßigungen im Einkommensteuerrecht des In- und Auslandes“, von Dr. Albers, Institut für Weltwirtschaft an der Universität Kiel (Deutsche Steuer-Rundschau 1954 S. 413)

„Die Haushaltsbesteuerung in den Vereinigten Staaten, Großbritannien, Frankreich und der Bundesrepublik Deutschland“, von Dr. Willi Albers, Kiel (Sonderdruck aus „Steuer und Wirtschaft“ XXX. Jahrgang Nr. 4, April 1953)

„Die Haushaltsbesteuerung“ (Presseauszug: Münchener Katholische Kirchenzeitung, München, vom 19. Juni 1955)

„Die Haushaltsbesteuerung nach dem Steuerneueordnungsgesetz“, von Steuerberater Dipl.-Volksw. Rudolf Charlier, Recklinghausen (Steuer und Wirtschaft XXXII. Jahrgang Nr. 6, Juni 1955) Sp. 383 ff.

„Die Auswirkung der westdeutschen Lohnpolitik“ (Mitteilungen des Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts der Gewerkschaften — WWI — Heft 5 Mai 1955)

„Wesen, Arten und Auswirkungen des Splitting-Verfahrens bei der Ehegattenbesteuerung“ (WWI Oktober 1954)

„Haushaltsbesteuerung und Grundgesetz“ von ORR Dr. Brockhoff (Deutsche Steuer-Zeitung 1953 S. 337)

„Arbeitende Ehefrauen steuerlich benachteiligt“ (Deutscher Tagesdienst [dtd] Nr. 133/1955 Bonn)

„Grundlagen und Möglichkeiten einer organischen Finanzreform“, Schriften des Instituts „Finanzen und Steuern“

Stenographische Berichte des 2. Deutschen Bundestages (Vertrieb: Dr. Hans Heger, Bad Godesberg)

„Steuerreform und Haushaltsbesteuerung“, Jäger, „Steuer und Wirtschaft“ 1954 Sp. 387

„Gemeinsame Veranlagung der Ehegatten — keine Ehestrafsteuer“, Bundesminister für Familienfragen Wuermeling, Bulletin der Bundesregierung 1954 Nr. 212.

Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen genannt. Er ist der Ansicht, gegen eine vollständige Abschaffung des Grundsatzes der Haushaltsbesteuerung beständen schwere Bedenken. Der Wissenschaftliche Beirat empfiehlt deshalb die Beibehaltung der Haushaltsbesteuerung mit gewissen Modifikationen (Bericht des Wissenschaftlichen Beirats an den Bundesminister der Finanzen zur organischen Steuerreform S. 39). Ebenso empfiehlt der Arbeitsausschuß für die Große Steuerreform (Troeger-Ausschuß) grundsätzlich die Beibehaltung der Haushaltsbesteuerung (Diskussionsbeiträge des Arbeitsausschusses für die Große Steuerreform S. 38). Albers („Haushaltsbesteuerung und Familienermäßigung im Einkommensteuerrecht des In- und Auslandes“; Deutsche Steuerrundschau 1954 S. 413) ist der Meinung, die Haushaltsbesteuerung sei das notwendige Korrelat zur steuerlichen Berücksichtigung der Familienlasten. Nach seiner Ansicht darf es keine Rolle für die Steuerbelastung spielen, mit welchem Anteil die einzelnen Mitglieder der Familiengemeinschaft an der Entstehung des Familieneinkommens beteiligt sind. Der Abgeordnete Krammig ist der Meinung, durch eine gemeinsame Veranlagung würde am besten eine gleichmäßige Besteuerung der Familien herbeigeführt, bei der die Hausfrau und Mutter, die wegen der Zahl ihrer Kinder nicht im Erwerbsprozeß stehen kann, keine Benachteiligung gegenüber der erwerbstätigen Frau erfährt (Stenographische Berichte S. 2739 C); Brockhoff (Deutsche Steuerzeitung 1953 S. 337) befürwortet die Haushaltsbesteuerung, weil sie die Ehe und Familie als Lebensgemeinschaft schütze. In der gleichen Linie liegen die Ausführungen von Bundesminister für Familienfragen Würmeling (Bulletin der Bundesregierung 1954 S. 1924).

Für die Beibehaltung der Haushaltsbesteuerung werden, sofern wirtschaftliche Erwägungen zur Begründung nicht für geeignet gehalten werden, im wesentlichen verwaltungsmäßige Gründe angeführt (so z. B. Charlier, Steuer und Wirtschaft 1955 Spalte 386). Jäger (Steuer und Wirtschaft 1954 S. 387) meint, die Haushaltsbesteuerung sei in erster Linie ein Problem der Steuerverwaltung.

Wesentliche Gesichtspunkte zu diesen Problemen lieferten auch die Arbeiten des von dem Bundestagsausschuß für Finanz- und

Steuerfragen eingesetzten Unterausschusses Ehegattenbesteuerung, der unter der Leitung des Abgeordneten Dr. Königswarter stand.

#### *b) Getrennte Veranlagung von Einkünften bis zu einer Höchstgrenze*

Mehrfach wird empfohlen, eine Ausnahme von dem Grundsatz der Zusammenveranlagung zu machen, wenn die Einkünfte der Ehegatten eine bestimmte Höhe nicht übersteigen. So sah die Regierungsvorlage des Steuerneuerordnungsgesetzes (Bundestags-Drucksache 481) vor, daß die Zusammenveranlagung der Ehegatten in den Fällen, in denen sie beide ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit haben, nur dann durchgeführt werden sollte, wenn der Gesamtbetrag dieser Einkünfte 9000 DM übersteigt. Maßgebend für diesen Vorschlag war der Gesichtspunkt der Verwaltungsvereinfachung. In der gleichen Richtung liegt der Vorschlag des Wissenschaftlichen Beirats beim Bundesministerium der Finanzen, eine Veranlagung beim Vorliegen mehrerer Dienstverhältnisse (nämlich des Ehemanns und der Ehefrau) nur durchzuführen, wenn der Gesamtbetrag dieser Einkünfte 12 000 DM übersteigt (Bericht des Wissenschaftlichen Beirats S. 39). Für die getrennte Besteuerung bestimmter Einkünfte, sofern sie unter einer Höchstgrenze bleiben, werden im allgemeinen soziale Gesichtspunkte angeführt. Die Ehefrau, die nach der Eheschließung weiterarbeitet, um das unzureichende Familieneinkommen zu verbessern, soll nicht benachteiligt werden.

Ritschl ist dagegen der Ansicht, eine Obergrenze für die getrennte Veranlagung nach der Höhe des Gesamteinkommens beider Ehegatten einzuführen, sei systematisch nicht zu rechtfertigen („Die Große Steuerreform“ S. 46).

#### *c) Sonderbehandlung bestimmter Einkunftsarten*

Mehrere Vorschläge gehen dahin, die Zusammenveranlagung in der Weise einzuschränken, daß bestimmte Einkunftsarten (ohne Rücksicht auf die Höhe der erzielten Einkünfte) — in der Regel auf Antrag — von der Zusammenveranlagung ausgenommen werden. Die Meinungen, wieweit die getrennte Besteuerung zugelassen werden soll, gehen auseinander. Nach der Meinung des Instituts Finanzen und Steuern sollten, sofern eine Lösung in der getrennten Besteuerung einzelner Einkünfte gesehen wird, sämtliche Einkünfte

der Ehefrau, die auf ihrer eigenen Arbeitsleistung beruhen, auf Antrag von der Zusammenveranlagung ausgenommen werden (a. a. O. S. 87). Dahin geht auch der Vorschlag des Deutschen Gewerkschaftsbundes (Informationsdienst vom 28. März 1955). Demgegenüber schlägt Ritschl (a. a. O. S. 46) eine gemeinsame Veranlagung vor, sofern das Einkommen eines Ehegatten oder beider Ehegatten aus Vermögensbesitz fließt („unearned income“), ebenso wenn die Ehegatten im gleichen Betrieb oder Unternehmen arbeiten, sofern er auf Rechnung des einen oder beider Ehegatten geführt wird. Für den letzteren Fall schlägt Ritschl einen besonderen zusätzlichen Freibetrag für den im Betrieb des anderen Ehegatten beschäftigten Ehegatten vor (vgl. dazu unten unter 3.). Ehegatten sollen nach der Meinung von Ritschl dagegen getrennt veranlagt werden, wenn das Einkommen beider aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit fließt (a. a. O. S. 46). Auf der gleichen Linie liegen die Vorschläge der Abgeordneten Neuburger (Stenographische Berichte S. 2736 C), Frau Dr. Ilk (Stenographische Berichte S. 2741 A), Dr. Eckhardt (Stenographische Berichte S. 2743 C), Gräfin Finckenstein (Stenographische Berichte S. 2745 C), Seuffert (Stenographische Berichte S. 2754 C) und die gegenwärtige gesetzliche Regelung, wie sie das Steuerneordnungsgesetz gebracht hat: In Abweichung von dem Vorschlag von Ritschl befürworten diese Vorschläge aber auch eine getrennte Besteuerung von Einkünften der Ehefrau aus einem eigenen Gewerbebetrieb, jedenfalls in gewissem Umfang.

Für die bevorzugte Behandlung der Einkünfte, die auf Arbeit beruhen, wird angeführt, es handele sich hier um Einkommen, das an die Person dessen, der es verdient, gebunden sei und nicht um Einkommen, das nicht nur durch die Eheschließung, sondern auch durch andere Manipulationen hin- und hergeschoben werden könne und keine persönlichen Beziehungen habe (Abgeordneter Seuffert, Stenographische Berichte S. 2754 D).

Gegen diese Vorschläge wird eingewandt, eine verschiedene Behandlung der Einkunftsarten sei rechtlich nicht haltbar (Abgeordneter Dr. Elbrächter, Stenographische Berichte S. 2749B).

Besondere Schwierigkeiten treten bei der Verwirklichung von Vorschlägen auf, die getrennte Veranlagung auch auf die Fälle auszudehnen, in denen ein Ehegatte im Betrieb des anderen Ehegatten mithilft. Es ist auf der einen

Seite schwierig, die Fälle einer echten Mithilfe abzugrenzen, weil es keine klare Definition gibt, was Mithilfe der Ehefrau im Betrieb und bei der selbständigen Tätigkeit des Ehemannes bedeutet (Seuffert Stenographische Berichte S. 2755 A). Auf der anderen Seite macht die Festsetzung des Betrags, der getrennt veranlagt werden soll, Schwierigkeiten. Der Vorschlag von Jäger (a. a. O. S. 401), als Einkünfte der Frau aus der Mithilfe im Betrieb oder Beruf des Mannes — gleichgültig in welcher Form, als Mitunternehmerin oder Angestellte — grundsätzlich die Hälfte der Einkünfte des Ehegatten aus diesem Betrieb oder Beruf anzusetzen, während die andere Hälfte dem Ehemann zuzurechnen wäre, dürfte jedenfalls zu weit gehen. Die Abgeordnete Frau Dr. Ilk schlägt vor, für den mithelfenden Ehegatten 20 v. H. der Einkünfte aus dem Betrieb oder der selbständigen Arbeit, höchstens aber 2000 DM abzuziehen und bei dem mithelfenden Ehegatten zu versteuern (Stenographische Berichte S. 2705 B/C). Nach dem Vorschlag von Bräuer („Probleme einer Finanz- und Steuerreform“ Band 1 S. 99) soll dann, wenn ein Ehegatte im Betrieb des anderen Ehegatten mithilft und dort eine vollwertige Arbeitskraft ersetzt, hierfür ein Entgelt gezahlt werden können, das dem Entgelt für eine vergleichbare Arbeitskraft entspricht. Dieses Entgelt ist von dem mithelfenden Ehegatten zu versteuern. Damit stimmt in den Grundlagen der Vorschlag von Paulick („Die Besteuerung der Ehegatten nach dem Einkommensteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern“ in „Ehe und Familie“ 1955 S. 25 ff.) überein, eine getrennte Besteuerung auch bei Beschäftigung des einen Ehegatten im Betrieb des anderen Ehegatten anzuerkennen, wenn ein ernstliches Arbeitsverhältnis zwischen den Ehegatten vorliegt.

Paulick a. a. O. geht mit seinen Vorschlägen auf getrennte Besteuerung im übrigen besonders weit, indem er auch der im Haushalt tätigen Ehefrau eine fiktive Vergütung für ihre Arbeit zuerkennen und bei ihr getrennt besteuern will.

#### *d) Einführung eines proportionalen Steuersatzes für die unteren Einkommen*

Eine besondere Rolle spielen die Vorschläge, die das Problem der Haushaltsbesteuerung in erster Linie als Tarifproblem sehen und die Schwierigkeiten, die bei der Haushaltsbesteuerung auftauchen, durch eine besondere Tarif-

gestaltung lösen wollen. So wird in den „Diskussionsbeiträgen“ die Beibehaltung der Haushaltsbesteuerung deshalb für tragbar gehalten, weil bei steuerpflichtigen Einkommen bis zu 8000 DM ein fester Steuersatz (Proportionalersatz, keine Progression) vorgesehen wird (a. a. O. S. 38). Auch Jäger (a. a. O. S. 403) tritt dafür ein, die erhöhte Progression für die Masse der kleinen Steuerpflichtigen durch einen Tarif mit breiter proportionaler Unterstufe auszuschalten. Volkmann („Haushaltsbesteuerung?“ Steuer und Wirtschaft 1952 S. 310 ff.) meint, noch mehr als bisher müßten die Tarife, die Steuerklassen, die Abzüge und Vergünstigungen für Verheiratete aufeinander abgestimmt sein. Dies könne soweit gehen, daß der Steuerpflichtige selbst nicht wisse, ob er bei Zusammenveranlagung oder bei getrennter Steuerberechnung sich besser stehen werde. Einzelvorschläge, wie dieses Ziel zu erreichen sei, macht Volkmann aber nicht. Der Abgeordnete Seuffert befürwortet gleichfalls einen Proportionalersatz „im Gebiet des Durchschnittseinkommens“, womit 99 v.H. der Fälle überhaupt wegfallen würden (Stenographische Berichte S. 2754 C). Demgegenüber hält es Albers (a. a. O. S. 417) nicht für gerechtfertigt, die gleichmäßige Progression des Tarifs einer befriedigenden Lösung der Haushaltsbesteuerung zu opfern.

#### e) Freibeträge

Vielgestaltig sind die Vorschläge, die Auswirkungen einer Zusammenveranlagung durch die Zubilligung erhöhter Freibeträge zu mildern. Diesen Vorschlägen liegt in der Regel die Überlegung zugrunde, daß durch das Tätigwerden beider Ehegatten zusätzliche Aufwendungen, insbesondere in der Haushaltsführung entstehen. Ritschl (a. a. O. S. 46) schlägt vor, einem Ehegatten, wenn er im Betrieb des anderen Ehegatten beschäftigt ist, einen zusätzlichen Freibetrag zu gewähren. Albers (a. a. O. S. 417) tritt dafür ein, der mitarbeitenden Ehefrau in allen Fällen einen besonderen Freibetrag zu gewähren. Jäger (a. a. O. S. 403) schlägt vor, den in echter Erwerbsarbeit stehenden Ehefrauen der unteren und mittleren Einkommenschichten (bis zu Einkünften von etwa 24 000 DM) zum Ausgleich für die durch das zwangsläufige Fernbleiben vom Haushalt entstehenden Aufwendungen und Ausfälle einen zusätzlichen Freibetrag von höchstens 600 DM jährlich zu gewähren.

Ein anderer Weg wird im Gutachten des Instituts „Finanzen und Steuern“ (a. a. O. S. 37)

aufgezeigt: Für die im Betrieb des Ehemanns tätige Ehefrau könnte zum Ausgleich dafür, daß die Ehefrau dadurch in der Mehrzahl der Fälle ihren Pflichten als Hausfrau entzogen wird und sich hierdurch die Lebenshaltung des Ehepaares verteuert, der Abzug eines Betrages im Rahmen der Gewinnermittlung zugelassen werden.

#### f) Behandlung der Ehefrau als Hausfrau

Der Gedanke, daß auch die als Hausfrau tätige Ehefrau durch ihre Arbeitsleistung zur Lebensführung und damit zur Sicherung der Familie beiträgt, kommt insbesondere in den Ausführungen der Abgeordneten Frau Beyer (Stenographische Berichte S. 2738 D) und Frau Vietje (Stenographische Berichte S. 2746 C) sowie von Paulick a. a. O. (wegen seines Lösungsvorschlags für diesen Fall vgl. oben unter 2.) zum Ausdruck. Im Informationsdienst des Deutschen Gewerkschaftsbundes vom 29. März 1955 wird vorgeschlagen, allen mithelfenden oder ausschließlich im Haushalt tätigen Ehefrauen einen zusätzlichen Freibetrag zu gewähren. Der Abgeordnete Struve setzt sich besonders für eine Begünstigung der im Betrieb des Ehemannes mitarbeitenden Ehefrau ein (Stenographische Berichte S. 2746 C). Demgegenüber wird in den Diskussionsbeiträgen (S. 39) die Meinung vertreten, für die Ehefrauen, die im eigenen Betrieb oder im Betrieb ihres Ehemannes mitarbeiten, bedürfe es keiner besonderen Maßnahme, weil die durch die Mitarbeit der Ehefrau entstehenden Mehraufwendungen praktisch wohl weithin als Betriebsausgaben den Gewinn mindern würden. Einen Ausgleich der oben erwähnten Mehraufwendungen in den anderen Fällen der Mitarbeit der Ehefrau wollen die Diskussionsbeiträge dadurch gewähren, daß auch der in einem fremden Betrieb arbeitenden Ehefrau die in der Lohnsteuertabelle eingebauten Pauschbeträge für Werbungskosten und Sonderausgaben gewährt werden und daß die Ehefrau im Fall einer Zusammenveranlagung den steuerfreien Einkommenanteil doppelt erhält.

Einen anderen Grund hat der Vorschlag der Abgeordneten Gräfin Finckenstein (Stenographische Berichte S. 2705 D), den Ehefrauen, die nicht mitarbeiten, also den Hausfrauen, in den ersten fünf Jahren der Ehe einen Freibetrag von 20 v. H. des Einkommens, höchstens 2000 DM zu gewähren. Damit soll ein Ausgleich zwischen den steuerlich verschieden behandelten Ehepaaren geschaffen und auch

den Ehepaaren, bei denen die Frau nicht mitarbeitet, der Aufbau des Hausstandes erleichtert werden.

#### g) *Splitting*

Als Lösungsmöglichkeit, die sowohl die Nachteile der Zusammenveranlagung wie die Nachteile einer getrennten Besteuerung der Ehegatten vermeiden könne, wird weitgehend das sogenannte „Splitting“ angesehen. Wegen der Grundzüge des Splitting vgl. den Abschnitt IV.

Zur Charakterisierung des Splitting wird mit Recht mehrfach darauf hingewiesen, daß auch das Splitting eine Form der gemeinsamen Veranlagung ist (so WWI-Mitteilungen Oktober 1954, Jäger a. a. O. S. 397). Während im Schrifttum das Splitting nur vereinzelt empfohlen wird (so insbesondere Institut für Finanzen und Steuern a. a. O. S. 86), kommt in den Ausführungen mehrerer Abgeordneter in der Bundestagsdebatte über das Steuerneuerordnungsgesetz zum Ausdruck, daß sie das Splitting bejahen, aber aus haushaltsmäßigen Gründen zur Zeit nicht für realisierbar halten (so nach den Stenographischen Berichten die Abgeordneten Frau Beyer S. 2738 B, Frau Dr. Ilk S. 2740 D, S. 2750 C, S. 2752 C, Dr. Miessner S. 2753 B).

Das Splitting hat vor allem die Wirkung, daß die Progression weitgehend ausgeschaltet wird. Das ist bei dem Splitting nach amerikanischem Muster bei höheren Einkommen in einem sehr erheblichen Umfang der Fall. In den Diskussionsbeiträgen wird ausgeführt, das Splitting nach amerikanischem Muster verkehre die steuerliche Mehrbelastung des Familieneinkommens in eine Subvention der Wohlhabenden (a. a. O. S. 37). Gegen das Splitting nach amerikanischem Muster wird weiter angeführt, daß es einen übermäßigen Belastungsunterschied zwischen Ledigen und Verheirateten schaffe und eine Vorbelastung der Ledigen bedeute, die bei höheren Einkommen nicht zu rechtfertigen sei und sich als Ledigenstrafsteuer auswirke (Albers a. a. O. S. 417, Informationsdienst des DGB vom 29. März 1955, Diskussionsbeiträge S. 37, Abgeordneter Krammig, Stenographische Berichte S. 2739 B, Abgeordneter Seuffert, Stenographische Berichte S. 2754 C). Gegen das Splitting nach amerikanischem Muster wird weiter angeführt, daß es den Familienstand nicht genügend berücksichtige und einseitig die kinderlose Ehe bevorzuge (Diskussionsbeiträge S. 37). Das

Splitting kann sich, wie zutreffend hervorgehoben wird, u. U. noch günstiger auswirken als eine getrennte Veranlagung (WWI-Mitteilungen Oktober 1954, Diskussionsbeiträge S. 37). Bedenken gegen die Einführung des Splittings werden auch deswegen geltend gemacht, weil seine Verwirklichung beim Steuerabzug vom Arbeitslohn nach den gegenwärtigen Vorschriften schwierig ist (Jäger a. a. O. Spalte 400).

### 3. Wahlweise getrennte Veranlagung oder Zusammenveranlagung

Einzelne Vorschläge sehen vor, Ehegatten auf Antrag grundsätzlich getrennt zu veranlagern (so insbesondere Bräuer a. a. O. S. 99; wegen der von ihm vorgeschlagenen Lösung für den Fall der Mitarbeit eines Ehegatten im Betrieb des anderen Ehegatten vgl. oben unter A 3). Auch der Abgeordnete Dr. Elbrächter (Stenographische Berichte S. 2748 C) schlägt vor, die Ehegatten sollten das Recht haben, die getrennte Veranlagung in jedem Fall zu beantragen.

Wenn für die grundsätzlich getrennte Veranlagung von Ehegatten verhältnismäßig so selten eingetreten wird, so dürfte das seinen Grund darin haben, daß die Nachteile einer solchen Regelung erkannt werden. Sie liegen darin, daß eine Ermittlung der Einkünfte für jeden Ehegatten wegen der Güterrechtsverhältnisse schwierig sein kann und daß eine mißbräuchliche Gestaltung zu befürchten ist (Jäger a. a. O. S. 379, Abgeordneter Seuffert Stenographische Berichte S. 2754 C).

### 4. Ergebnisse eines vom Bundesfinanzministerium angeforderten Gutachtens

Das Bundesfinanzministerium hat den Oberfinanzpräsidenten a. D. Prugger beauftragt, die mit der Ehegattenbesteuerung zusammenhängenden Fragen zu untersuchen und in einem Gutachten hierzu Stellung zu nehmen. Das Gutachten untersucht unter Verwertung des einschlägigen Schrifttums die Probleme sehr gründlich. Es kommt zu dem Ergebnis, daß das Splitting abzulehnen sei und auch auf dem Weg der getrennten Besteuerung einzelner Einkunftsarten nicht weitergegangen werden dürfe. Es hält die grundsätzliche Wiederherstellung der vollen Haushaltsbesteuerung für den einzig gangbaren Weg. Aus sozialpoli-

tischen Erwägungen und zugleich aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wird jedoch vorgeschlagen, die Lohneinkünfte eines Ehegatten allgemein von der Zusammenveranlagung auszunehmen, wenn das Einkommen des Ehepaares eine bestimmte Grenze — etwa 9000 DM — nicht übersteigt. Für Ehepaare, bei denen beide Ehegatten erwerbstätig sind, aber keiner Lohnempfänger ist (selbständige Tätigkeit, eigener Gewerbebetrieb der Ehe-

frau, Mithilfe der Ehefrau im Gewerbebetrieb des Ehemannes), wird, sofern das gesamte Einkommen der Ehegatten eine bestimmte Grenze nicht übersteigt, die Gewährung eines Freibetrags befürwortet. In dem Gutachten wird außerdem die Erhöhung des allgemeinen Freibetrages für die Ehefrau vorgeschlagen und die Einführung eines Proportionaltarifs für Einkommen bis etwa 8000 DM zur Debatte gestellt.

## IV. Die Ehegattenbesteuerung im Ausland

### 1. Zusammenfassender Vergleich des Steuerrechts

Die Ehegattenbesteuerung erfolgt nach dem Einkommensteuerrecht der einzelnen Staaten in verschiedenartigen Formen und mit unter-

schiedlicher Lastwirkung. Es sind vier Hauptgruppen zu unterscheiden:

1. Anwendung des Steuertarifs auf das Gesamteinkommen beider Ehegatten teils *ohne* (Niederlande, Belgien, Italien), teils *mit*

#### Die im ausländischen Steuerrecht bei der Einkommens

Haushaltsbesteuerung =  
Getrennte Besteuerung =  
Einkommenspaltung =  
(Splitting)

	Fall III	Fall IV	Fall V
Land	Ehefrau ist nur im Haushalt tätig	Ehefrau bezieht Einkommen aus eigenem Vermögen ohne eig. marktwirtsch. Tätigkeit	Ehefrau hilft im Betrieb des Mannes mit

#### A. Beispiele für die Haushaltsbesteuerung

Belgien, Niederlande, Italien . . .	Haushaltsbesteuerung	Haushaltsbesteuerung	Haushaltsbesteuerung ohne zusätzlichen Abzug für die mithelfende Ehefrau
Schweden . . .	Haushaltsbesteuerung	Haushaltsbesteuerung	Haushaltsbesteuerung; zusätzlicher Abzug für die mithelfende Ehefrau in Höhe von 300 skr., wenn der im Jahr geleistete Arbeitswert mindestens 300 skr. beträgt (betrifft nur staatliche Einkommensteuer)
Norwegen . . .	Haushaltsbesteuerung	Haushaltsbesteuerung	Haushaltsbesteuerung ohne zusätzlichen Abzug für die mithelfende Ehefrau
Dänemark . . .	Haushaltsbesteuerung	Haushaltsbesteuerung	Haushaltsbesteuerung ohne zusätzlichen Abzug für die mithelfende Ehefrau

- (Dänemark, Norwegen, Schweden) Gewährung eines zusätzlichen Abzuges für die erwerbstätige Ehefrau;
2. Anwendung des Steuertarifs auf das gespaltene Gesamteinkommen beider Ehegatten (USA, Frankreich);
  3. Anwendung des Steuertarifs auf das tatsächliche Einkommen jedes der beiden Ehegatten (Kanada; USA wahlweise neben dem Splitting);
  4. Abspaltung bestimmter Einkunftsarten (insbesondere der reinen Arbeitseinkünfte) der

Übersicht 1

besteuerung der Ehegatten angewandten Grundsätze

Besteuerung des Gesamteinkommens beider Ehegatten

Gesonderte Besteuerung des tatsächlichen Einkommens jedes der beiden Ehegatten

Anwendung des Steuertarifs auf das mit Hilfe eines Spaltungskoeffizienten aus dem Gesamteinkommen beider Ehegatten errechneten Teileinkommens und Multiplikation des sich ergebenden Steuerbetrages mit einem dem Spaltungskoeffizienten entsprechenden Multiplikator

Fall VI	Fall VII
Ehefrau ist im fremden Betrieb unselbständig erwerbstätig	Ehefrau ist selbständig erwerbstätig

Haushaltsbesteuerung ohne zusätzlichen Abzug für die erwerbstätige Ehefrau

Haushaltsbesteuerung;  
zusätzlicher Abzug für die erwerbstätige Ehefrau in Höhe von 300 skr. bzw. bei Anspruch auf Kindergeld in Höhe von 300 skr. + 10 v. H. des Arbeitslohnes der Ehefrau, höchstens aber von 1000 skr. (staatliche Einkommensteuer), bei der Gemeindeeinkommensteuer beträgt der Abzug nur 300 skr.

Haushaltsbesteuerung;  
zusätzlicher Abzug für die erwerbstätige Ehefrau in Höhe von 500 nkr.; dieser Abzug erhöht sich bei einem zu Hause lebenden Kind unter 14 Jahren auf  $\frac{2}{5}$ , doch höchstens 1200 nkr.; bei zwei oder mehr Kindern auf  $\frac{1}{2}$ , doch höchstens 1500 nkr. des Einkommens der Ehefrau

Haushaltsbesteuerung;  
zusätzlicher Abzug für die erwerbstätige Ehefrau in Höhe der Hälfte ihres Einkommens, jedoch höchstens von 2000 dkr.

Haushaltsbesteuerung ohne zusätzlichen Abzug für die erwerbstätige Ehefrau

Haushaltsbesteuerung;  
zusätzlicher Abzug für die erwerbstätige Ehefrau in Höhe von 300 skr. bzw. bei Anspruch auf Kindergeld in Höhe von 300 skr. + 10 v. H. des Einkommens aus eigener Arbeit, höchstens aber von 1000 skr. (bei der staatlichen Einkommensteuer), bei der Gemeindeeinkommensteuer nur 300 skr.

Haushaltsbesteuerung ohne zusätzlichen Abzug für die erwerbstätige Ehefrau

Haushaltsbesteuerung;  
zusätzlicher Abzug für die erwerbstätige Ehefrau in Höhe der Hälfte ihres Einkommens, jedoch höchstens von 2000 dkr.; stammt das Kapital aus dem Vermögen des Mannes oder aus einem gemeinsamen Vermögen, so wird der Arbeitsabzug nur dann gewährt, wenn der Arbeitsersatz der Ehefrau für die Erzielung des in Frage stehenden Einkommens entscheidend ist (z. B. Eismeierei, Kiosk, Grünhandel, Damenfriseur, Ärztin usw.)

Ehefrau aus dem Gesamteinkommen beider Ehegatten und deren gesonderte Besteuerung (Bundesrepublik Deutschland, Österreich, Großbritannien).

Die nachfolgende Übersicht 1 bietet einen kurzen Gesamtüberblick über die im ausländischen Steuerrecht bei der Einkommensbesteuerung der Ehegatten angewandten Grundsätze. Die Einbeziehung einer größeren Anzahl von Staaten würde den Erkenntniswert der Untersuchung nicht erweitern.

Für den Vergleich sind folgende *typische Fälle* unterschieden worden:

- Fall I: Ein Lediger.
- Fall II: Zwei Ledige.
- Fall III: Ehefrau ist nur im Haushalt tätig.
- Fall IV: Ehefrau bezieht Einkommen aus eigenem Vermögen ohne eigene marktwirtschaftliche Tätigkeit.
- Fall V: Ehefrau hilft im Betrieb des Mannes mit.
- Fall VI: Ehefrau ist im fremden Betrieb unselbständig erwerbstätig.
- Fall VII: Ehefrau ist selbständig erwerbstätig.

Land	Fall III*)	Fall V
	Ehefrau ist nur im Haushalt tätig	Ehefrau hilft im Betrieb des Mannes mit

**B. Beispiele für die Besteuerung des gespaltenen Einkommens (Splitting)**

Frankreich . . .	Anwendung des Einkommensteuertarifs auf das entsprechend einem nach dem betrages mit einem dem Divisor entsprechenden Multiplikator. Der Divisor 3 usw. kein zusätzlicher Abzug für die mithelfende oder erwerbstätige Ehefrau.	
USA (Bund) . .	Anwendung des Einkommensteuertarifs auf das mit dem Divisor 2 gespaltenes Einkommen des Ehemannes und Multiplikation des sich ergebenden Steuerbetrages mit 2. Einmalige Gewährung der Freibeträge für Ehegatten und Kinder (600 \$ je Person) an denjenigen Ehegatten, der den Unterhalt der Familienmitglieder bestreitet.	Anwendung des Einkommensteuertarifs auf das mit dem Divisor 2 gespaltenes Einkommen der Ehegatten und Multiplikation des sich ergebenden Steuerbetrages mit 2. Kein zusätzlicher Abzug für die mithelfende Ehefrau. Einmalige Gewährung der Freibeträge für Ehegatten und Kinder (600 \$ je Person) an denjenigen Ehegatten, der den Unterhalt der Familienmitglieder bestreitet.

**C. Beispiele für getrennte Besteuerung**

Kanada (Bund) .	Haushaltsbesteuerung	Haushaltsbesteuerung; wenn die Ehefrau eine Beschäftigungsvergütung vom Ehemann empfängt, darf dieser Betrag bei der Berechnung des Einkommens des Ehemannes nicht abgezogen werden.
USA (Bund) . .	—	—

\*) Die Reihenfolge der typischen Fälle wurde gewählt, um die Übersichtlichkeit der tabellarischen Darstellung zu erhöhen (vgl. S. 30).

**2. Beispiele für Haushaltsbesteuerung**  
(Anwendung des Einkommensteuertarifs auf das Gesamteinkommen beider Ehegatten)

Als Beispiele für die Anwendung des Einkommensteuertarifs auf das Gesamteinkommen der Ehegatten seien die Regelungen der Ehegattenbesteuerung in Belgien und in Schweden skizziert. Während die belgische Regelung keinen zusätzlichen Abzug für die erwerbstätige Ehefrau kennt, ist in Schweden ein solcher vorgesehen.

*a) Belgien*

(Haushaltsbesteuerung *ohne* zusätzlichen Abzug für die erwerbstätige Ehefrau)

Bei der *taxe professionnelle*, d. h. der Steuer auf die Einkünfte aus Landwirtschaft, Handel und Industrie, aus Dienstleistungen jeder Art einschließlich Pensionen und Leibrenten sowie aus freien Berufen, werden die entsprechenden Einkünfte beider Ehegatten unabhängig von der Art des ehelichen Güterrechts zusammengerechnet. Die Steuerveranlagung erfolgt auf den Namen des Ehemannes. Für die zu La-

Noch: Übersicht 1

Fall VI	Fall IV	Fall VII
Ehefrau ist im fremden Betrieb unselbständig erwerbstätig	Ehefrau bezieht Einkommen aus eigenem Vermögen ohne eigene marktwirtschaftliche Tätigkeit	Ehefrau ist selbständig erwerbstätig

Familienstand gestaffelten Divisor gespaltene Einkommen und Multiplikation des sich ergebenden Steuerbetrags für Verheiratete ohne Kinder 2, für Verheiratete mit 1 Kind 2,5, für Verheiratete mit 2 Kindern 3 (Verminderung der Progressionswirkung).

Nach Wahl des Steuerpflichtigen

Anwendung des Einkommensteuertarifs auf das mit dem Divisor 2 gespaltene Gesamteinkommen beider Ehegatten und Multiplikation des sich ergebenden Steuerbetrages mit 2.

Einmalige Gewährung der Freibeträge für Ehegatten und Kinder (600 \$ je Person) an denjenigen Ehegatten, der den Unterhalt der Familienmitglieder bestreitet.

Getrennte Besteuerung;

zusätzlicher Abzug für die Ehefrau in Höhe von 250 can. \$ bei einem Einkommen der Ehegattin bis 250 can. \$. Verteilung der Freibeträge für die Ehegatten s. S. 39.

Einmalige Gewährung der Freibeträge für Kinder je 400 can. \$ an denjenigen Ehegatten, der den Unterhalt der Kinder bestreitet.

Wahlweise getrennte Besteuerung.

Einmalige Gewährung der Freibeträge für Ehegatten und Kinder (600 \$ je Person) an denjenigen Ehegatten, der den Unterhalt der Familienmitglieder bestreitet.

sten des Ehemannes veranlagte Steuer haftet die Ehefrau mit ihrem gesamten Vermögen, gleichgültig, ob es sich um Mobilien oder Immobilien handelt, es sei denn, sie weist nach, daß diese Vermögensgüter vor der Heirat ihr eigen waren oder ihr durch Erbschaft oder Schenkung von anderer als ihres Mannes Seite zugeflossen sind. Der Teil der Steuer, der auf die Einkünfte der Ehefrau entfällt, kann von allen ihren Vermögensgütern eingetrieben werden.

In der gleichen Weise werden bei dem *impôt complémentaire personnel*, der Einkommensteuer auf das Gesamteinkommen natürlicher Personen, die Einkünfte beider Ehegatten zusammengerechnet, gleichgültig, welcher Art das eheliche Güterrecht ist. Auch bei dieser Steuer erfolgt die Veranlagung auf den Namen des Familienoberhauptes. Für die Steuer haften beide Ehegatten mit ihren gesamten Einkünften und Vermögensgütern.

Land	Fall III*)	Fall V
	Ehefrau ist nur im Haushalt tätig	Ehefrau hilft im Betrieb des Mannes mit

**D. Beispiele für Mischformen**  
(grundsätzlich Haushaltsbesteuerung, aber Abspaltung von bestimmten Einkunftsarten)

Großbritannien

Income tax und Surtax:  
Haushaltsbesteuerung

Income tax:

1. Anstellungsverhältnis liegt nicht vor:  
Haushaltsbesteuerung

2. Anstellungsverhältnis liegt vor:  
wie unter Fall VI

Surtax:

Haushaltsbesteuerung

Österreich . . . .

Haushaltsbesteuerung

Haushaltsbesteuerung;  
zusätzlicher Arbeitsabzug für die vollbeschäftigt mittätige Ehefrau in Höhe von 5000 S, sofern es sich um Einkünfte aus Landwirtschaft, Gewerbe und freien Berufen handelt

\*) Die Reihenfolge der typischen Fälle wurde gewählt, um die Übersichtlichkeit der tabellarischen Darstellung zu erhöhen (vgl. S. 30).

Berechnungsbeispiel (Belgien)

Ehepaar mit einem Kind; Gesamteinkommen beider Ehegatten 7000 DM  
Berechnung für

a) *taxe professionnelle*

Gesamteinkommen . . . . . 7000 DM  
Steuerschuld nach Sondertabelle für Ehepaar mit einem Kind (unter Berücksichtigung der in Gemeinden mit 30 000 Einwohnern und mehr zu zahlenden Steuer) . . . . . 899 DM

b) *impôt complémentaire*

Gesamteinkommen . . . . . 7000 DM  
Abzug für *taxe professionnelle* . . . . . 899 DM  
Steuerbares Einkommen . . . . . 6101 DM  
Steuerbetrag . . . . . 28 DM  
Kürzung des Steuerbetrages (wegen Berücksichtigung des Familienstandes) um 10 v. H. . . . . 3 DM  
Steuerschuld \*) . . . . . 25 DM  
Steuerschuld beider Ehegatten (a + b) . . . . . 924 DM

\*) Über die Umrechnung ausländischer Währung in die deutsche vgl. S. 42 f.

Noch Übersicht 1

Fall VI	Fall IV	Fall VII
Ehefrau ist im fremden Betrieb unselbständig erwerbstätig	Ehefrau bezieht Einkommen aus eigenem Vermögen ohne eigene marktwirtschaftliche Tätigkeit	Ehefrau ist selbständig erwerbstätig

Income tax:

Getrennte Besteuerung; zusätzlicher Arbeitsabzug für die erwerbstätige Ehefrau in Höhe von 7/10 des verdienten Einkommens, ohne daß ein Betrag von 120 £ überschritten werden darf. Der Abzug für „verdientes Einkommen“ wird vom Gesamteinkommen beider Ehegatten errechnet und im Verhältnis der Einkommensanteile der Ehegatten aufgeteilt; die Personenabzüge stehen grundsätzlich dem Ehegatten zu, der den Unterhalt für die einzelnen Familienmitglieder trägt.

Surtax:

Haushaltsbesteuerung

Anteilsbesteuerung; sind die Voraussetzungen für die Gewährung der Kinderermäßigung bei einem Ehegatten erfüllt, so wird die Kinderermäßigung auch dem anderen Ehegatten gewährt, wenn beide Ehegatten Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit beziehen.

Income tax und Surtax:

Haushaltsbesteuerung

Haushaltsbesteuerung; Kapitalerträge (Dividenden, Zinsen usw.) unter 1500 S (brutto) unterliegen auch bei der Ehefrau nur dem 15 %igen Steuerabzug.

Income tax und Surtax:

wie unter Fall VI

Haushaltsbesteuerung; kein zusätzlicher Arbeitsabzug für die erwerbstätige Ehefrau.

b) Schweden

(Haushaltsbesteuerung mit Abzug für die erwerbstätige Ehefrau)

Die Ehegatten werden unter Anwendung des Tarifs auf ihr Gesamteinkommen gemein-

sam besteuert. Hierbei kommt das folgende Veranlagungsverfahren zur Anwendung:

a) Jeder Ehegatte schätzt sein Einkommen getrennt ein; der in einem Jahr eingetretene Verlust eines Ehegatten kann von

*Berechnungsbeispiele (Schweden)*

1. Ehepaar mit einem Kind; Gesamteinkommen 7000 DM. Wert der geleisteten Arbeit der Ehefrau: 2800 DM. Ehefrau arbeitet im Betrieb des Ehemannes (Fall V)

a) <i>Gemeindeeinkommensteuer</i>	
Gesamteinkommen . . . . .	7000 DM
Abzüge	
Persönlicher Abzug	
Ortsabzug (Ortsklasse 5) . . . . .	1361 DM
Haushaltsabzug . . . . .	—
Gesamtbetrag der Abzüge . . . . .	1361 DM
Steuerpflichtiges Einkommen . . . . .	5639 DM
Steuerschuld (12 v. H. des steuerpflichtigen Einkommens)	677 DM

b) <i>Staatliche Einkommensteuer</i>	
Gesamteinkommen . . . . .	7000 DM
Abzüge	
Persönlicher Abzug	
Ortsabzug (Ortsklasse 5) . . . . .	2721 DM
Haushaltsabzug . . . . .	204 DM
Gemeindeeinkommensteuer . . . . .	677 DM
Gesamtbetrag der Abzüge . . . . .	3602 DM
Steuerpflichtiges Einkommen . . . . .	3398 DM
Steuerschuld (lt. Tarif) . . . . .	440 DM
Gemeindliche und staatliche Einkommensteuer insgesamt . . . . .	1125 DM

2. Ehefrau arbeitet selbständig (Fall VII) oder unselbständig im fremden Betrieb (Fall VI)

a) <i>Gemeindeeinkommensteuer</i>	
Einkommen des Ehemannes . . . . .	4200 DM
Abzüge:	
Persönlicher Abzug	
1/2 Ortsabzug (Ortsklasse 5) . . . . .	680 DM
Abzüge insgesamt . . . . .	680 DM
Steuerpflichtiges Einkommen . . . . .	3520 DM

Einkommen der Ehefrau . . . . .	2800 DM
Abzüge:	
Persönlicher Abzug	
1/2 Ortsabzug (Ortsklasse 5) . . . . .	680 DM
Erwerbsabzug . . . . .	204 DM
Abzüge insgesamt . . . . .	884 DM
Steuerpflichtiges Einkommen . . . . .	1916 DM

Steuerpflichtiges Einkommen beider Ehegatten . . . . .		5436 DM
Steuerschuld beider Ehegatten (12 v. H. des steuerpflichtigen Einkommens)		652 DM
Steuerschuld des Ehemannes . . . . .		422 DM
Steuerschuld der Ehefrau . . . . .		230 DM

b) <i>Staatliche Einkommensteuer</i>	
Einkommen des Ehemannes . . . . .	4200 DM
Abzüge	
Persönlicher Abzug	
1/2 Ortsabzug (Ortsklasse 5) . . . . .	1361 DM
Gemeindeeinkommensteuer . . . . .	422 DM
Abzüge insgesamt . . . . .	1783 DM
Steuerpflichtiges Einkommen . . . . .	2417 DM

Einkommen der Ehefrau . . . . .	2800 DM
Abzüge	
Persönlicher Abzug	
1/2 Ortsabzug (Ortsklasse 5) . . . . .	1361 DM
Gemeindeeinkommensteuer . . . . .	230 DM
Erwerbsabzug . . . . .	204 DM
10 v. H. des Einkommens . . . . .	280 DM
Abzüge insgesamt . . . . .	2075 DM
Steuerpflichtiges Einkommen . . . . .	725 DM

Steuerpflichtiges Einkommen beider Ehegatten . . . . .		3142 DM
Steuerschuld beider Ehegatten (12 v. H. des steuerpflichtigen Einkommens, Hebesatz 110)		415 DM
Steuerschuld des Ehemannes . . . . .		319 DM
Steuerschuld der Ehefrau . . . . .		96 DM

Gemeindliche und staatliche Einkommensteuer: beider Ehegatten . . . . .		1067 DM
des Ehemannes . . . . .		741 DM
der Ehefrau . . . . .		326 DM

dem Einkommen des anderen Ehegatten abgesetzt werden.

- b) Von dem durch die Ehegatten getrennt eingeschätzten Einkommen kann jeder der Ehegatten die Hälfte der beiden Ehegatten gemeinsam zustehenden steuerfreien Ortsabzüge in Abzug bringen. Bei einem Ehegatten nicht ausgenutzte Teile des Ortsabzuges können bei dem Einkommen des anderen Ehegatten geltend gemacht werden. Einen Abzug für außergewöhnliche Belastung kann jeder Ehegatte für sich in Anspruch nehmen, wobei jedoch die Ehegatten zusammen den dafür festgesetzten Höchstbetrag nicht überschreiten dürfen.
- c) Die im fremden Betrieb *unselbständig* erwerbstätige Ehefrau kann von ihrem Arbeitslohn 300 skr. zusätzlich abziehen; dieser Betrag erhöht sich auf 300 skr. + 10 v. H. des Arbeitslohnes, höchstens aber auf 1000 skr., wenn die Ehefrau für mindestens ein im Hause wohnendes Kind Anspruch auf Kindergeld hat. Handelt es sich um eine im Beruf des Ehemannes *mithelfende* Ehefrau und kann der Arbeitswert auf mindestens 300 skr. geschätzt werden, so wird ohne Rücksicht auf die Kinderzahl ein Hausfrauenabzug von 300 skr. gewährt.
- d) Die derart errechneten Einzeleinkommen der Ehegatten werden zusammengerechnet und der Tarif für verheiratete Steuerpflichtige auf das zusammengerechnete Einkommen angewandt. Der so ermittelte Steuerbetrag wird lediglich für Zwecke der Steuerhaftung auf die Ehegatten im Verhältnis ihrer steuerpflichtigen Einkommen aufgeteilt.

### 3. Beispiele für Besteuerung des gespaltenen Einkommens (Anwendung des Einkommensteuertarifs auf das gespaltene Gesamteinkommen der Ehegatten)

Das klassische Beispiel der Einkommensspaltung Splitting bietet die Ehegattenbesteuerung nach dem Bundeseinkommensteuerrecht der USA. Weniger bekannt ist das Splitting französischen Rechts, bei dem der Spaltungskoeffizient nach dem Familienstand gestuft ist.

#### a) USA

Spaltung des zusammengerechneten Einkommens beider Ehegatten (Splitting)

Nach dem Bundeseinkommensteuerrecht der USA haben verheiratete Personen, die Bürger oder Einwohner der USA sind, die Wahl zwischen einer getrennten oder gemeinsamen Deklaration und Veranlagung ihrer Einkünfte. Bei getrennter Veranlagung wird der Tarif auf den tatsächlichen Anteil jedes der beiden Ehegatten an dem gesamten steuerpflichtigen Einkommen beider Ehegatten angewandt, und zwar unter *einmaliger* Gewährung der Freibeträge für Kinder gegenüber dem Ehegatten, der den Unterhalt der Kinder bestreitet.

In der überwiegenden Zahl der Fälle wird es für Verheiratete vorteilhafter sein, eine gemeinsame Steuererklärung abzugeben, weil dann der Tarif auf das halbierte Einkommen angewandt wird.

Bei gemeinsamer Steuererklärung werden zunächst die Einnahmen beider Ehepartner zusammengerechnet. Von den Gesamteinnahmen werden die mit der Erzielung des Einkommens zusammenhängenden Aufwendungen (Werbungskosten) sowie Geschäfts- und Kapitalverluste beider Ehepartner abgezogen, wodurch sich das berichtigte Gesamtbruttoeinkommen ergibt.

Von diesem Bruttoeinkommen werden zur Ermittlung des Reineinkommens die nicht unmittelbar mit der Einkommenserzielung zusammenhängenden, von der Steuer befreiten Aufwendungen beider Ehepartner, wie Steuern, Schuldzinsen, nicht durch Versicherung gedeckte Wert- und Substanzverluste sowie gewisse steuerfreie persönliche Ausgaben beider Ehepartner (Kosten für ärztliche und zahnärztliche Behandlung, Beiträge und Schenkungen für religiöse, caritative u. ä. Zwecke), abgesetzt.

Das verbleibende Gesamtreineinkommen wird halbiert und um den ebenfalls halbierten Steuerfreibetrag für beide Ehepartner und die wirtschaftlich von ihnen abhängigen Angehörigen vermindert. Der steuerfreie Betrag beläuft sich dabei für jeden Ehepartner auf 600 \$; im Falle der Überschreitung der Altersgrenze von 65 Jahren tritt ein weiterer Freibetrag von 600 \$ und im Falle der Erblindung nochmals ein Freibetrag von 600 \$ hinzu. Von dem halbierten steuerbaren Gesamtreineinkommen wird die Steuer nach der Steuertabelle ermittelt. Zur Bestimmung

der Steuerschuld ist der so ermittelte Betrag zu verdoppeln.

Oberhalb einer gewissen Minimalgrenze der Einzeleinkommen der Ehepartner bewirkt die Einreichung einer gemeinsamen Steuererklärung eine Steuerersparnis, da infolge der progressiven Steuersätze die Steuer vom Gesamteinkommen schneller steigt als die verdoppelte Steuer vom halbierten Einkommen. Besonders günstig wirkt sich das Splitting aus, wenn einer der Ehepartner keine Einkünfte hat.

In einigen Fällen kann im Splittingverfahren keine Steuerersparnis erzielt werden. Dies gilt zunächst, wenn das jeweilige steuerbare Reineinkommen von Ehemann und Ehefrau 2000 \$ nicht übersteigt, da in diesem Falle die Steuer bei getrennten Steuererklärungen ebenso wie bei einer gemeinsamen Steuererklärung 20 v. H. beträgt. In anderen Fällen wieder ist es vorteilhafter, anstelle der gemeinsamen Steuererklärung getrennte Steuererklärungen einzureichen, z. B., wenn der Steuerpflichtige Anspruch auf den Abzug von Krankheitskosten hat. Da die Abzugsfähigkeit von Krankheitskosten an eine bestimmte Grenze gebunden ist (soweit nämlich die Ausgaben 3 v. H. des berichtigten Bruttoeinkommens überschreiten), kann bisweilen bei getrennten Steuererklärungen eine Steuerersparnis gegenüber einer gemeinsamen Steuererklärung erzielt werden. Vorteilhaft ist die getrennte Besteuerung auch bei Anrechnung von Kapitalverlusten, insofern auf einer gemeinsamen Steuererklärung zwar Kapital-

verluste nur bis zu einem Höchstbetrag von 1000 \$ abzugsfähig sind, aber bei getrennter Steuererklärung jeder Ehepartner den höchstzulässigen Abzugsbetrag in Höhe von 1000 \$ in Anspruch nehmen darf.

#### b) Frankreich

(Spaltung des nach Zusammenrechnung der Einkommen beider Ehegatten — unter Berücksichtigung eines Abzugs für die unselbstständig erwerbstätige Ehefrau — ermittelten Gesamteinkommen mit einem nach dem Familienstand verschiedenen Divisor)

Jeder Haushaltsvorstand unterliegt der progressiven Einkommensteuer sowohl mit seinen persönlichen Einkünften als auch mit denen seiner Ehefrau. Jedoch findet die Summierung der Einkünfte erst statt, nachdem die Einkünfte der beiden Ehegatten getrennt festgestellt sind. Hat einer der Ehegatten in seinem Betrieb oder in Ausübung seines Berufes in einem Jahr einen Verlust erlitten, so kann dieser Verlust gegebenenfalls gegen Gewinne gleicher Art aufgerechnet werden, die dem anderen Ehegatten in demselben Jahr zufließen. Das der progressiven Einkommensteuer unterliegende Gesamteinkommen der Ehegatten wird zunächst durch einen nach dem Familienstand gestaffelten Divisor geteilt. Danach wird der Tarif auf den mit Hilfe der Division ermittelten Einkommensteil angewandt und der sich derart ergebende Steuerbetrag mit einem dem Divisor entsprechenden Koeffizienten multipliziert. Der Divisor beträgt für Ledige 1, für Verheiratete ohne Kinder 2, für

#### Berechnungsbeispiel (USA)

Ehepaar mit einem Kind; Einkommen des Ehemannes 4200 DM und Einkommen der Ehefrau 2800 DM. Ehefrau ist selbstständig erwerbstätig (Fall VII).

##### 1. Getrennte Veranlagung

Einkommen des Ehemannes . . . . .	4200 DM
Abzüge	
Persönlicher Abzug . . . . .	1500 DM
Aufwand für das Kind . . . . .	1500 DM
Gesamtbetrag der Abzüge . . . . .	3000 DM
Zu versteuerndes Einkommen . . . . .	1200 DM
Steuerschuld . . . . .	240 DM
Steuerschuld beider Ehegatten . . . . .	500 DM

Einkommen der Ehefrau . . . . .	2800 DM
Abzüge	
Persönlicher Abzug . . . . .	1500 DM
Zu versteuerndes Einkommen . . . . .	1300 DM
Steuerschuld . . . . .	260 DM

##### 2. Gemeinsame Veranlagung

Einkommen beider Ehegatten . . . . .	7000 DM
Abzüge	
Persönlicher Abzug für beide Ehegatten . . . . .	3000 DM
Abzug für das Kind . . . . .	1500 DM
Gesamtbetrag der Abzüge . . . . .	4500 DM

Einkommen beider Ehegatten nach Absetzung der Abzüge . . . . .	2500 DM
Splitting (Einkommen beider Ehegatten nach Absetzung der Abzüge, geteilt durch 2) . . . . .	1250 DM
Steuerbetrag nach der Tabelle . . . . .	250 DM
Steuerschuld (Steuerbetrag nach Tabelle $\times$ 2) . . . . .	500 DM

Verheiratete mit einem Kind 2,5 usw., mit einer Erhöhung um 0,5 für jedes weitere Kind.

#### 4. Beispiele für getrennte Besteuerung (Anwendung des Steuertarifs auf das tatsächliche Einkommen jedes der beiden Ehegatten)

##### a) Kanada

(Getrennte Besteuerung jedes der Ehegatten nach einem Einheitstarif)

Bei der kanadischen Bundeseinkommensteuer wird die Haushaltsbesteuerung nicht durchgeführt, wenn beide Ehegatten Einkünfte beziehen. In diesen Fällen gibt grundsätzlich jeder Ehegatte eine eigene Steuererklärung ab und wird für sich selbst besteuert. Eine verheiratete Frau mit eigenem Einkommen wird daher als *Alleinstehender* besteuert, soweit sie nicht ihren Mann versorgt; in diesem Falle erhält sie steuerlich die gleiche Stellung wie ein männlicher Familienversorger.

Derjenige der Ehegatten, der als Familienversorger zu betrachten ist, hat einen Anspruch auf den Abzug für verheiratete Steuerpflichtige in Höhe von 2000 can.\$ . Beziehen beide Ehegatten Einkünfte, so wird dieser Abzug wie folgt verteilt:

- a) Wenn das Einkommen der Ehefrau 250 can.\$ nicht übersteigt, ist sie steuer-

frei, und der Abzug des Ehemannes bleibt unverändert 2000 can.\$.

- b) Übersteigt das Einkommen der Ehegattin 250 can.\$, liegt jedoch unter 1000 can.\$, so wird der Familienversorgerabzug von 2000 can.\$ um den Betrag gekürzt, um den das Einkommen der Ehegattin 250 can.\$ übersteigt.

- c) Verfügt die Ehegattin über Einkünfte von mehr als 1000 can.\$, so erhält jeder Ehegatte einen Abzug von 1000 can.\$ (d. h. in diesem Falle wird die getrennte Besteuerung wirksam, und der zusätzliche Bonus von höchstens 250 can.\$ entfällt).

Eine steuerliche Vergünstigung der im Betrieb des Ehemannes mithelfenden Ehefrau ist nicht vorgesehen. Wenn die Ehefrau eine Beschäftigungsvergütung des Ehemannes empfängt, darf dieser Betrag weder bei der Berechnung des Einkommens des Ehemannes abgezogen noch als Einkommen der Ehefrau versteuert werden. Sind beide Ehegatten Teilhaber eines Geschäftes, kann nach Belieben der Steuerbehörde das Einkommen des einen Ehegatten aus dem Geschäft als dem anderen Ehegatten gehörend angesehen werden, um Steuerumgehungen zu vermeiden.

##### b) USA

(Getrennte Besteuerung jedes der Ehegatten nach einem Einheitstarif — wahlweise —) Berechnungsbeispiel (vgl. S. 38).

#### Berechnungsbeispiel (Frankreich)

Ehepaar mit einem Kind; Einkommen des Ehemannes 4200 DM und das der Ehefrau 2800 DM; die Ehefrau ist im fremden Betrieb unselbständig erwerbstätig (Fall VI).

Einkommen des Ehemannes	4200 DM	Einkommen der Ehefrau	2800 DM	Steuerpflichtiges Gesamteinkommen beider Ehegatten	6580 DM
		abzüglich		Teilung des Einkommens durch den Divisor 2,5	2632 DM
		15 v. H.	420 DM	Steuerbetrag (nach der Tabelle)	43,20 DM
			2380 DM	Steuerschuld (= Steuerbetrag nach der Tabelle $\times$ 2,5)	108 DM

#### Berechnungsbeispiel (Kanada)

Ehepaar mit einem Kind; Einkommen des Ehemannes 4200 DM und das der Ehefrau 2800 DM; die Ehefrau ist selbständig erwerbstätig (Fall VII).

Einkommen des Ehemannes	4200 DM	Einkommen der Ehefrau	2800 DM
Abzüge		Abzug für die Ehefrau	2380 DM
Persönlicher Abzug für den Ehemann	2380 DM		
Abzug für das Kind	952 DM		
Gesamtbetrag der Abzüge	3332 DM		
Steuerpflichtiges Einkommen	868 DM	Steuerpflichtiges Einkommen	420 DM
Steuerschuld des Ehemannes	128 DM	Steuerschuld der Ehefrau	62 DM
Steuerschuld beider Ehegatten	190 DM		

## 5. Beispiele für die Anwendung von Mischformen

Mischformen der Ehegattenbesteuerung ergeben sich, wenn nur bestimmte Einkunftsarten (insbesondere Arbeitseinkommen) der Ehefrau von dem Gesamteinkommen der Ehegatten abgespalten und gesondert versteuert werden. Besonders instruktive Beispiele bietet hier das Einkommensteuerrecht Großbritanniens und Österreichs.

### a) Großbritannien

(Abspaltung lediglich des „verdienten Einkommens“ der Ehegattin und gesonderte Berechnung der Einkommensteuer beider Ehegatten)

In Großbritannien ist grundsätzlich die Haushaltsbesteuerung vorgesehen. Die Ehegatten werden zusammen veranlagt und dabei ihr Einkommen zusammengerechnet. Die Veranlagung erfolgt beim Ehemann; er haftet für die gesamte Steuerschuld. Seit Inkrafttreten des Finanzgesetzes 1950 kann die Ehegattin von der Steuerbehörde gesondert zu der Steuer veranlagt werden, die auf ihr Einkommen entfällt, wenn der Ehegatte die Steuer für sie nicht zahlt.

Eine Sonderbehandlung erfährt jedoch das „verdiente“ Einkommen (earned income) der Ehefrau, worunter nicht nur Löhne und Gehälter, sondern auch Einkünfte aus der unternehmerischen und freiberuflichen Tätigkeit fallen. Das „verdiente“ Einkommen der Ehefrau wird vom Gesamteinkommen der Ehegatten abgespalten und nach Kürzung um den üblichen Abzug für earned income ( $\frac{2}{9}$  v. H. des earned income, höchstens jedoch 450 £ für beide Ehegatten insgesamt) und um eine zusätzliche Ermäßigung (additional personal allowance), die sich auf  $\frac{7}{9}$  des „verdienten“ Einkommens der Ehefrau be-

läuft, jedoch 120 £ nicht übersteigen darf, gesondert dem Tarif der income tax unterworfen. Tatsächlich wird also für die Zwecke der income tax eine getrennte Veranlagung des „verdienten“ Einkommens der Ehefrau durchgeführt.

Auch der im Betrieb des Ehemannes mithelfenden Ehefrau werden diese steuerlichen Erleichterungen gewährt, sofern sie im Betrieb des Ehemannes förmlich angestellt und für ihre Tätigkeit bezahlt wird. Es ist die Aufgabe des Steuerinspektors, in allen solchen Fällen die tatsächliche Lage zu überprüfen, um Steuerumgehungen zu verhindern.

Für die Surtax besteht keine Steuervergünstigung; die Einkommen beider Ehegatten werden ohne Berücksichtigung jeglicher persönlicher Abzüge, insbesondere auch des Abzugs für „verdientes“ Einkommen, voll zusammengerechnet und, soweit sie 2000 £ übersteigen, dem Progressionstarif unterworfen.

### b) Österreich

(Abspaltung des Arbeitseinkommens der Ehegattin)

Das österreichische Einkommensteuergesetz sieht grundsätzlich die Haushaltsbesteuerung vor, d. h. die Ehegatten werden zusammenveranlagt und dabei werden ihre Einkünfte zusammengerechnet.

Eine Ausnahme bilden jedoch die Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbständiger Arbeit aus einem dem Ehemann fremden Betrieb; sie dürfen den Einkünften des Haushaltsvorstandes nicht zugerechnet werden. Fremd ist ein Betrieb dann, wenn der Haushaltsvorstand weder Unternehmer noch Mitunternehmer dieses Betriebes ist. Bei Kapitalgesellschaften darf der Haushaltsvorstand nur mit weniger als 25 v. H. beteiligt sein.

#### Berechnungsbeispiel (Großbritannien)

Ehepaar mit einem Kind; Einkommen des Ehemannes 4200 DM und Einkommen der Ehefrau 2800 DM; die Ehefrau ist im fremden Betrieb unselbständig erwerbstätig (Fall VI).

Einkommen des Ehemannes . . . . .	4200 DM	Einkommen der Ehefrau . . . . .	2800 DM
Abzüge		Abzüge	
Abzug für Arbeitseinkommen . . . . .	933 DM	Abzug für Arbeitseinkommen . . . . .	622 DM
Persönlicher Abzug für beide Ehegatten . . . . .	3000 DM	Zusätzlicher Abzug für mitarb. Ehefrau . . . . .	1500 DM
Kinderabzug . . . . .	1250 DM	Saldo des zu versteuernden Einkommens des Ehemannes . . . . .	983 DM
Gesamtbetrag der Abzüge . . . . .	5183 DM	Gesamtbetrag der Abzüge . . . . .	3105 DM
Zu versteuerndes Einkommen . . . . .	— 983 DM	Zu versteuerndes Einkommen . . . . .	— 305 DM
Einkommensteuerschuld . . . . .	0 DM	Einkommensteuerschuld . . . . .	0 DM
Zuschlagsteuerschuld . . . . .	0 DM	Zuschlagsteuerschuld . . . . .	0 DM

Sind die Voraussetzungen für die Gewährung der Kinderermäßigung bei einem Ehegatten erfüllt, so wird die Kinderermäßigung auch dem anderen Ehegatten gewährt, wenn beide Ehegatten Bezüge aus nichtselbständiger Arbeit beziehen.

Verfügt die Ehefrau außer über Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit noch über Einkünfte, von denen ein Steuerabzug nicht vorzunehmen ist, in Höhe von mehr als 3000 S (netto), so findet eine Zusammenveranlagung der Einkünfte beider Ehegatten statt. In diesem Falle ist von den Einkünften, von denen ein Steuerabzug nicht vorzunehmen war, ein Betrag von 3000 S abzuziehen, um den Sprung in der Progression zu mildern, da im übrigen alle Begünstigungen der Ehefrau entfallen.

Für die im Betrieb oder Beruf des Mannes voll mittätige Ehefrau wird dem Haushaltungsvorstand ein Hausfrauenabzug in Höhe von 5000 S jährlich zugebilligt, sofern es sich um Einkünfte aus Landwirtschaft, Gewerbe oder freien Berufen handelt. Hat der Ehegatte nicht während eines vollen Kalenderjahres mitgearbeitet, so ist der Absetzungsbetrag von 5000 S entsprechend der Zahl der vollen Monate der Mitarbeit herabzusetzen. Bei dem zulässigen Abzug von 5000 S ist es gleichgültig, ob der Ehemann im Betrieb der Ehefrau oder die Ehefrau im Betrieb des Ehemannes mittätig ist. Gehört aber der Betrieb beiden Ehegatten und sind beide darin voll tätig, dann ist keiner im Betrieb des anderen, sondern jeder in seinem eigenen Betrieb voll tätig; in diesem Fall steht der genannte Abzug keinem der Ehegatten zu.

Bezieht die Ehefrau kapitalertragsteuerpflichtige Einkünfte ohne eigenen Arbeitseinsatz (Dividenden, Zinsen u. a.), so findet grundsätzlich Zusammenveranlagung statt. Kapitalerträge unter 1500 S (brutto) unterliegen auch bei der Ehefrau ausschließlich dem 15<sup>0</sup>/oigen Steuerabzug an der Quelle.

## 6. Die Auswirkungen der verschiedenen Besteuerungsprinzipien

Um einen Überblick über die Auswirkungen der verschiedenen bei der Besteuerung der Ehegatten angewandten Grundsätze zu erhalten, sind drei Fragen zu untersuchen:

- Wie sind die steuerfreien Grenzbeträge nach den einzelnen Familientypen abgestuft?
- Wie hoch ist die Besteuerung zweier Ehegatten vor und nach der Eheschließung unter der Voraussetzung gleichbleibenden Gesamteinkommens?
- Wie hoch sind die Unterschiede in der Steuerbelastung zwischen zwei Familien mit gleich hohem Einkommen, von denen in dem einen Fall der Ehemann allein und in dem anderen Fall beide Ehegatten das Einkommen verdienen?

Zu a)

(Abstufung der steuerfreien Grenzbeträge nach den Familientypen)

Bei den weiteren Überlegungen muß berücksichtigt werden, daß die Lebenshaltungskosten für Ledige zu den Lebenshaltungskosten für Ehegatten nicht im Verhältnis 1 zu 2 stehen, sondern daß die Haushaltsgemeinschaft Einsparungen ermöglicht und infolgedessen keine Verdoppelung der Hauswirtschaftskosten für zwei eine Ehe schließende Personen eintritt. Über die Relationen der Hauswirtschaftsausgaben für Familien mit steigender Kopffzahl liegt eine deutsche Untersuchung (A) von Maria Silberkuhl-Schulte aus dem Jahre 1934 und eine französische Ausarbeitung (B) von G. Rottier und J. F. Albert aus jüngster Zeit vor. Diese Untersuchungen gelangen, die Hauswirtschaftskosten für eine Person gleich 100 gesetzt, zu folgenden Verhältniszahlen:

	1 Person	2 Personen	3 Personen	4 Personen
A	100	155	219	282
B	100	180	225	260

### Berechnungsbeispiel (Österreich)

Ehepaar mit einem Kind; Einkommen des Ehemannes 4200 DM und Einkommen der Ehefrau 2800 DM; die Ehefrau ist im fremden Betrieb unselbständig erwerbstätig (Fall VI).

Einkommen des Ehemannes . . . . . 4200 DM  
 Steuerbetrag für Verheiratete mit  
 1 Kind . . . . . 212 DM  
 Steuerzuschlag von 18 v. H. des Steuer-  
 betrages . . . . . 38 DM  
 Steuerschuld . . . . . 250 DM  
 Steuerschuld beider Ehegatten . . . . . 312 DM

Einkommen der Ehefrau . . . . . 2800 DM  
 Steuerbetrag für Verheiratete mit  
 1 Kind . . . . . 53 DM  
 Steuerzuschlag von 18 v. H. des Steuer-  
 betrages . . . . . 9 DM  
 Steuerschuld . . . . . 62 DM

**Die steuerfreien Grenzbeträge im ausländischen**  
(Die eingeklammerten Beträge beziehen sich auf die

Familienstand und Familiientyp	Belgien (bfrs.)	Niederlande (hfl.)	Italien (L)	Schweden (skr.)
	Impôt complémentaire personnel (Taxe professionnelle)	Inkomstenbelasting	Imposta complementare progressiva sul reddito	Statlig inkomstskatt. (kommunalskatt)
	— in der Landeswährung —			
Ledige	40 000 (22 000)	1 380	240 000	2 000 (1 400)
Verheiratete ohne Kinder				
Fall III: Ehefrau arbeitet nur im Haushalt	56 470 <sup>1)</sup> (26 400)	1 920	290 000	4 000 (2 000)
V: Ehefrau hilft im Betrieb des Mannes mit	56 470 <sup>1)</sup> (26 400)	1 920	290 000	4 300 (2 000)
VI: Ehefrau ist im fremden Betrieb unselbständig erwerbstätig	56 470 (26 400)	1 920	290 000	4 300 (2 300)
IV: Ehefrau bezieht Einkommen aus eigenem Vermögen ohne eigenen Arbeitseinsatz	56 470 <sup>1)</sup> (26 400)	1 920	290 000	4 000 (2 000)
VII: Ehefrau ist selbständig erwerbstätig	56 470 (26 400)	1 920	290 000	4 300 (2 300)
Zusätzlicher Steuerfreibetrag				
für 1 Kind	8 000 (4 400)	510	50 000	700 <sup>2)</sup>
2 Kinder	16 000 (8 800)	990	100 000	700 <sup>2)</sup>
3 Kinder	36 000 (28 000)	1 620	150 000	700 <sup>2)</sup>
	— in DM*) —			
Ledige	3 116 (1 714)	1 725	1 435	1 362 (953)
Verheiratete ohne Kinder				
Fall III: Ehefrau arbeitet nur im Haushalt	4 399 <sup>1)</sup> (2 057)	2 400	1 734	2 724 (1 362)
V: Ehefrau hilft im Betrieb des Mannes mit	4 399 <sup>1)</sup> (2 057)	2 400	1 734	2 928 (1 362)
VI: Ehefrau ist im fremden Betrieb unselbständig tätig	4 399 (2 057)	2 400	1 734	2 928 (1 566)
IV: Ehefrau bezieht Einkommen aus eigenem Vermögen ohne eigenen Arbeitseinsatz	4 399 <sup>1)</sup> (2 057)	2 400	1 734	2 724 (1 362)
VII: Ehefrau ist selbständig erwerbstätig	4 399 (2 057)	2 400	1 734	2 928 (1 566)
Zusätzlicher Steuerfreibetrag				
für 1 Kind	623 (343)	638	299	477
2 Kinder	1 246 (686)	1 238	598	477
3 Kinder	2 804 (2 181)	2 025	897	477

\*) umgerechnet über Kaufkraftparitäten; lediglich für Dänemark erfolgte die Umrechnung über den amtlichen Devisenkurs: 1 DM = 0,08 £ = 0,40 US-\$ = 100 ffrs. = 0,8 hfl. = 0,42 can. \$ = 5 S = 1,47 skr. = 1,64 dkr. = 13,70 bfrs. = 167 Lire = 1,65 nkr.

<sup>1)</sup> bei reinem Kapitaleinkommen 48 000 bfrs. bzw. 3 739 bzw. 3 739 DM.

**Steuerrecht nach Familienstand und Familientyp**  
 im Kopf der Übersicht in Klammern genannten Steuern)

Norwegen (nkr.)	Dänemark (dkr.)	USA (Bund) (\$)	Frankreich (ffrs.)	Kanada (can. \$)	Groß- britannien (£)	Osterreich (S)	Bundes- republik Deutschland (DM)
formues og intektsskatt til statskas- sen (for lan- det)	Inkomst-og formuesskat (indkomst- skat til Kobenhavns Kommune)	Income Tax	Impôt sur le revenue des personnes physiques, surtaxe pro- gressive	Income Tax	Income Tax (Surtax)	Einkommen- steuer	Einkommen- steuer (Abgabe „Notopfer Berlin“) 4)
— in der Landeswährung —							
4 000 (1 800)	3 100 (1 500)	600	220 000	1 000	180 (2 000)	8 500	900 (900)
8 000 (2 000)	4 000 (1 500)	1 200	440 000	2 000	308 (2 000)	8 500	1 800 (1 800)
8 000 (2 800)	4 000 (1 500)	1 200	440 000	2 000	462 (2 000)	13 500	1 800 (1 800)
8 500 (3 300)	6 000 (3 500)	1 200	440 000	2 250	462 (2 000)	17 000	2 700 (2 700)
8 000 (2 800)	4 000 (1 500)	1 200	440 000	2 250	308 (2 000)	8 500	1 800 (1 800)
8 000 (2 800)	6 000 (3 500)	1 200	440 000	2 250	462 (2 000)	8 500	2 700 (2 700)
2 000 <sup>2)</sup> (1 200)	600 (600)	600	110 000	400	100	—	720 (720)
4 600 <sup>3)</sup> (2 500)	1 300 (1 300)	1 200	220 000	800	200	10 000	1 440 (1 440)
7 300 <sup>3)</sup> (4 200)	2 100 (2 100)	1 800	330 100	1 200	300	36 000	3 120 (3 120)
— in DM*) —							
2 420 (1 089)	1 885 (912)	1 500	2 156	2 360	2 250 (25 000)	1 700	900 (900)
4 841 (1 694)	2 433 (912)	3 000	4 312	4 720	3 850 (25 000)	1 700	1 800 (1 800)
4 841 (1 694)	2 433 (912)	3 000	4 312	4 720	5 775 (25 000)	2 700	1 800 (1 800)
5 143 (1 997)	3 649 (2 129)	3 000	4 312	4 720	5 775 (25 000)	3 400	2 700 (2 700)
4 841 (1 694)	2 433 (912)	3 000	4 312	4 720	3 850 (25 000)	1 700	1 800 (1 800)
4 841 (1 694)	3 649 (2 129)	3 000	4 312	4 720	5 775 (25 000)	1 700	2 700 (2 700)
1 210 (726)	365 (365)	1 500	1 078	944	1 250	—	720 (720)
2 783 (1 513)	791 (791)	3 000	2 156	1 888	2 500	2 000	1 440 (1 440)
4 417 (2 541)	1 277 (1 277)	4 500	3 234	2 832	3 750	7 200	3 120 (3 120)

<sup>2)</sup> zusätzlicher Abzug für erwerbstätige Ehefrau mit Kindern (vgl. S. 37).

<sup>3)</sup> Bei unselbständig erwerbstätigen Ehefrauen erhöht sich der Freibetrag bei einem Kind um höchstens 1200, bei zwei oder mehr Kindern um höchstens 1500 nkr. (vgl. S. 31).

<sup>4)</sup> Beim internationalen Vergleich ist — abweichend vom Inlandsvergleich — die Abgabe „Notopfer Berlin“ mitberücksichtigt.

Man könnte diese Relationen als Maßstab für eine sinnvolle Abstufung der Steuerfreibeträge oder -freigrenzen (meist Existenzminimum) nach den einzelnen Familientypen benutzen. Die Übersicht 2 zeigt die steuerfreien Grenzbeträge im ausländischen Steuerrecht mit ihrer Abstufung nach Familienstand und Familientyp. Die Grenzbeträge werden einmal in der Landeswährung, zum anderen in DM ausgewiesen, wobei die Umrechnung über Kaufkraftparitäten<sup>1)</sup> erfolgte. Unter der — allerdings nur bedingt zutreffenden — Annahme international gleicher Lebensbedingungen und gleicher Lebensgewohnheiten bietet sich die Möglichkeit für eine vergleichende Beurteilung der Steuerfreigrenzen im Ausland.

Die geringere Leistungsfähigkeit einer Familiengemeinschaft bei Erwerbstätigkeit der Ehefrau findet durch einen zusätzlichen Abzug, d. h. durch eine höhere Steuerfreigrenze in folgenden Staaten Berücksichtigung:

- a) Für die im Betrieb des Ehemannes mit-helfende Ehefrau  
in Schweden, Großbritannien und Österreich (aber nicht in Belgien, den Niederlanden, Italien, Frankreich, Norwegen, Dänemark, USA und Kanada),
- b) für die im fremden Betrieb erwerbstätige Ehefrau  
in Schweden, Norwegen, Dänemark, Großbritannien, Österreich und Kanada (aber nicht in Belgien, den Niederlanden, Italien, Frankreich und USA),
- c) für die selbständig erwerbstätige Ehefrau  
in Schweden, Dänemark, Großbritannien und Kanada (aber nicht in Belgien, den Niederlanden, Italien, Norwegen, USA, Frankreich und Österreich).

Über das Ausmaß der Steuerfreigrenzen im einzelnen unterrichtet die Übersicht 2.

Z u b)

(Vergleich der Besteuerung zweier Ehegatten vor und nach der Eheschließung)

Übersicht 3 bietet einen Vergleich der Besteuerung zweier Ehegatten vor und nach der Eheschließung; dabei ist vorausgesetzt, daß

nach der Eheschließung die Ehefrau ihre Erwerbstätigkeit beibehält und das Gesamteinkommen beider Ehegatten sich nicht verändert.

Bei der Haushaltsbesteuerung ergibt sich als Folge der Zusammenveranlagung der Ehegatten naturgemäß eine erhöhte Steuerlast. Das zeigt sich in den Ländern, in denen die Haushaltsbesteuerung in reiner Form (ohne Einschränkung) angewandt wird (z. B. in den Niederlanden und Belgien). In diesen beiden Ländern und in Österreich steigt die Steuerbelastung nach der Eheschließung, auch bei den unteren Einkommen, in erheblichem Maße, während in Schweden die zusätzlichen Abzüge für erwerbstätige Ehefrauen diese Auswirkungen der schematischen Haushaltsbesteuerung ganz beseitigen oder doch in engen Grenzen halten.

Bei der Spaltung der Einkommen (Splitting) kann sich eine höhere Belastung nach der Eheschließung nicht ergeben; die Einkommensspaltung führt bei Verheirateten teilweise zu beachtlichen Vergünstigungen (USA, Frankreich). Diese sind in Frankreich für Familien mit Kindern besonders hoch, weil dort das Gesamteinkommen der Ehegatten mit Hilfe eines nach dem Familienstand und der Kinderzahl differenzierten Divisors gespalten wird.

Die in Großbritannien und Österreich üblichen Mischformen führen zu einer Mehrbelastung, auch der unteren Einkommensstufen, soweit nicht durch eine Sonderbehandlung der Arbeitseinkommen sehr erhebliche Steuermilderungen für Ehegatten bewirkt werden. Derartige Sonderbehandlungen spielen insbesondere in Großbritannien mit seinem extensiven Begriff des „verdienten Einkommens“ eine bedeutende Rolle (vgl. S. 40: Ehefrauen mit Einkünften aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit im eigenen und fremden Betrieb).

In der Übersicht 3 wird die Steuerlast zweier Lediger ohne Kind mit derjenigen von Verheirateten mit einem Kind verglichen. Die steuerliche Begünstigung oder Verschlechterung für einen Verheirateten mit einem Kind gegenüber zwei Ledigen mit einem Kind in der Bundesrepublik zeigen folgende Zahlen:

<sup>1)</sup> vgl. Wirtschaft und Statistik, März 1955

**Besteuervergleich**  
für zwei Ehegatten vor und nach der Eheschließung<sup>1)</sup>  
(Fall II = 100)

Staat Gesamteinkommen (eines Ledigen bzw. zweier Lediger bzw. eines Ehepaares)	Zwei Ledige mit Arbeits- ein- künften	Verheiratete ohne Kinder				Zwei Ledige ohne Kind mit Arbeits- ein- künften	Verheiratete mit 1 Kind			
		Ehefrau mit Ein- künften aus eigenem Vermögen	Ehefrau hilft im Betrieb des Ehe- mannes mit	Ehefrau arbeitet unselb- ständig im fremden Betrieb	Ehefrau arbeitet selb- ständig		Ehefrau mit Ein- künften aus eigenem Vermögen	Ehefrau hilft im Betrieb des Ehe- mannes mit	Ehefrau arbeitet unselb- ständig im fremden Betrieb	Ehefrau arbeitet selb- ständig
		II	IV	V	VI		VII	II	IV	V
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>A. Staaten mit Haushalts- besteuerung</b>										
Niederlande										
4 000 DM	100	172	172	172	172	100	99	99	99	99
7 000 DM	100	98	98	98	98	100	77	77	77	77
10 000 DM	100	91	91	91	91	100	86	86	86	86
24 000 DM	100	101	101	101	101	100	96	96	96	96
Schweden										
4 000 DM	100	115	108	103	103	100	115	108	97	97
7 000 DM	100	105	103	101	101	100	105	103	97	95
10 000 DM	100	102	100	99	99	100	102	100	95	95
24 000 DM	100	111	110	110	110	100	111	110	107	107
<b>B. Staaten mit Einkommenspaltung</b>										
Frankreich										
4 000 DM	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	100	88	88	74	88	100	51	51	37	51
10 000 DM	100	100	100	87	100	100	72	72	59	72
24 000 DM	100	100	100	89	100	100	80	80	69	80
USA										
4 000 DM	100	100	100	100	100	—	—	—	—	—
7 000 DM	100	100	100	100	100	100	63	63	63	63
10 000 DM	100	100	100	100	100	100	79	79	79	79
24 000 DM	100	88	88	88	88	100	81	81	81	81
Kanada										
4 000 DM	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	100	100	101	100	100	100	57	58	57	57
10 000 DM	100	100	105	100	100	100	80	84	80	80
24 000 DM	100	105	116	100	100	100	98	109	94	94
<b>C. Staaten mit Mischform</b>										
Großbritannien										
4 000 DM	100	400	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	100	216	34	34	34	100	107	—	—	—
10 000 DM	100	193	69	69	69	100	132	39	39	39
24 000 DM	100	138	91	91	91	100	127	81	81	81
Österreich										
4 000 DM	100	303	144	67	303	100	203	80	23	203
7 000 DM	100	144	107	67	144	100	121	86	43	121
10 000 DM	100	120	100	67	120	100	107	88	51	107
24 000 DM	100	99	94	72	99	100	98	92	67	98
Bundesrepublik Deutschland										
4 000 DM	100	114	114	57	57	100	70	70	30	30
7 000 DM	100	122	122	78	78	100	100	100	62	62
10 000 DM	100	125	125	86	86	100	110	110	74	74
24 000 DM	100	123	123	123	123	100	117	117	117	117

<sup>1)</sup> Verteilung des Gesamteinkommens in Spalte 1 im Verhältnis von 60 zu 40

Einkommen in DM	Vergleichsfall: Zwei ledige Einkommens- bezieher mit getrenntem Haus- halt <sup>1)</sup> Steuerbetrag = 100	Verheirateter mit 1 Kind
4 000	100	42
7 000	100	87
10 000	100	93
24 000	100	128

In beiden Fällen ist unterstellt, daß nur Arbeitseinkünfte bezogen werden.

Z u c )

(Vergleich der steuerlichen Belastung einer Familie mit erwerbstätiger Ehefrau und einer Familie ohne erwerbstätige Ehefrau)

Übersicht 4 verdeutlicht die Tatsache, daß bei der Haushaltsbesteuerung sich Unterschiede in der Belastung der einzelnen Familientypen nur in den Staaten zeigen, deren Steuerrecht zusätzliche Abzüge für die erwerbstätige Ehefrau kennt, wie es z.B. in allen skandinavischen Staaten (Beispiel Schweden) der Fall ist. Die Vergünstigungen für die erwerbstätigen Ehefrauen sind nicht sehr erheblich, sie wirken sich für die unteren Ein-

kommen mit Kindern stärker aus als für die höheren Einkommen und für kinderlose Ehepaare.

Die Staaten mit Einkommensspaltung kennen im allgemeinen keine zusätzlichen Abzüge für die erwerbstätige Ehefrau. In Kanada wird bei Ehegatten eine getrennte Besteuerung nicht vorgenommen, sofern die Ehefrau keine eigenen Einkünfte hat, auch nicht, wenn sie im Betrieb des Ehemannes mithilft. Die größten Belastungsunterschiede zwischen Ehepaaren *mit* und solchen *ohne* erwerbstätige Ehefrau finden sich bei den Mischformen (Haushaltsbesteuerung mit getrennter Besteuerung bestimmter Einkunftsarten) in Großbritannien und Österreich. In Großbritannien wird das verdiente Einkommen (vgl. S. 47) der Ehefrau getrennt vom Einkommen des Ehemannes der Income Tax unterworfen, so daß sich die Steuerschuld in diesen Fällen bei 7 000 DM nur auf 22 v. H.,

bei 24 000 DM nur auf 77 v. H.

der Steuerschuld von Ehepaaren ohne erwerbstätige Ehefrau beläuft. In Österreich erstreckt sich die getrennte Besteuerung nur auf Lohn- und Gehaltseinkünfte, aber auch dann, wenn die Ehefrau im Betrieb des Ehemannes mithilft. Die Vergünstigung ist für Ehefrauen, die im Betrieb des Ehemannes mithelfen, geringer als für Ehefrauen mit unselbständiger Erwerbstätigkeit im fremden Betrieb.

<sup>1)</sup> Um die volle Vergleichbarkeit mit dem Ehepaar mit 1 Kind (Steuerklasse III/1) herzustellen, ist die Steuer so berechnet, als ob dem Einkommensbezieher mit dem niedrigeren Einkommen Kinderermäßigung für ein Kind zustände.

**Vergleich der steuerlichen Belastung einer Familie mit erwerbstätiger Ehefrau und einer Familie mit nichterwerbstätiger Ehefrau<sup>1)</sup>**

(Fall III = 100)

Staat Gesamteinkommen	Verheiratete ohne Kinder					Verheiratete mit 1 Kind				
	Ehefrau ist nur im Haushalt tätig	Ehefrau mit Ein- künften aus eigenem Vermögen	Ehefrau hilft im Betrieb des Ehe- mannes mit	Ehefrau arbeitet unselb- ständig im fremden Betrieb	Ehefrau arbeitet selb- ständig	Ehefrau ist nur im Haushalt tätig	Ehefrau mit Ein- künften aus eigenem Vermögen	Ehefrau hilft im Betrieb des Ehe- mannes mit	Ehefrau arbeitet unselb- ständig im fremden Betrieb	Ehefrau arbeitet selb- ständig
	III	IV	V	VI	VII	III	IV	V	VI	VII
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
<b>A. Staaten mit Haushalts- besteuerung</b>										
Niederlande										
4 000 DM	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
7 000 DM	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
10 000 DM	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
24 000 DM	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Schweden										
4 000 DM	100	100	94	89	89	100	100	94	84	84
7 000 DM	100	100	98	96	96	100	100	98	93	93
10 000 DM	100	100	98	97	97	100	100	98	93	93
24 000 DM	100	100	99	99	99	100	100	99	96	96
<b>B. Staaten mit Einkommenspaltung</b>										
Frankreich										
4 000 DM	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	100	100	100	84	100	100	100	100	72	100
10 000 DM	100	100	100	87	100	100	100	100	82	100
24 000 DM	100	100	100	89	100	100	100	100	87	100
USA										
4 000 DM	100	100	100	100	100	—	—	—	—	—
7 000 DM	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
10 000 DM	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
24 000 DM	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Kanada										
4 000 DM	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	100	99	100	99	99	100	99	100	99	99
10 000 DM	100	95	100	95	95	100	95	100	95	95
24 000 DM	100	90	100	86	86	100	90	100	86	86
<b>C. Staaten mit Mischform</b>										
Großbritannien										
4 000 DM	100	400	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	100	139	22	22	22	100	178	—	—	—
10 000 DM	100	130	46	46	46	100	136	40	40	40
24 000 DM	100	115	77	77	77	100	117	74	74	74
Österreich										
4 000 DM	100	100	48	22	100	100	100	40	11	100
7 000 DM	100	100	74	46	100	100	100	71	36	100
10 000 DM	100	100	84	56	100	100	100	82	47	100
24 000 DM	100	100	94	72	100	100	100	94	68	100
Bundesrepublik Deutschland										
4 000 DM	100	100	100	50	50	100	100	100	42	42
7 000 DM	100	100	100	64	64	100	100	100	62	62
10 000 DM	100	100	100	68	68	100	100	100	68	68
24 000 DM	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

1) Verteilung des Einkommens in Spalte 1 im Verhältnis von 60 zu 40

Übersicht 5

Die Einkommensteuerbelastung ausgewählter Einkommen nach Haushaltstypen im Ausland<sup>1)</sup>  
a) Verheiratete ohne Kinder

Staat Gesamteinkommen (eines Ledigen bzw. zweier Lediger bzw. eines Ehepaares)	Ein Lediger		Zwei Ledige		Verheiratete									
					Ehefrau ist nur im Haushalt tätig		Ehefrau bezieht Einkünfte aus eigenem Vermögen ohne eigenen Arbeitseinsatz		Ehefrau hilft im Betrieb des Ehemannes mit		Ehefrau arbeitet unselbständig im fremden Betrieb		Ehefrau arbeitet selbständig <sup>*)</sup>	
	Steuerbetrag													
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens

**A. Staaten mit Haushalts-  
besteuerung**

Niederlande

4 000 DM	527	13,2	151	3,8	260	6,5	260	6,5	260	6,5	260	6,5	260	6,5
7 000 DM	1 399	20,0	816	11,7	799	11,4	799	11,4	799	11,4	799	11,4	799	11,4
10 000 DM	2 473	24,7	1 639	16,4	1 494	14,9	1 494	14,9	1 494	14,9	1 494	14,9	1 494	14,9
24 000 DM	9 851	41,0	6 782	28,3	6 823	28,3	6 823	28,3	6 823	28,3	6 823	28,3	6 823	28,3

Schweden

4 000 DM	666	16,7	385	9,6	444	11,1	444	11,1	417	10,4	396	9,9	396	9,9
7 000 DM	1 507	21,5	1 095	15,6	1 152	16,5	1 152	16,5	1 125	16,1	1 104	15,8	1 104	15,8
10 000 DM	2 565	25,7	1 862	18,6	1 895	19,0	1 895	19,0	1 859	18,6	1 839	18,4	1 839	18,4
24 000 DM	8 962	37,3	6 785	28,3	7 527	31,4	7 527	31,4	7 448	31,0	7 435	31,0	7 435	31,0

**B. Staaten mit  
Einkommenspaltung**

Frankreich

4 000 DM	205	5,1	20	0,5	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	705	10,1	295	4,2	260	3,7	260	3,7	260	3,7	218	3,1	260	3,7
10 000 DM	1 405	14,1	710	7,1	710	7,1	710	7,1	710	7,1	620	6,2	710	7,1
24 000 DM	6 505	27,1	4 010	16,7	4 010	16,7	4 010	16,7	4 010	16,7	3 578	14,9	4 010	16,7

USA

4 000 DM	500	12,5	200	5,0	200	5,0	200	5,0	200	5,0	200	5,0	200	5,0
7 000 DM	1 110	15,7	800	11,4	800	11,4	800	11,4	800	11,4	800	11,4	800	11,4
10 000 DM	1 770	17,7	1 400	14,0	1 400	14,0	1 400	14,0	1 400	14,0	1 400	14,0	1 400	14,0
24 000 DM	5 750	24,0	4 926	20,5	4 340	18,1	4 340	18,1	4 340	18,1	4 340	18,1	4 340	18,1

Kanada

4 000 DM	243	6,1	2	0,1	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	735	10,5	333	4,8	336	4,8	333	4,8	336	4,8	333	4,8	333	4,8
10 000 DM	1 304	13,0	809	8,1	852	8,5	809	8,1	852	8,5	809	8,1	809	8,1
24 000 DM	4 722	19,7	3 441	14,3	4 008	16,7	3 596	15,0	4 008	16,7	3 441	14,3	3 441	14,3

**C. Staaten mit Mischform**

Großbritannien

4 000 DM	230	5,8	13	0,3	13	0,3	52	1,3	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	891	12,7	315	4,5	487	7,0	679	9,7	106	1,5	106	1,5	106	1,5
10 000 DM	1 812	18,1	858	8,6	1 281	12,6	1 659	16,6	591	5,7	591	5,7	591	5,7
24 000 DM	6 440	26,8	4 947	20,6	5 909	24,5	6 815	28,4	4 521	18,8	4 521	18,8	4 521	18,8

Osterreich

4 000 DM	481	12,0	106	2,7	321	8,0	321	8,0	153	3,8	71	1,8	321	8,0
7 000 DM	1 243	17,8	726	10,4	1 045	14,9	1 045	14,9	774	11,1	484	6,9	1 045	14,9
10 000 DM	2 790	27,9	1 642	16,4	1 964	19,6	1 964	19,6	1 645	16,5	1 095	11,0	1 964	19,6
24 000 DM	9 398	39,2	7 479	31,2	7 415	30,9	7 415	30,9	6 990	29,1	5 371	22,4	7 415	30,9

Bundesrepublik  
Deutschland<sup>\*\*)</sup>

4 000 DM	485	12,1	279	7,0	318	8,0	318	8,0	318	8,0	158	4,0	158	4,0
7 000 DM	1 180	16,9	788	11,3	960	13,7	960	13,7	960	13,7	617	8,8	617	8,8
10 000 DM	2 025	20,3	1 409	14,1	1 761	17,6	1 761	17,6	1 761	17,6	1 205	12,1	1 205	12,1
24 000 DM	6 964	29,0	5 325	22,2	6 542	27,3	6 542	27,3	6 542	27,3	6 542	27,3	6 542	27,3

<sup>1)</sup> Verteilung des Gesamteinkommens in den Spalten 3, 5, 7, 9, 11 und 13 auf zwei Ledige bzw. auf den Ehemann und die Ehefrau im Verhältnis von 60 zu 40 v. H.

<sup>\*)</sup> in der Bundesrepublik freiberufliche Tätigkeit

<sup>\*\*)</sup> Beim internationalen Vergleich ist — abweichend vom Inlandsvergleich — die Abgabe „Notopfer Berlin“ berücksichtigt.

b) Verheiratete mit einem Kind

Staat Gesamteinkommen (eines Ledigen bzw. zweier Lediger bzw. eines Ehepaars)	Ein Lediger		Zwei Ledige <sup>1)</sup>		Verheiratete mit 1 Kind										
					Ehefrau ist nur im Haushalt tätig	Ehefrau bezieht Einkünfte aus eigenem Vermögen ohne eigenen Arbeitseinsatz	Ehefrau hilft im Betrieb des Ehemannes mit	Ehefrau arbeitet unselbständig im fremden Betrieb	Ehefrau arbeitet selbständig <sup>2)</sup>						
	Steuerbetrag														
	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM	in v. H. des Ein- kommens	DM
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	
<b>A. Staaten mit Haushalts- besteuerung</b>															
Niederlande															
4 000 DM	527	13,2	151	3,8	150	3,8	150	3,8	150	3,8	150	3,8	150	3,8	150
7 000 DM	1 399	20,0	816	11,7	629	9,0	629	9,0	629	9,0	629	9,0	629	9,0	629
10 000 DM	2 473	24,7	1 639	16,4	1 269	12,7	1 269	12,7	1 269	12,7	1 269	12,7	1 269	12,7	1 269
24 000 DM	9 851	41,0	6 782	28,3	6 384	26,6	6 384	26,6	6 384	26,6	6 384	26,6	6 384	26,6	6 384
Schweden															
4 000 DM	666	16,7	385	9,6	444	11,1	444	11,1	417	10,4	374	9,4	374	9,4	374
7 000 DM	1 507	21,5	1 095	15,6	1 152	16,5	1 152	16,5	1 125	16,1	1 067	15,2	1 067	15,2	1 067
10 000 DM	2 565	25,7	1 862	18,6	1 895	18,9	1 895	18,9	1 859	18,6	1 769	17,7	1 769	17,7	1 769
24 000 DM	8 962	37,3	6 785	28,3	7 527	31,4	7 527	31,4	7 448	31,0	7 251	30,2	7 251	30,2	7 251
<b>B. Staaten mit Ein- kommenspaltung</b>															
Frankreich															
4 000 DM	205	5,1	20	0,5	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	705	10,1	295	4,2	150	2,1	150	2,1	150	2,1	108	1,5	150	2,1	150
10 000 DM	1 405	14,1	710	7,1	512	5,1	512	5,1	512	5,1	422	4,2	512	5,1	512
24 000 DM	6 505	27,1	4 010	16,7	3 212	13,4	3 212	13,4	3 212	13,4	2 780	11,6	3 212	13,4	3 212
USA															
4 000 DM	500	12,5	200	5,0	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	1 100	15,7	800	11,4	500	7,1	500	7,1	500	7,1	500	7,1	500	7,1	500
10 000 DM	1 770	17,7	1 400	14,0	1 100	11,0	1 100	11,0	1 100	11,0	1 100	11,0	1 100	11,0	1 100
24 000 DM	5 750	24,0	4 926	20,5	3 995	16,6	3 995	16,6	3 995	16,6	3 995	16,6	3 995	16,6	3 995
Kanada															
4 000 DM	243	6,1	2	0,1	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	735	10,5	333	4,8	192	2,7	190	2,7	192	2,7	190	2,7	190	2,7	190
10 000 DM	1 304	13,0	809	8,1	680	6,8	647	6,5	680	6,8	647	6,5	647	6,5	647
24 000 DM	4 722	19,7	3 441	14,3	3 753	15,6	3 386	14,1	3 753	15,6	3 231	13,5	3 231	13,5	3 231
<b>C. Staaten mit Mischformen</b>															
Großbritannien															
4 000 DM	232	5,8	13	0,3	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
7 000 DM	891	12,7	315	4,5	190	2,7	338	4,8	—	—	—	—	—	—	—
10 000 DM	1 812	18,1	858	8,6	835	8,4	1 135	11,4	336	3,4	336	3,4	336	3,4	336
24 000 DM	6 440	26,8	4 947	20,6	5 378	22,4	6 284	26,2	3 990	16,6	3 990	16,6	3 990	16,6	3 990
Österreich															
4 000 DM	481	12,0	106	2,7	215	5,4	215	5,4	85	2,1	24	0,6	215	5,4	215
7 000 DM	1 243	17,8	726	10,4	877	12,5	877	12,5	622	8,9	312	4,5	877	12,5	877
10 000 DM	2 790	27,9	1 642	16,4	1 763	17,6	1 763	17,6	1 438	14,4	837	8,4	1 763	17,6	1 763
24 000 DM	9 398	39,2	7 479	31,2	7 309	30,5	7 309	30,5	6 860	28,6	4 973	20,7	7 309	30,5	7 309
Bundesrepublik Deutschland <sup>3)</sup>															
4 000 DM	485	12,1	279	7,0	196	4,9	196	4,9	196	4,9	83	2,1	83	2,1	83
7 000 DM	1 180	16,9	788	11,3	786	11,2	786	11,2	786	11,2	491	7,0	491	7,0	491
10 000 DM	2 025	20,3	1 409	14,1	1 546	15,5	1 546	15,5	1 546	15,5	1 047	10,5	1 047	10,5	1 047
24 000 DM	6 964	29,0	5 325	22,2	6 213	25,9	6 213	25,9	6 213	25,9	6 213	25,9	6 213	25,9	6 213

<sup>1)</sup> ohne Kind

<sup>2)</sup> in der Bundesrepublik freiberufliche Tätigkeit

<sup>3)</sup> In den Zahlen ist das Notopfer Berlin enthalten nach dem Stand vom 30. Juni 1955.

## V. Systematischer Überblick über die Lösungsmöglichkeiten und ihre Wertung nach soziologischen und steuerrechtlichen Maßstäben

### 1. Vielgestaltigkeit der Lösungsvorschläge infolge ungleichmäßiger Berücksichtigung der Teilprobleme

Die Verschiedenheit der Regelungen der Ehegattenbesteuerung in den verschiedenen Ländern und die große Zahl der Vorschläge zur Lösung des Problems der Ehegattenbesteuerung in der Bundesrepublik zeigen, von wie vielen Seiten man an das zu lösende Problem herangetreten ist. Die Verschiedenheit der Lösung und der Lösungsvorschläge beruht darauf, daß jeweils die Lösung einer oder mehrerer Teilfragen des Gesamtproblems in den Vordergrund gerückt wird, sei es das Verhältnis zwischen der Steuerbelastung der Ledigen und der Verheirateten, sei es der strukturelle Unterschied der Ehen, je nachdem, ob nur ein Ehegatte Einkünfte erzielt oder beide Ehegatten und in welcher Art die Erzielung von Einkünften sich im letzteren Falle abspielt, sei es das Verhältnis zwischen Ehegattenbesteuerung einerseits und Familienbesteuerung andererseits.

### 2. Bei aller Verschiedenheit der Lösungsvorschläge nur zwei echte Alternativen: Gemeinschaftsbesteuerung oder getrennte Besteuerung der Ehegatten

Bei aller Verschiedenheit der Lösungsvorschläge im einzelnen bieten nur zwei im Grundsatz verschiedene Wege eine konsequente Lösung, nämlich die Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten oder ihre getrennte Besteuerung. Alle Lösungsvorschläge, die weder eine Gemeinschaftsbesteuerung in reiner Form, noch eine konsequent durchgeführte getrennte Besteuerung vorsehen, sind nur Einschränkungen, Abwandlungen oder Vermischungen der beiden Grundformen, die von einer gleichmäßigen Besteuerung abführen.

Bei jedem Lösungsvorschlag, wenn er nicht rein theoretisch, sondern für die Handhabung in der Praxis verwertbar sein soll, müssen im übrigen die folgenden Gesichtspunkte beachtet werden:

- a) Die vorgeschlagene Lösung muß sich in die Systematik des Gesamtproblems der Ehegattenbesteuerung einfügen. Das tut sie nur, wenn die Ehepartner — ohne Rücksicht auf die Art der Tätigkeit der Ehefrau — „gleichmäßig und gerecht“ (gerecht im Sinne des für die Einkommensbesteuerung maßgebenden Grundsatzes der Belastung nach der Leistungsfähigkeit) belastet werden.
- b) Die Belastung der Ehegatten muß in ein wohl ausgewogenes Verhältnis zur Einkommensteuerbelastung der Ledigen gebracht werden.
- c) Die Belastung der kinderlosen Ehepaare muß in ein angemessenes Verhältnis zur Belastung der Ehepaare mit Kindern gebracht werden.
- d) Die Lösung sollte keine Auswirkungen auf die soziologische Entwicklung haben; sind solche nicht zu vermeiden, so dürfen jedenfalls keine schädlichen Auswirkungen zu befürchten sein.
- e) Die Regelung muß für die Verwaltungspraxis möglichst einfach zu handhaben sein.
- f) Die Lösung muß sich im Rahmen der haushaltsmäßigen Möglichkeiten halten.

### 3. Mehrbelastungen in Einzelfällen als Folge einer gleichmäßigen und gerechten Ausgestaltung der Ehegattenbesteuerung kaum vermeidbar

Ein Vorschlag zur „gleichmäßigen und gerechten“ Besteuerung der Ehegatten muß sich vom bestehenden Rechtszustand dort lösen, wo dieser Zustand als nicht gleichmäßig oder nicht gerecht erkannt worden ist. Sind Vergünstigungen für einzelne Gruppen von Ehepaaren also im Zusammenhang des Problems als zu weitgehend erkannt, so müssen sie beseitigt oder auf das angemessene Maß zurückgeführt werden. Dabei müssen auch Höherbelastungen des einzelnen Steuerpflichtigen in Kauf genommen werden.

#### 4. Die getrennte Besteuerung als Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung der Ehepaare im Verhältnis zueinander und im Verhältnis zu den Ledigen

Die getrennte Besteuerung geht von der Vorstellung aus, daß

- a) Ehepaare und Ledige in wirtschaftlicher Hinsicht gleich zu werten sind und demgemäß die für die Ehe kennzeichnende Gemeinsamkeit der Lebensführung für die Steuer ohne Belang ist,
- b) der steuergesetzlichen Regelung als Norm die Ehepaare mit mitarbeitender Ehefrau zugrunde gelegt werden sollen, obwohl sie in der Bundesrepublik nicht einmal 10 v. H. aller Ehefrauen stellen, während die übrigen 90 v. H. der Ehefrauen, die nur als Hausfrauen oder als Mithelfende tätig sind, einer verhältnismäßig zu hohen Steuerbelastung unterworfen bleiben.

Man wird die getrennte Besteuerung schon im Hinblick auf die in der Bundesrepublik gegebenen soziologischen Verhältnisse ablehnen müssen (vgl. hierzu Abschnitt II S. 16). Man muß sie außerdem deshalb ablehnen, weil sie leicht zu mißbräuchlichen Gestaltungen führt und damit die effektiven Auswirkungen der getrennten Besteuerung verschieden sind, je nachdem, ob es sich um Einkünfte handelt, die ohne Schwierigkeiten dem einen oder dem anderen Ehegatten zugeschoben werden können (wie Einkünfte aus Kapitalvermögen), oder um Einkünfte, bei denen dies nicht möglich ist (wie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit).

Im übrigen ist eine getrennte Besteuerung in konsequenter Form auch von keiner Seite ernstlich vorgeschlagen. Da sie in der Bundesrepublik nur in einer begrenzten Anzahl von Fällen, d. h. bei Mitarbeit der Ehefrau und bei Einkünften aus Kapital und sonstigem Vermögen, das zum Teil dem Ehemann, zum Teil der Ehefrau gehört, in individueller Form möglich ist, müßte in allen anderen Fällen ein bestimmtes Einkommen der Ehefrau fingiert werden. Dies würde jedoch dann zu schematischen Lösungen führen, die im Ergebnis der Gewährung von Freibeträgen bei gemeinschaftlicher Veranlagung sehr nahekommen würden.

Das amerikanische Splitting, bei dem nicht individuell verfahren, sondern allgemein

fingiert wird, daß die Hälfte des Einkommens von der Ehefrau verdient sei, gehört letzten Endes nicht in diesen Zusammenhang, sondern ist eine besondere Art der gemeinschaftlichen Veranlagung.

#### 5. Gemeinschaftliche Besteuerung

Die allgemeinen Probleme der gemeinschaftlichen Besteuerung, der für die Bundesrepublik der Vorzug gegeben werden muß, sind bereits unter Abschnitt II eingehend behandelt. Im folgenden soll zu den konsequenten Vorschlägen und Möglichkeiten auf diesem Gebiet im einzelnen näher Stellung genommen werden.

#### 6. Das Splitting als Sonderform der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten

Auch das Splitting nach amerikanischem Muster — oder in abgewandelter Form — ist nichts anderes als eine Spielart der Gemeinschaftsbesteuerung; es setzt die Zusammenrechnung der Einkommen beider Ehegatten voraus und gestaltet von diesem Ausgangspunkt her den Steuertarif.

Wenn man ein vorbestimmtes Steueraufkommen unter Anwendung einer vorbestimmten Belastungsstufung (nach der Einkommenshöhe) erreichen will, so ist es für die Wirkung ohne Belang, ob man vom vollen Einkommensbetrag ausgeht oder vom halbierten. Nur die Optik des Tarifs und die Belastungsrelation gegenüber den Ledigen ist verschieden. Wenn man das steuerbare Einkommen der Ehegatten durch Halbierung mindert, muß man den Tarifsatz umgekehrt erhöhen, damit man das gleiche Aufkommen und den gleichen Belastungseffekt erzielt.

##### *Beispiel*

Einkommen von Mann und Frau . . . . .	100 DM
formaler durchschnittlicher Steuersatz . . . . .	80 v. H.
effektiver durchschnittlicher Steuersatz . . . . .	40 v. H.
Steueraufkommen . . . . . ; . . . . .	40 DM
oder	
halbiertes Einkommen je Mann und Frau . . . . .	50 DM
formaler durchschnittlicher Steuersatz . . . . .	80 v. H.
effektiver durchschnittlicher Steuersatz . . . . .	80 v. H.
Steueraufkommen . . . . .	40 DM

## 7. Hohe und progressive Ledigensteuer als Nebenwirkung des Splitting; verzerrte Tarifoptik

Das amerikanische Splitting bedeutet für die Ehepaare volle Zusammenveranlagung und uneingeschränkte Gemeinschaftsbesteuerung; daneben führt es für die Ledigen zu einer starken Vorbelastung, da für sie der formale und nicht der halbierte Steuersatz zur Anwendung kommt; in den vorstehenden Beispielen betrüge die Vorbelastung des Ledigen 40 v. H. Für eine starke und mit der Einkommenshöhe progressiv steigende Vorbelastung der Ledigen, wie sie sich bei einer Halbierung der Einkommen nach amerikanischem Vorbild ergibt, läßt sich eine soziologische, steuerrechtliche oder sonstige überzeugende Begründung nicht beibringen. Es darf auch nicht übersehen werden, daß vielerlei Gründe, wie Frauenüberschuß, familiäre Unterstützungsverpflichtungen, Krankheit und dgl., die außerhalb der persönlichen Willensentscheidung des einzelnen liegen, die Ledigeneigenschaft begründen und daß die Einkommensteuerzahlenden Ledigen überhaupt in der Mehrzahl die Eheschließung noch vor sich haben. Eine Ledigensteuer als progressive „Strafsteuer“ läßt sich hiernach nicht rechtfertigen.

Der Hinweis, daß das Splitting die hohen Einkommen stärker begünstige als die niedrigen, ist im Hinblick auf die bestehenden Tarife zutreffend. Zwar ist es möglich, diese Folge durch Aufstellung eines neuen Tarifs abzuschwächen. Eine verzerrte Tarifoptik und die Schwierigkeit einer gesunden Relation zur Belastung der Ledigen werden aber stets bestehen bleiben.

## 8. Verfeinerungsformen des Splitting als Sonderformen der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten

Die denkbaren und z. B. in Frankreich auch angewendeten Verfeinerungsformen des Splitting, bei denen die Einkommensteile je nach ihrer Höhenlage in der Einkommenspyramide nur mit der Hälfte oder mit beispielsweise  $\frac{6}{10}$ ,  $\frac{8}{10}$ ,  $\frac{9}{10}$  oder dgl. des nominalen Einkommensbetrages der tarifarischen Steuerberechnung unterworfen werden, setzen ebenfalls die Zusammenrechnung der Einkommen voraus. Sie stellen mithin ebenfalls einen Sonderfall der Gemeinschaftsbesteuerung dar. Dabei kann man die mit Hilfe

des Splitting angestrebte Begünstigung der Ehegatten in gleicher Höhe natürlich stets auch durch gestufte Einkommensfreibeträge oder gestufte prozentuale Steuerkürzungen herstellen. Jedem Steuernachlaß (auf welche Weise er auch herbeigeführt sein mag) entspricht notwendigerweise ein steuerfreier Einkommensbetrag. Die Übersicht S. 56 verdeutlicht diese Feststellung an Beispielen und zeigt zugleich, welche Freibeträge verschiedenen Formen des Splitting entsprechen. Dabei dürfte der Steuerfreibetrag den Vorzug verdienen, da er sowohl für den Gesetzgeber wie für den Steuerpflichtigen noch immer den unmittelbarsten und klarsten Maßstab zur Beurteilung der gewährten Steuerbegünstigungen bietet und sich außerdem je nach der Tätigkeit der Ehefrau leicht abstufen läßt.

Es besteht nach dem Gesagten kein grundsätzlicher, sondern nur ein optischer Unterschied zwischen der Gewährung von abgestuften Freibeträgen und der Anwendung eines Splitting. Entscheidend für die anzuwendende steuertechnische Form muß die Übersichtlichkeit des Verfahrens und die Antwort auf die Frage sein, ob der Abstand in der steuerlichen Belastung der Ehepaare mit unterschiedlicher Betätigung der Ehefrauen sowie zwischen Ehepaaren und Ledigen wohlabgewogen ist.

Diese Gedankengänge muß man sich auch vor Augen halten, wenn man die neuerdings erörterte Möglichkeit richtig bewerten will, zur Abschwächung der mit steigendem Einkommen stark ansteigenden Auswirkungen des Vollsplittings (50 zu 50) dieses Splitting (50 zu 50) nur bis zu einer bestimmten Einkommenshöhe zuzulassen, darüber hinaus wiederum bis zu einer bestimmten Einkommenshöhe ein Splitting mit einem anderen Divisor (etwa 75 zu 25) und den abgespaltenen Betrag, der sich bei Erreichung dieses Einkommens ergibt, erstarren zu lassen. So könnte bis zu 12 000 DM das Splitting 50 zu 50, für darüber hinausgehende Beträge bis 24 000 DM ein Splitting 75 zu 25 und für Beträge von mehr als 24 000 DM einheitlich die Abspaltung eines Betrages von 9000 DM oder die Gewährung eines die gleiche Wirkung auslösenden Freibetrages vorgeschrieben werden.

Von diesem eingeschränkten Splitting verspricht man sich gewisse psychologische und verwaltungsmäßige Vorteile. Man geht davon aus, daß das Splitting für die mitarbeitende Ehefrau eine genügende Regelung ist,

da ja die Halbierung des gesamten Einkommens, wie hier unterstellt wird, im Falle getrennter Besteuerung der Ehegatten regelmäßig zu einer günstigeren Besteuerung führt als die Aufteilung in irgendeinem anderen Verhältnis. Diese für die mitarbeitende Ehefrau ausreichende Regelung würde aber für die mithelfende Ehefrau und für die außerhalb des Hauses überhaupt nicht tätige Ehefrau besonders günstig sein. Der verwaltungsmäßige Vorteil würde vor allem darin bestehen, daß die schwierige Abgrenzung zwischen der Hausfrau und der mithelfenden Ehefrau nicht erforderlich wäre. Für die mitarbeitende Ehefrau würde allerdings unter Voraussetzung der jetzigen Steuersätze jede Art des Splitting bei kleinen Einkünften, ein begrenztes Splitting außerdem auch bei höheren Einkünften eine wesentliche Verschlechterung bringen.

Ein veredeltes Splitting würde, wie jede andere Splitting-Regelung nur das Verhältnis der Steuerbelastung der Ledigen und der Verheirateten beeinflussen, aber nicht die nach den obigen Darlegungen bestehende Notwendigkeit eines Belastungsausgleichs zwischen den Ehepaaren mit unterschiedlicher Betätigung der Ehefrau berücksichtigen. (Darin liegt natürlich ein gewisser verwaltungsmäßiger Vorteil.) Soll auch dem Umstand eines Belastungsausgleichs zwischen den Ehepaaren mit verschiedener Betätigung Rechnung getragen werden, so müßte *neben* dem Splitting ein Freibetrag für mitarbeitende, ggf. außerdem für mithelfende Ehefrauen geschaffen werden. Ein solches Nebeneinander bedeutet aber eine zusätzliche Erschwerung der Verwaltungsarbeit und beeinträchtigt die Übersichtlichkeit und die Geschlossenheit der Gesamtregelung. Da die Wirkungen eines derart eingeschränkten Splitting auch durch Freibeträge erreicht werden können, ist einer Lösung der Vorzug zu geben, die nur Freibeträge vorsieht.

#### 9. Splitting in Höhe eines festen Betrages

Der Vorschlag, bei gemeinschaftlicher Veranlagung ein Splitting etwa in der Weise durchzuführen, daß in allen Fällen ein bestimmter Betrag (2000 DM) als Einkommen der Ehefrau vom Gesamteinkommen der Ehegatten abgespalten und der Einkommensrest dem Mann zugerechnet wird und daß auf dieser Grundlage beide Ehegatten nach

Steuerklasse I veranlagt werden, führt zu erheblichen Belastungsverschiebungen. Auch dieser Vorschlag nimmt auf die notwendige Differenzierung bei verschiedener Betätigung der Ehefrau (s. o.) keine Rücksicht.

#### 10. Übergang zur proportionalen Einkommensteuer kein Ausweg

Im Rahmen der Bemühungen um eine zweckmäßige und gerechte Ausgestaltung der Ehegattenbesteuerung spielt der Gedanke eine Rolle,

- a) für Einkommen bis zu etwa 8000 oder 12 000 DM eine proportionale Besteuerung (mit einem Satz von etwa 15 v. H.) durchzuführen oder
- b) die Einkommen nach ihrer Herkunft unterschiedlich zu behandeln, d. h. konkret, nur Einkünfte der Ehefrau aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb zu begünstigen.

Es kann nicht verkannt werden, daß die Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten bis zu einem gewissen Grade erleichtert würde, wenn die Zusammenrechnung der Einkommen beider Ehepartner nicht mehr — in Auswirkung des Progressionstarifs — zu einer steuerlichen Mehrbelastung führte (in Auswirkung der mit der Einkommenshöhe relativ an Bedeutung verlierenden Freibeträge würde die Zusammenrechnung der Einkommen beider Ehepartner unter Umständen trotzdem progressiv wirken). Auf der anderen Seite fordert aber die Einkommensteuer ihrem Wesen nach eine Stufung der Steuer nach der Leistungsfähigkeit. Im Rahmen dieses in Jahrzehnten bewährten Grundgedankens der Einkommensbesteuerung kann man — bei der heutigen Höhe der Steuersätze — das Problem der Ehegattenbesteuerung nicht durch Einführung eines Proportionaltarifs für die Mehrheit der Einkommensteuerzahler lösen.

Durch ein solches Vorgehen würde man

- a) die schwächsten Steuerpflichtigen der Proportionalstufe zugunsten der Leistungsfähigsten der gleichen Stufe zusätzlich belasten, also eine bei der Höhe der Steuersätze beachtliche und in soziologischer Hinsicht nicht vertretbare Lastenverschiebung auslösen, im übrigen aber

- b) das Spezialproblem der Ehegattenbesteuerung deshalb nicht lösen, weil eine gewisse Progression in Abhängigkeit von der Höhe der Freibeträge doch bliebe und die Auseinandersetzungen um die Höhe der Freibeträge mithin nicht geringer, sondern eher größer würden.

Daß die Frage der Ehegattenbesteuerung sich in ihrem zahlenmäßigen Gewicht verkleinern ließe, wenn man die Einkünfte der Ehefrauen aus Arbeitsleistung aus der Gemeinschaftsbesteuerung herauslöste, erscheint zunächst einleuchtend; eingehendere Überlegungen zeigen aber klar, daß gerade diese Möglichkeit nicht besteht. Die Unterschiedlichkeit der von den Ehefrauen erarbeiteten hauswirtschaftlichen und marktwirtschaftlichen Einkommen bildet letzten Endes den Grund für die Notwendigkeit einer verschiedenen Steuerbelastung der Ehefrau als Mithelfende und der Ehefrau als Mitarbeitende.

#### **11. Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten mit verschiedenen Freibeträgen je nach der Art der Tätigkeit der Ehefrau**

Als die geeignetste Form der Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten erscheint hiernach in der jetzigen Situation den Grundsätzen von Abschnitt II entsprechend die Zusammenrechnung der Einkommen der Ehepartner unter Gewährung unterschiedlicher Freibeträge für Ehefrauen je nach der Art ihrer Tätigkeit (jeweils zusätzlich zu dem heutigen schon gewährten Existenzminimum in Höhe von 900 DM).

Die Höhe dieser Freibeträge, die

- a) für mitarbeitende Ehefrauen,
- b) für mithelfende Ehefrauen,
- c) für unter Umständen im Haushalt tätige Ehefrauen mit Kindern

zu gewähren wären, müssen aufeinander abgestuft sein, wobei zu unterstellen ist, daß die außerhalb des Haushalts und des Betriebs des Ehemannes mitarbeitende Ehefrau in ihrer Betätigung im Haushalt am meisten behindert ist. Es wird zweckmäßig sein, in den Fällen a und b einen gewissen Vomhundertsatz des Gesamteinkommens als Grenzen zu setzen. In diesen Fällen wird das Existenzminimum nur einmal gewährt. Der Freibetrag für Sonderausgaben und Werbungskosten wird doppelt gewährt, soweit es sich

um Lohnempfänger handelt, während bei veranlagten Steuerpflichtigen unterstellt wird, daß sie die tatsächlichen Sonderausgaben und Werbungskosten bei der Veranlagung geltend gemacht haben. Die Besteuerung erfolgt nach der Steuerklasse, die dem Familienstand entspricht.

#### **12. Auch Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung und gemeinsamer Veranlagung, z. B. Splitting, keine Lösung**

Es ist vorgeschlagen worden, auch im Fall der uneingeschränkten Einführung des Vollsplittings auf Antrag stets eine getrennte Veranlagung der Ehegatten zuzulassen, sofern beide eigene Einkünfte haben, sofern es sich also nicht um den Fall der mithelfenden Ehefrau handelt, deren Einkünfte nicht für sich erscheinen, sondern deren Arbeitsleistung im Betriebsgewinn des Ehemanns aufgeht. Zur Begründung des Vorschlags wird angeführt, es müsse den Ehegatten immer freistehen, von der Abgabe einer gemeinsamen Steuererklärung und von der Zusammenrechnung ihrer Einkünfte freigestellt zu werden. Für den Fall, daß an die Stelle des Vollsplitting ein eingeschränktes Splitting treten sollte, wird nach diesem Vorschlag die wahlweise Zulassung einer getrennten Veranlagung erst recht für erforderlich gehalten, weil sie insbesondere bei höheren Einkommen zu einem günstigeren Ergebnis führt als ein eingeschränktes Splitting. Noch mehr gilt dies für den Fall einer Einführung der gemeinschaftlichen Veranlagung mit verschiedenen Freibeträgen.

Da nach den Ausführungen im vorigen Abschnitt eine getrennte Besteuerung grundsätzlich abzulehnen ist, kann ihre Zulassung auch nicht wahlweise neben einer gemeinsamen Veranlagung, z. B. einem Splitting, befürwortet werden. Hieraus würde sich eine ungerechtfertigte Bevorzugung einzelner Gruppen von Steuerpflichtigen ergeben.

#### **13. Grundsätzlich keine getrennte Besteuerung bestimmter Einkünfte bei Durchführung der gemeinschaftlichen Besteuerung**

Diese Mischform ist vor allem in der jetzigen Regelung verwirklicht. Zur Zeit besteht grundsätzlich Gemeinschaftsbesteuerung von Mann

und Frau, jedoch werden Einkünfte der Ehefrau aus selbständiger oder nichtselbständiger Tätigkeit in einem dem Ehemann fremden Betrieb und unter bestimmten Voraussetzungen auch Einkünfte der Ehefrau aus einem eigenen Gewerbebetrieb getrennt besteuert. In diesen Fällen wird ein Ehepartner in die Steuerklasse I, der andere Ehepartner in die dem Familienstand entsprechende Steuerklasse eingereiht.

Abwandlungen der jetzt bestehenden Form der Besteuerung sind in verschiedenen Anträgen enthalten, die die getrennte Veranlagung entweder auf die selbständige und nichtselbständige Arbeit beschränken oder über den jetzigen Stand hinaus, z. B. auf Kapitaleinkünfte der Ehefrau usw. erweitern wollen. Diese Mischform ist nach den allgemeinen Ausführungen abzulehnen, da sie sich einseitig nach der Situation der mitarbeitenden Ehefrauen ausrichtet, die knapp 10 v. H. der Gesamtzahl der Ehefrauen ausmachen. Dieser Gruppe wird ähnlich wie in den Fällen des Wahlrechts eine außergewöhnliche Bevorzugung gewährt, die ihr nach den Grundsätzen einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung nur in Höhe eines erhöhten Freibetrags zusteht. Ganz besonders wenig angebracht ist eine Aussonderung der Einkünfte aus Vermögen, zumal sie durch Übertragung von Vermögensteilen auf Mann oder Frau weitgehende Manipulationen erschließen würde.

Die Erstreckung des Grundsatzes der getrennten Veranlagung auf die mithelfende Ehefrau ist, wie bereits ausgeführt, nur in Form einer Fiktion möglich. Die Belange dieser Gruppe werden besser auf dem Wege eines Freibetrages gewahrt.

Aus diesen Ausführungen geht schon hervor, daß die Hauptbegründung, die für die getrennte Veranlagung aus rechtsmethodischen Gründen gegeben wird, wonach die Frau auch als Ehefrau in jeder Weise selbständiges Rechtssubjekt bleiben müsse, deshalb Bedenken begegnen muß, weil eine getrennte Veranlagung praktisch zu starken Ungleichmäßigkeiten zwischen den verschiedenen Gruppen von Ehefrauen führen würde. Es erscheint aber mit der geltenden Gesellschaftsordnung nicht vereinbar, etwa die Ehen, in denen beide Ehegatten berufstätig sind, als eine besondere Kategorie von Ehen allen übrigen gegenüberzustellen. Im übrigen

würde aber auch der Grundsatz einer getrennten Veranlagung aus dem Gesichtspunkt der Selbständigkeit der Frau heraus konsequent zu einer Änderung des bestehenden Rechtszustands insofern führen müssen, als bei seiner Durchführung auf jeden der Ehegatten nur noch die Steuerklasse I angewandt werden könnte.

Als weiterer wichtiger Gesichtspunkt für eine getrennte Veranlagung, der mit der augenblicklichen wirtschaftlichen Situation zusammenhängt, wird die Notwendigkeit einer verstärkten Tätigkeit von Frauen in der Wirtschaft vorgebracht. Dieser Gesichtspunkt ist im wesentlichen nur für die nichtselbständige Arbeit von Bedeutung und hat auch zu einer Aussonderung der Einkünfte der Ehefrau aus nichtselbständiger Arbeit im Jahr 1941 geführt. Im Interesse einer gleichmäßigen Behandlung der Ehepaare erscheint es aber erwünscht, auch in diesen Fällen eher durch die Festsetzung eines angemessenen Freibetrages als durch getrennte Besteuerung eine Lösung zu schaffen. Ein solcher Freibetrag soll und kann im übrigen so bemessen werden, daß gegenüber der jetzigen Besteuerung jedenfalls bei kleineren Einkünften eine nennenswerte Mehrbelastung nicht entsteht (vgl. hierzu S. 60).

Die getrennte Besteuerung einzelner Einkünfte ist im übrigen auch deswegen bedenklich, weil sie bei der gegenwärtigen Regelung der Familienermäßigungen zu keinem angemessenen Verhältnis in der steuerlichen Belastung einerseits eines kinderlosen Ehepaars, bei dem *beide* Ehegatten Einkünfte erzielen, und andererseits eines Ehepaars mit Kindern, bei dem nur *ein* Ehegatte Einkünfte in der gleichen Höhe erzielt, führt. Nach dem gegenwärtigen Recht ist ein Ehepaar, bei dem der Ehemann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 12 000 DM erzielt, selbst dann, wenn es Kinderermäßigung für drei Kinder erhält, noch annähernd ebenso hoch belastet, wie ein kinderloses Ehepaar, bei dem der Ehemann Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 8000 DM und die Ehefrau solche in Höhe von 4000 DM erzielt. Die getrennte Besteuerung bestimmter Einkünfte wird daher der Notwendigkeit nicht gerecht, die Ehegattenbesteuerung in ein abgewogenes Verhältnis zur Familienbesteuerung zu bringen.

Übersicht

Einkommensteuer auf ausgewählte Einkommen von Ehepaaren mit einem Kind nach Rechtsstand 1. Januar 1955 im Vergleich zu verschiedenen Alternativvorschlägen

Einkommen a) des Ehemannes (60 v. H.) b) der Ehefrau (40 v. H.) c) beider Ehepartner bzw. des Alleinverdieners	A		B	C	D1			D2			
	Getrennte Besteuerung	Zusammenveranlagung bzw. Einzelbesteuerung des Alleinverdieners	USA-Splitting (Sp. 1c abzüglich Kinderrel.-betrag) x 0,5 x dop. Steuer	Schematisches Splitting	Zusammenveranlagung unter Gewährung zusätzlicher Freibeträge für			Von Sonderfreibeträgen für die			
					Ehefrau als Hausfrau	mit-helfende Ehefrau	mitar-beitende Ehefrau	Ehefrau als Hausfrau	mit-helfende Ehefrau	mitar-beitende Ehefrau	
	Mann	Frau	Frau Eink. = 2000 DM Mann Rest-eink. abzügl. Kinderrel.-betr.	I	600 DM	900 DM	1200 DM	400 DM	10 v. H.	20 v. H.	
Den Berechnungen zugr. liegende StKl.		III/1 I							III/1	III/1	III/1
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
a)	2 400	—		32							
b)	1 600	65		114							
c)	4 000	65	167	140	146	86	51	21	112	105	35
a)	3 000	40		155							
b)	2 000	114		114							
c)	5 000	154	326	268	269	227	182	138	259	235	131
a)	3 600	112		313							
b)	2 400	169		114							
c)	6 000	281	510	414	427	398	344	292	434	388	251
a)	4 200	197		494							
b)	2 800	231		114							
c)	7 000	428	711	576	608	588	529	471	628	558	398
a)	4 800	292		694							
b)	3 200	296		114							
c)	8 000	588	929	746	808	796	732	670	840	754	588
a)	5 400	398		911							
b)	3 600	364		114							
c)	9 000	762	1 159	932	1 025	1 019	951	884	1 065	973	796
a)	6 000	510		1 140							
b)	4 000	438		114							
c)	10 000	948	1 402	1 126	1 254	1 255	1 183	1 112	1 303	1 207	1 019
a)	6 600	628		1 382							
b)	4 400	513		114							
c)	11 000	1 141	1 655	1 328	1 496	1 502	1 427	1 353	1 553	1 452	1 255
a)	7 200	754		1 635							
b)	4 800	592		114							
c)	12 000	1 346	1 919	1 536	1 749	1 760	1 681	1 604	1 812	1 707	1 502
a)	9 000	1 159		2 442							
b)	6 000	845		114							
c)	15 000	2 004	2 753	2 212	2 556	2 580	2 493	2 408	2 637	2 522	2 296
a)	10 800	1 604		3 329							
b)	7 200	1 117		114							
c)	18 000	2 721	3 665	2 940	3 443	3 477	3 385	3 293	3 540	3 416	3 170
a)	14 400	2 580		5 290							
b)	9 600	1 713		114							
c)	24 000	4 293	5 666	4 532	5 404	5 456	5 352	5 248	5 526	5 387	5 111
a)	18 000	3 665		7 463							
b)	12 000	2 365		114							
c)	30 000	6 030	7 873	6 294	7 577	7 644	7 529	7 416	7 720	7 567	7 266
a)	30 000	7 873		15 695							
b)	20 000	4 846		114							
c)	50 000	12 719	16 147	12 992	15 809	15 896	15 770	15 645	15 979	15 812	15 479
a)	45 000	14 075		26 601							
b)	30 000	8 502		114							
c)	75 000	22 577	27 091	22 902	26 715	26 818	26 682	26 546	26 909	26 728	26 365
a)	60 000	20 417		38 257							
b)	40 000	12 664		114							
c)	100 000	33 081	38 774	33 402	38 371	38 487	38 343	38 199	38 582	38 391	38 008

Zu erwartendes Aufkommen an Lohn- u. Einkommensteuer in Mill. DM  
Minderaufkommen gegenüber Rechtsstand 1. 1. 1955 in Mill. DM

(A)	(B)	(C)	(D 1)	(D 2)
8 400	7 250-7 200	7 750-7 700	7 600-7 550	rd. 8 000
	1 150-1 200	650-700	800-850	400-450

1) nach Abzug der Werbungskosten, aber vor Abzug der Sonderausgaben (unterstellt wurde ein einheitlicher, dem Pauschbetrag für Sonderausgaben bei der Lohnsteuer entsprechender Betrag von 624 DM)  
2) mindestens jedoch 400 DM

#### 14. Auf gesamtschuldnerische Haftung der Ehegatten kann auch in Zukunft nicht verzichtet werden

Die Beantwortung der Frage, ob die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung auf die Anwendung der Vorschrift des § 7 Abs. 2 Satz 1 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) bei Ehegatten von Einfluß ist, ist davon abhängig, ob eine Gemeinschaftsbesteuerung oder eine getrennte Besteuerung durchgeführt wird. Im folgenden wird davon ausgegangen, daß grundsätzlich eine gemeinsame Veranlagung erfolgt.

§ 7 Abs. 2 Satz 1 StAnpG schreibt vor, daß Personen, die zusammen zu veranlagenden oder gemeinsam zu einer Steuer heranzuziehen sind, Gesamtschuldner sind. Es handelt sich danach keineswegs um eine Sondervorschrift für Ehegatten; die Gesamtschuldnerschaft von zusammen zu veranlagenden Ehegatten ist vielmehr nur einer der unter diese Vorschrift einzureihenden Fälle. Die Kumulierung der Haftung in den in § 7 Abs. 2 StAnpG geregelten Fällen entspricht der Struktur der Beziehungen der in Betracht kommenden Personen. Die Gesamtschuldnerschaft ermöglicht außerdem die leichtere Erfassung der Steuerschuldner. Bedenken gegen die uneingeschränkte Beibehaltung der gesamtschuldnerischen Haftung bei Ehegatten sind insbesondere deshalb geltend gemacht

worden, weil die Gütertrennung jetzt als der gesetzliche Güterstand anzusehen ist.

Die Vorschrift des § 7 Abs. 2 Satz 1 StAnpG hat bisher ohne Rücksicht darauf gegolten, welcher Güterstand für die einzelne Ehe in Betracht kam; sie war also auch dann anzuwenden, wenn Ehegatten Gütertrennung vereinbart hatten. Im öffentlichen Recht müssen die Dinge, u. U. abweichend vom Privatrecht, so geregelt werden, wie es den besonderen Bedürfnissen dieses Rechtsgebiets entspricht. Auch das Steuerrecht einschließlich des Steuerverfahrensrechts hat seine Eigengesetzlichkeit. Änderungen des Privatrechts, wie etwa eine Änderung des ehelichen Güterrechts, können zu einer Änderung des Steuerrechts (Steuerverfahrensrechts) nicht ohne weiteres Anlaß geben. Der Grundgedanke, der der Vorschrift des § 7 Abs. 2 Satz 1 StAnpG zugrunde liegt, wird durch die Änderung des ehelichen Güterrechts nicht berührt. Aus diesem Grunde besteht keine Veranlassung, die gegenwärtige Regelung zu ändern. Es ist zuzugeben, daß mit Rücksicht auf die Geltung der Gütertrennung als gesetzlicher Güterstand die Zahl der Fälle zunehmen wird, in denen der Ehemann nicht in der Lage ist, die Einkünfte seiner Ehefrau in der gemeinsamen Einkommensteuererklärung anzugeben. Es könnte daran gedacht werden, für solche Fälle die Ehefrau zu einer ergänzenden Erklärung über ihre Einkünfte zu verpflichten.

## VI. Verwaltungsmäßige Schwierigkeiten bei Durchführung der aufgezeigten Lösungsmöglichkeiten

### 1. Veranlagung aller Fälle als Voraussetzung voller Gleichmäßigkeit

Alle Vorschläge für eine Gemeinschaftsbesteuerung der Ehegatten führen zu verwaltungsmäßigen Schwierigkeiten, weil die Zusammenrechnung der Einkünfte beider Ehegatten eine Veranlagung voraussetzt. Die Schwierigkeiten sind aber, wie noch darzulegen sein wird, bei der Einführung gestaffelter Freibeträge geringer als beim Splitting, und auch die getrennte Besteuerung bestimmter Einkünfte ist verwaltungsmäßig keineswegs einfach durchzuführen. Soll in allen Fällen eine in vollem Umfang zutreffende Besteuerung und somit eine völlige Gleichbehandlung aller Ehegatten erzielt werden, so müßte eine Veranlagung auch in den Fällen durchgeführt werden, in denen beide Ehegatten nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit haben, die dem Steuerabzug unterworfen werden. Nach geltendem Recht ist in solchen Fällen die Einkommensteuer in der Regel durch die Steuerabzugsbeträge abgegolten. Bei Durchführung einer Veranlagung in allen diesen Fällen würde sich eine große Zahl zusätzlicher Veranlagungen ergeben, die teils zu Erstattungen, teils zu Nachforderungen führen würden. Eine solche zusätzliche Belastung der Finanzämter ist nicht tragbar und auch nicht vertretbar; häufig würde es sich auch um unlohnende Verwaltungsarbeit handeln. Es muß deshalb in jedem Fall nach Ersatzlösungen für die Arbeitnehmerehepaare gesucht werden, deren zusammengerechnete Einkünfte eine gewisse Höhe nicht übersteigen. Wenn auch, wie dargelegt wurde, zwischen einem „veredelten Splitting“ und einem Freibetrag in der Wirkung kein grundsätzlicher Unterschied besteht, so sind die Möglichkeiten für Ersatzlösungen bei Arbeitnehmerehepaaren mit geringen Einkünften in beiden Fällen doch verschieden.

### 2. Ersatzlösungen für Arbeitnehmerehepaare bei Gewährung von Freibeträgen

#### a) *Getrennte Besteuerung unterhalb einer Einkommensgrenze*

Wird für die mitarbeitende Ehefrau bei der Veranlagung ein Freibetrag gewährt, so wird

für die Fälle, in denen beide Ehegatten nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit haben und die Summe dieser Einkünfte eine bestimmte Höhe nicht übersteigt, auf die Veranlagung verzichtet werden müssen und die Steuerschuld weiterhin als durch den Steuerabzug nach dem z. Z. geltenden Verfahren (für einen Ehegatten Steuerklasse I, für den anderen Ehegatten die dem Familienstand entsprechende Steuerklasse) abgegolten zu behandeln sein. Ein solches Verfahren erscheint aber nur dann tragbar, wenn zu große Belastungsunterschiede im Fall der Zusammenveranlagung unter Gewährung eines Freibetrags einerseits und im Fall der Durchführung des Steuerabzugs andererseits in der Mehrzahl der Fälle nicht auftreten. Wird der Freibetrag so festgesetzt, daß bei einem als Regelfall anzunehmenden Verhältnis der Einkünfte der Ehegatten zueinander (etwa 6 zu 4) die bei der Veranlagung unter Gewährung des Freibetrags sich ergebende Steuer nicht niedriger ist als die Summe der Lohnsteuerbeträge beider Ehegatten, so wird vermieden, daß eine Veranlagung mit dem Ziel der Steuererstattung in zahlreichen Fällen durchgeführt werden muß.

#### b) *Getrennte Besteuerung unter Anwendung von Hinzurechnungsbeträgen*

Eine solche dem bisherigen Verfahren angeglichene Ersatzlösung ist aber deshalb nicht unbedenklich, weil dadurch zwar eine zu hohe Steuerbelastung im Lohnsteuerverfahren in der Regel vermieden wird, aber die getrennte Besteuerung im Steuerabzugsverfahren in vielen Fällen zu einer erheblich geringeren Steuerbelastung führt als die Zusammenveranlagung unter Gewährung des Freibetrags. Diese Folge könnte in weitem Umfange vermieden werden, wenn angeordnet würde, daß im Lohnsteuerverfahren die Lohnsteuer bei jeder Ehefrau so erhoben wird, als ob ihre Einkünfte 40 v. H. der Summe der Einkünfte beider Ehegatten betragen würden, und bei jedem Ehemann, dessen Ehefrau als Mitarbeitende tätig ist, so, als ob seine Einkünfte 60 v. H. der gesamten Einkünfte ausmachen würden. (Dabei wird angenommen, daß dieses Verhältnis der Regelfall ist.) Ein solches Verfahren ließe sich wohl technisch verwirklichen, bedarf aber in den Einzelheiten noch der Überprüfung. Es

setzt eine Erweiterung der Lohnsteuertabelle um jeweils zwei Spalten ab Steuerklasse II voraus. Notwendig ist aber außerdem ein Hinweis auf der Lohnsteuerkarte des Ehemanns, welche Spalte der in Betracht kommenden Steuerklasse vom Arbeitgeber anzuwenden ist, ob diejenige, die für den Fall gilt, daß er allein in einem Dienstverhältnis steht oder diejenige, die anzuwenden ist, wenn auch die Ehefrau Arbeitnehmerin ist. Da eine solche Eintragung in der Masse der Fälle nach Ausgabe der Lohnsteuerkarten nicht mehr vorgenommen und dem Arbeitgeber die Entscheidung, wie er zu verfahren hat, nicht überlassen werden kann, ist die Anwendung des dargestellten Verfahrens für ein Kalenderjahr nur möglich, wenn die entsprechenden Vorschriften vor Ausgabe der Lohnsteuerkarten für dieses Kalenderjahr vorliegen.

Zusätzliche Arbeit bereiten auch bei diesem Verfahren die Fälle, in denen sich die maßgebenden Verhältnisse während des Jahres ändern, insbesondere die Fälle, in denen die Ehefrau zunächst in einem Dienstverhältnis steht, dieses Dienstverhältnis aber während des Jahres aufgibt. Will man nicht die Erhebung einer zu hohen Lohnsteuer beim Ehemann für den Rest des Kalenderjahres in Kauf nehmen, so muß man in solchen Fällen eine Änderung der Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte zulassen. Die Zulassung einer solchen Möglichkeit bedeutet aber eine erhebliche Arbeitsbelastung. Das hat sich beim gegenwärtigen Recht, das einen Austausch der Steuerklassen I und II zwischen den Ehegatten vorsieht, bereits jetzt klar gezeigt.

### **3. Erschwerte Anwendung der Ersatzlösungen für Arbeitnehmerehepaare im Fall des Splitting**

Im Fall der Einführung des Splitting ist die Zulassung der getrennten Besteuerung bis zu

einer bestimmten Einkommenshöhe gleichfalls möglich.

Einer Ersatzlösung, die dem unter 2b) dargestellten Verfahren entspricht, stehen bei Einführung des Splitting aber dann, wenn im Steuerabzugsverfahren einer der Ehegatten in Steuerklasse II eingestuft werden sollte, deshalb systematische Bedenken entgegen, weil das Splitting begrifflich keine Steuerklassen kennt. Im Gegensatz zum heutigen Zustand würden also die Einkommensteuertabelle und die Lohnsteuertabelle im Aufbau voneinander abweichen müssen.

### **4. Auch getrennte Besteuerung verwaltungsmäßig nicht immer einfach**

Auch eine getrennte Besteuerung der Ehegatten, die, wie dargelegt, aus systematischen Gründen abgelehnt werden muß, ist für die Verwaltung keineswegs in allen Fällen einfach zu handhaben. Schwierigkeiten ergeben sich insbesondere dann, wenn, wie das nach dem gegenwärtigen Recht der Fall ist, für Ehegatten verschiedene Steuerklassen gelten. In einem solchen Fall kann den Lohnsteuerpflichtigen der Austausch der Steuerklassen im Laufe des Jahres nicht ganz verwehrt werden. Das führt aber, wie sich bereits in der kurzen Zeit seit der Geltung des Steuerneuordnungsgesetzes gezeigt hat, zu zahlreichen Anträgen und damit zu einer erheblichen Vermehrung der Verwaltungsarbeit.

Die gleichen Schwierigkeiten ergeben sich, wenn, wie das gleichfalls nach gegenwärtigem Recht der Fall ist, den Ehegatten überlassen bleibt, bei welchem Ehegatten die Einkünfte, bei denen ihrer Art nach eine getrennte Besteuerung zugelassen ist (gegenwärtig Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus selbständiger Arbeit und in bestimmten Fällen aus einem Gewerbebetrieb der Ehefrau), aus der Zusammenveranlagung ausscheiden.

## VII. Vorschlag des Bundesministers der Finanzen für die Regelung der Ehegattenbesteuerung

Die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung muß nach den Vorüberlegungen folgende Voraussetzungen erfüllen:

- a) Den Forderungen nach Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung objektiv entsprechen;
- b) von den Steuerpflichtigen subjektiv als gerecht empfunden werden, also den soziologischen Gegebenheiten und den allgemeinen Auffassungen der Zeit entsprechen;
- c) von der Verwaltung ohne Schwierigkeiten gehandhabt werden können;
- d) für die öffentlichen Haushalte tragbar und in ihren Wirkungen der Wirtschaftslage angepaßt sein.

Außerdem sollte eine Neuregelung aus psychologischen Gründen nicht zu wesentlichen Belastungssteigerungen für namhafte Bevölkerungsteile, insbesondere der unteren Einkommenschichten, führen.

Diese Zielsetzungen lassen sich weitgehend verwirklichen, wenn man die Ehegattenbesteuerung wie folgt aufbaut:

1. Die Einkünfte bzw. die Bruttolöhne von Mann und Frau werden zusammenge-rechnet.
2. Dabei werden folgende Freibeträge ge-währt:
  - a) ein allgemeiner Freibetrag in Höhe von je 900 DM für Mann und Frau,
  - b) Freibeträge für Kinder je nach Vor-handensein,
  - c) Freibeträge für Sonderausgaben und Werbungskosten in Höhe von je 936 DM für Mann und Frau — soweit sie erwerbswirtschaftlich tätig sind und die Sonderausgaben und Werbungskosten nicht (z. B. im Vollzuge der Veranlagung) speziell ermittelt und ab-gesetzt werden,
  - d) außerdem ein Sonderfreibetrag für die Ehefrau als Hausfrau bei Vor-handensein mindestens eines Kindes, für das Kinderermäßigung gewährt wird 400 DM für die Ehefrau als Mithelfende in Höhe von 10 v. H. der Gemeinschaftseinkünfte, mindestens 400 DM, höchstens 800 DM

für die Ehefrau als Mitarbeitende in Höhe von 20 v. H. der Gemeinschafts-einkünfte, mindestens 400 DM, höch-stens 1600 DM.

Die Steuerbeträge sind auch bei Lohnempfängern — also in Fällen, in denen die Steuer gesondert für Mann und Frau an der Quelle erhoben wird — ohne weiteres aus den ent-sprechenden erweiterten Lohnsteuertabellen ablesbar. (Wegen der verwaltungsmäßigen Durchführung vgl. im übrigen Abschnitt VI.) Dabei wird unterstellt, daß das Frauenein-kommen  $\frac{4}{10}$ , das Manneseinkommen  $\frac{6}{10}$  ausmacht. Unebenheiten werden im Lohn-steuer-Jahresausgleich behoben.

Dieser Vorschlag wird unter dem bereits in Abschnitt II Nr. 7 hervorgehobenen Vorbe-halt gemacht, daß ein besonderer Freibetrag für die mithelfende Ehefrau nur gewährt werden kann, wenn praktisch eine leichte Abgrenzung der mithelfenden Ehefrau ge-genüber der reinen Hausfrau möglich ist. Sollte sich ergeben, daß eine solche Abgren-zung praktisch nicht durchführbar ist, so könnte nur ein einheitlicher Freibetrag für mithelfende Ehefrauen und für Ehefrauen mit mindestens einem Kind, für das Kinder-ermäßigung gewährt wird, in Betracht kom-men. Dieser Freibetrag müßte so bemessen werden, daß sich der durch die Neuregelung der Ehegattenbesteuerung insgesamt eintre-tende Steuerausfall nicht erhöht.

Soweit die Ehefrauen ausschließlich als Haus-frau (mit Kind) oder als Mithelfende tätig sind, führt der Vorschlag zu einer eindeu-tigen Besserstellung im Vergleich zum heuti-gen Rechtsstand. Das gilt auch für den Fall, daß für mithelfende Ehefrauen und für Ehe-frauen mit mindestens einem Kind, für das Kinderermäßigung gewährt wird, ein ein-heitlicher Freibetrag angesetzt wird.

Für Ehen, in denen die Ehefrau als Mit-arbeitende tätig ist, gehen die Steuerbegün-stigungen, die durch die vorgesehenen Son-derfreibeträge ausgelöst werden, in den un-teren Einkommensgruppen weit über den Umfang des amerikanischen Splitting hinaus. Bei Begrenzung des Sonderfreibetrages für mitarbeitende Ehefrauen auf höchstens 1600 DM tritt — unter Berücksichtigung eines erhöhten Werbungskosten-Pauschbetrages von 240 DM je Arbeitnehmer in Steuerklasse

III/1 für Ehepaare mit beiderseitigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und einem gemeinsamen Bruttolohn von 12 872 DM eine Steuererhöhung um etwa 7 DM im Jahre gegenüber dem heutigen Rechtsstand ein. In Steuerklasse III/3 ergibt sich eine geringe Steuererhöhung erst bei einem gemeinsamen Bruttolohn von 15 672 DM, in Steuerklasse III/4 erst oberhalb eines gemeinsamen Bruttolohns von 17 672 DM. Die anliegenden Übersichten verdeutlichen an zahlreichen Beispielen die Auswirkungen des Vorschlages des Bundesministers der Finanzen für folgende Alternativen:

1. Ehefrau als Hausfrau (mit Kind)
  2. Ehefrau als Mithelfende
  3. Ehefrau als Mitarbeitende,
- und zwar für den Fall, daß
- a) beide Ehepartner Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit beziehen,
  - b) der Ehemann Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und die Ehefrau Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit bezieht,
  - c) beide Ehegatten Einkünfte aus unselbständiger Arbeit beziehen.

Im übrigen würde auch ohne die Berücksichtigung einer Erhöhung des Werbungskosten-Pauschbetrages bei Bruttolöhnen bis zu 12 000 DM eine nennenswerte Erhöhung gegenüber der bisherigen Belastung — im Gegensatz zu dem Vorschlag des Splitting — nicht eintreten.

Die Tabellen zeigen, daß sich Schlechterstellungen gegenüber dem heutigen Rechtszustand nur in solchen Fällen ergeben, in denen die Ehefrau als Mitarbeitende tätig ist, und daß auch in diesen Fällen eine Schlechterstellung erst für Gemeinschaftseinkünfte von mehr als rund 12 000 DM wirksam ist.

Der bei Verwirklichung des Vorschlags des Bundesministers der Finanzen eintretende Steuerausfall ist nach den Einkommensverhältnissen der Gegenwart auf etwa 400 bis 450 Millionen DM zu beziffern; diese Schätzung geht davon aus, daß es gelingt, den Steuerfreibetrag für mithelfende Ehefrauen im wesentlichen auf die Bevölkerungskreise zu beschränken, die bei der Volkszählung des Jahres 1950 ihre Ehefrauen in der Statistik als Mithelfende bezeichnet haben. Es ist ferner unterstellt, daß verwitweten und geschiedenen Ehefrauen nach einer Übergangszeit die Sonderfreibeträge für mithelfende und mitarbeitende Ehefrauen nicht mehr gewährt werden.

Bei Durchführung des Splitting nach amerikanischem Vorbild würde ein Steuerausfall von mehr als einer Milliarde eintreten. Die besondere Höhe dieses Steuerausfalls erklärt sich aus der Anwendung der in diesem Verfahren liegenden Steuervergünstigung auf sämtliche verheirateten Einkommensteuerpflichtigen, also auch auf Steuerpflichtige, deren Ehefrauen als Hausfrauen oder als Mithelfende tätig sind.

Die Durchführung eines Splitting in eingeschränkter Form unter Zugrundelegung der in Abschnitt V, 8 genannten Zahlen würde einen Steuerausfall von etwa 1000 Millionen DM verursachen.

Die vorgeschlagene Regelung ist in ihren Voraussetzungen und in ihren Wirkungen für jedermann klar überschaubar. — Grundsätzlich könnte man an die Stelle der Freibeträge auch ein veredeltes Splitting setzen. Es gibt aber kein Splitting, das den unteren Einkommensgruppen — bei Tätigkeit der Ehefrau als Mitarbeitende — so weitgehende Vergünstigungen gewähren könnte, wie sie durch die im Vorschlag des Bundesministers der Finanzen vorgesehenen Freibeträge bewirkt werden.

Vergleich der Einkommensteuerbelastung der Ehegatten nach dem Vorschlag  
des Bundesministers der Finanzen und nach heutigem Recht

1. Ehefrau als Hausfrau<sup>1)</sup>

Ein- künfte <sup>2)</sup>	Brutto- lohn	Steuer in DM nach Steuerklasse											
		II		III mit Kinderermäßigung für									
		heutiges Recht	Vorschlag des BMF	1 Kind		2 Kinder		3 Kinder		4 Kinder		5 Kinder	
heuti- ges Recht	Vor- schlag des BMF			heuti- ges Recht	Vor- schlag des BMF	heuti- ges Recht	Vor- schlag des BMF	heuti- ges Recht	Vor- schlag des BMF	heuti- ges Recht	Vor- schlag des BMF	heuti- ges Recht	Vor- schlag des BMF
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	4 624	4 936	279		167		72		—		—		—
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	5 624	5 936	456		326		208		3		—		—
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	6 624	6 936	653		510		375		112		—		—
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	7 624	7 936	866		711		564		259		32		—
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	8 624	8 936	1 094		929		771		434		155		—
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	9 624	9 936	1 333		1 159		992		628		313		67
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	10 624	10 936	1 583		1 402		1 226		840		494		202
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	11 624	11 936	1 844		1 655		1 472		1 065		694		368
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	12 624	12 936	2 114		1 919		1 728		1 303		911		556
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	15 624	15 936	2 967		2 753		2 545		2 074		1 628		1 211
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	18 624	18 936	3 894		3 665		3 440		2 931		2 442		1 976
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	24 624	24 936	5 920		5 666		5 415		4 839		4 282		3 741
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	30 624	30 936	8 152		7 873		7 598		6 967		6 351		5 750
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	50 624	50 936	16 449		16 147		15 846		15 147		14 453		13 765
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	75 624	75 936	27 418		27 091		26 764		26 004		25 247		24 494
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
	100 624	100 936	39 119		38 774		38 429		37 627		36 826		36 029
a)	Vor Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												
b)	Nach Abzug der erhöhten Werbungskostenpauschale												

- 1) Berücksichtigte Freibeträge: Allgemeiner Freibetrag für den Steuerpflichtigen: 900 DM.  
Freibetrag für die Ehefrau: 900 DM sowie Freibeträge für die Kinder (1. und 2. Kind: 720 DM; 3. und ff. Kinder: 1680 DM).  
Pauschbetrag für Werbungskosten für Lohnsteuerpflichtige: 312 DM.  
Pauschbetrag für Sonderausgaben: 624 DM (für unselbständig und selbständig Beschäftigte).  
Freibetrag für die Ehefrau als Hausfrau ab 1. Kind: 400 DM.  
Erhöhte Werbungskostenpauschale für Lohnsteuerpflichtige: 240 DM.
- 2) Nach Abzug der Werbungskosten, aber vor Abzug der Sonderausgaben (unterstellt wurde ein einheitlicher, dem Pauschbetrag für Sonderausgaben bei der Lohnsteuer entsprechender Betrag von 624 DM).

## 2. Die Ehefrau als Mithelfende <sup>1)</sup>

Einkünfte <sup>2)</sup> in DM	Steuer in DM nach Steuerklasse											
	II		III mit Kinderermäßigung für									
			1 Kind		2 Kinder		3 Kinder		4 Kinder		5 Kinder	
	Heutiges Recht	Vorschlag des BMF	Heutiges Recht	Vorschlag des BMF	Heutiges Recht	Vorschlag des BMF	Heutiges Recht	Vorschlag des BMF	Heutiges Recht	Vorschlag des BMF	Heutiges Recht	Vorschlag des BMF
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
4 624	279	207	167	105	72	23	—	—	—	—	—	—
5 624	456	356	326	235	208	128	3	—	—	—	—	—
6 624	653	523	510	388	375	264	112	35	—	—	—	—
7 624	866	705	711	558	564	421	259	145	32	—	—	—
8 624	1 094	911	929	754	771	604	434	292	155	53	—	—
9 624	1 333	1 140	1 159	973	992	814	628	471	313	184	67	—
10 624	1 583	1 382	1 402	1 207	1 226	1 038	840	670	494	347	202	91
11 624	1 844	1 635	1 655	1 452	1 472	1 275	1 065	884	694	533	368	233
12 624	2 114	1 897	1 919	1 707	1 728	1 522	1 303	1 112	911	737	556	405
15 624	2 967	2 730	2 753	2 522	2 545	2 317	2 074	1 858	1 628	1 425	1 211	1 023
18 624	3 894	3 640	3 665	3 416	3 440	3 195	2 931	2 695	2 442	2 217	1 976	1 763
24 624	5 920	5 638	5 666	5 387	5 415	5 139	4 839	4 571	4 282	4 021	3 741	3 490
30 624	8 152	7 843	7 873	7 567	7 598	7 296	6 967	6 671	6 351	6 064	5 750	5 470
50 624	16 449	16 113	16 147	15 812	15 846	15 512	15 147	14 816	14 453	14 124	13 765	13 439
75 624	27 418	27 054	27 091	26 728	26 764	26 401	26 004	25 643	25 247	24 888	24 494	24 136
100 624	39 119	38 735	38 774	38 391	38 429	38 046	37 627	37 245	36 826	36 446	36 029	35 650

1) Berücksichtigte Freibeträge: Allgemeiner Freibetrag für den Steuerpflichtigen: 900 DM.  
 Freibetrag für die Ehefrau: 900 DM sowie Freibeträge für die Kinder (1. und 2. Kind: 720 DM; 3. und ff. Kinder: 1680 DM).  
 Pauschbetrag für Sonderausgaben: 624 DM.  
 Freibetrag für die Ehefrau als Mithelfende: 10 v. H. der Einkünfte, höchstens jedoch 800 DM, mindestens aber 400 DM.

2) Nach Abzug der Werbungskosten, aber vor Abzug der Sonderausgaben (unterstellt wurde ein einheitlicher, dem Pauschbetrag für Sonderausgaben bei der Lohnsteuer entsprechender Betrag von 624 DM).

### 3. Die Ehefrau als Mitarbeitende 1)

\*) beide Ehegatten beziehen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

Einkünfte <sup>2)</sup> a) des Ehemannes: 60 v. H. <sup>3)</sup> b) der Ehefrau: 40 v. H. <sup>3)</sup> c) zusammen in DM	Steuer in DM nach Steuerklasse <sup>4)</sup>											
	II		III mit Kinderermäßigung für									
			1 Kind		2 Kinder		3 Kinder		4 Kinder		5 Kinder	
	heutiges Recht	Vor- schlag des BMF	heutiges Recht	Vor- schlag des BMF	heutiges Recht	Vor- schlag des BMF	heutiges Recht	Vor- schlag des BMF	heutiges Recht	Vor- schlag des BMF	heutiges Recht	Vor- schlag des BMF
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
a)	3 024	53	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
b)	2 224	65	—	—	65	—	65	—	65	—	65	—
c)	5 248	118	121	65	35	65	—	65	—	65	—	65
a)	3 624	128	—	40	—	—	—	—	—	—	—	—
b)	2 624	114	—	114	—	—	—	114	—	114	—	114
c)	6 248	242	239	154	131	114	44	114	—	114	—	114
a)	4 224	215	—	112	—	28	—	—	—	—	—	—
b)	3 024	169	—	169	—	169	—	169	—	169	—	169
c)	7 248	384	373	281	251	197	143	169	—	169	—	169
a)	4 824	313	—	197	—	96	—	—	—	—	—	—
b)	3 424	231	—	231	—	231	—	231	—	231	—	231
c)	8 248	544	533	428	398	327	272	231	40	231	—	231
a)	5 424	419	—	292	—	178	—	—	—	—	—	—
b)	3 824	296	—	296	—	296	—	296	—	296	—	296
c)	9 248	715	737	588	588	474	449	296	167	296	—	296
a)	6 024	533	—	398	—	272	—	40	—	—	—	—
b)	4 224	364	—	364	—	364	—	364	—	364	—	364
c)	10 248	897	955	762	796	636	645	404	326	364	76	364
a)	6 624	653	—	510	—	375	—	112	—	—	—	—
b)	4 624	438	—	438	—	438	—	438	—	438	—	438
c)	11 248	1 091	1 188	948	1 019	813	857	550	510	438	215	438
a)	7 224	779	—	628	—	486	—	197	—	—	—	—
b)	5 024	513	—	513	—	513	—	513	—	513	—	513
c)	12 248	1 292	1 432	1 141	1 255	999	1 085	710	711	513	382	513
a)	7 824	911	—	754	—	604	—	292	—	53	—	—
b)	5 424	592	—	592	—	592	—	592	—	592	—	592
c)	13 248	1 503	1 687	1 346	1 502	1 196	1 324	884	929	645	573	592
a)	9 624	1 333	—	1 159	—	992	—	628	—	313	—	67
b)	6 624	845	—	845	—	845	—	845	—	845	—	845
c)	16 248	2 178	2 499	2 004	2 296	1 837	2 096	1 473	1 649	1 158	1 230	912
a)	11 424	1 791	—	1 604	—	1 422	—	1 019	—	653	—	333
b)	7 824	1 117	—	1 117	—	1 117	—	1 117	—	1 117	—	1 117
c)	19 248	2 908	3 392	2 721	3 170	2 539	2 955	2 136	2 465	1 770	1 998	1 450
a)	15 024	2 789	—	2 580	—	2 374	—	1 912	—	1 476	—	1 069
b)	10 224	1 713	—	1 713	—	1 713	—	1 713	—	1 713	—	1 713
c)	25 248	4 502	5 359	4 293	5 111	4 087	4 866	3 625	4 307	3 189	3 766	2 782
a)	18 624	3 894	—	3 665	—	3 440	—	2 931	—	2 442	—	1 976
b)	12 624	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365
c)	31 248	6 259	7 538	6 030	7 266	5 805	6 997	5 296	6 380	4 807	5 779	4 341
a)	30 624	11 408	—	11 102	—	10 799	—	10 101	—	9 417	—	8 746
b)	20 624	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365
c)	51 248	13 773	15 779	13 467	15 479	13 164	15 180	12 466	14 486	11 782	13 797	11 111
a)	45 624	22 044	—	21 728	—	21 412	—	20 678	—	19 948	—	19 223
b)	30 624	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365
c)	76 248	24 409	26 691	24 093	26 365	23 777	26 040	23 043	25 283	22 313	24 530	21 588
a)	60 624	33 426	—	33 089	—	32 752	—	31 968	—	31 187	—	30 409
b)	40 624	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365
c)	101 248	35 791	38 353	35 454	38 008	35 117	37 665	34 333	36 864	33 552	36 067	32 774
												35 271

- Berücksichtigte Freibeträge: Allgemeiner Freibetrag für den Steuerpflichtigen: 900 DM.  
Freibetrag für die Ehefrau: 900 DM sowie Freibeträge für die Kinder (1. und 2. Kind: 720 DM; 3. und ff. Kinder: 1 680 DM).  
Pauschbetrag für Sonderausgaben: 624 DM.  
Freibetrag für die Ehefrau als Mitarbeitende: 20 v. H. der Einkünfte, höchstens jedoch 1 600 DM.
- Nach Abzug der Werbungskosten, aber vor Abzug der Sonderausgaben (unterstellt wurde ein einheitlicher, dem Pauschbetrag für Sonderausgaben bei der Lohnsteuer entsprechender Betrag von 624 DM).
- Die Prozentanteile beziehen sich auf die Einkünfte nach Abzug der Sonderausgaben.
- Bei der Berechnung der Steuer nach heutigem Rechtsstand ist die Steuer für die Ehefrau stets nach Steuerklasse I berechnet, mit Ausnahme der Fälle, wo die Einkünfte der Ehefrau 12 624 DM übersteigen. Die 12 624 DM übersteigenden Beträge sind den Einkünften des Ehemannes zugeschlagen und nach dessen Steuerklasse versteuert worden.

b) Ehemann bezieht Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit und die Ehefrau Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit<sup>1)</sup>

a) Einkünfte <sup>2)</sup> des Ehemannes aus selbständiger Tätigkeit: 60 v. H. <sup>3)</sup> b) Bruttolohn der Ehefrau aus nichtselbständiger Tätigkeit: 40 v. H. <sup>3)</sup> c) zusammen in DM	Steuer in DM nach Steuerklasse											
	II		III mit Kinderermäßigung für									
	heutiges Recht	Vor-schlag des BMF	1 Kind		2 Kinder		3 Kinder		4 Kinder		5 Kinder	
			heutiges Recht	Vor-schlag des BMF	heutiges Recht	Vor-schlag des BMF	heutiges Recht	Vor-schlag des BMF	heutiges Recht	Vor-schlag des BMF	heutiges Recht	Vor-schlag des BMF
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
a)	3 024	53	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
b)	2 536	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65	65
c)	5 560	118	82	65	7	65	—	65	—	65	—	65
a)	3 624	128	—	40	—	—	—	—	—	—	—	—
b)	2 936	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	114
c)	6 560	242	192	154	92	114	14	114	—	114	—	114
a)	4 224	215	—	112	—	28	—	—	—	—	—	—
b)	3 336	169	169	169	169	169	169	169	169	169	169	169
c)	7 560	384	322	281	204	197	102	169	—	169	—	169
a)	4 824	313	—	197	—	96	—	—	—	—	—	—
b)	3 736	231	231	231	231	231	231	231	231	231	231	231
c)	8 560	544	494	428	362	327	240	231	21	231	—	231
a)	5 424	419	—	292	—	178	—	—	—	—	—	—
b)	4 136	296	296	296	296	296	296	296	296	296	296	296
c)	9 560	715	694	588	548	474	412	296	138	296	—	296
a)	6 024	533	—	398	—	272	—	40	—	—	—	—
b)	4 536	364	364	364	364	364	364	364	364	364	364	364
c)	10 560	897	911	762	754	636	604	404	292	364	53	364
a)	6 624	653	—	510	—	375	—	112	—	—	—	—
b)	4 936	438	438	438	438	438	438	438	438	438	438	438
c)	11 560	1 091	1 140	948	973	813	814	550	471	438	184	438
a)	7 224	779	—	628	—	486	—	197	—	—	—	—
b)	5 336	513	513	513	513	513	513	513	513	513	513	513
c)	12 560	1 292	1 382	1 141	1 207	999	1 038	710	670	513	347	513
a)	7 824	911	—	754	—	604	—	292	—	53	—	—
b)	5 736	592	592	592	592	592	592	592	592	592	592	592
c)	13 560	1 503	1 635	1 346	1 452	1 196	1 275	884	884	645	533	592
a)	9 624	1 333	—	1 159	—	992	—	628	—	313	—	67
b)	6 936	845	845	845	845	845	845	845	845	845	845	845
c)	16 560	2 178	2 442	2 004	2 239	1 837	2 041	1 473	1 598	1 158	1 182	912
a)	11 424	1 791	—	1 604	—	1 422	—	1 019	—	653	—	333
b)	8 136	1 117	1 117	1 117	1 117	1 117	1 117	1 117	1 117	1 117	1 117	1 117
c)	19 560	2 908	3 329	2 721	3 110	2 539	2 895	2 136	2 408	1 770	1 944	1 450
a)	15 024	2 789	—	2 580	—	2 374	—	1 912	—	1 476	—	1 069
b)	10 536	1 713	1 713	1 713	1 713	1 713	1 713	1 713	1 713	1 713	1 713	1 713
c)	25 560	4 502	5 290	4 293	5 042	4 087	4 798	3 625	4 241	3 189	3 703	2 782
a)	18 624	3 894	—	3 665	—	3 440	—	2 931	—	2 442	—	1 976
b)	12 936	2 365	2 365	2 365	2 365	2 365	2 365	2 365	2 365	2 365	2 365	2 365
c)	31 560	6 259	7 463	6 030	7 191	5 805	6 923	5 296	6 308	4 807	5 708	4 341
a)	30 624	8 152	—	7 873	—	7 598	—	6 967	—	6 351	—	5 750
b)	20 936	4 846	4 846	4 846	4 846	4 846	4 846	4 846	4 846	4 846	4 846	4 846
c)	51 560	12 998	15 695	12 719	15 396	12 444	15 097	11 813	14 404	11 197	13 716	10 596
a)	45 624	14 371	—	14 075	—	13 781	—	13 096	—	12 357	—	11 631
b)	30 936	8 502	8 502	8 502	8 502	8 502	8 502	8 502	8 502	8 502	8 502	8 502
c)	76 560	22 873	26 601	22 577	26 275	22 283	25 950	21 598	25 193	20 859	24 440	20 133
a)	60 624	20 731	—	20 417	—	20 104	—	19 378	—	18 656	—	17 938
b)	40 936	12 664	12 664	12 664	12 664	12 664	12 664	12 664	12 664	12 664	12 664	12 664
c)	101 560	33 395	38 257	33 081	37 913	32 768	37 569	32 042	36 769	31 320	35 972	30 602

- Berücksichtigte Freibeträge: Allgemeiner Freibetrag für den Steuerpflichtigen: 900 DM.  
Freibetrag für die Ehefrau: 900 DM sowie Freibeträge für die Kinder (1. und 2. Kind: 720 DM; 3. und ff. Kinder: 1 680 DM).  
Pauschbetrag für Werbungskosten für Lohnsteuerpflichtige: 312 DM.  
Pauschbetrag für Sonderausgaben: 624 DM (für nichtselbständig und selbständig Beschäftigte), Freibetrag für die Ehefrau als Mitarbeitende: 20 v. H. der Einkünfte, höchstens jedoch 1 600 DM. Erhöhte Werbungskostenpauschale f. Lohnsteuerpflichtige: 240 DM.
- Nach Abzug der Werbungskosten, aber vor Abzug der Sonderausgaben (unterstellt wurde ein einheitlicher, dem Pauschbetrag für Sonderausgaben bei der Lohnsteuer entsprechender Betrag von 624 DM).
- Die Prozentanteile beziehen sich auf die Einkünfte nach Abzug der Sonderausgaben und den Bruttolohn nach Abzug der Pauschbeträge für Werbungskosten und Sonderausgaben.

c) beide Ehegatten beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit<sup>1)</sup>

Bruttolöhne	Steuer in DM nach Steuerklasse													
	II		III mit Kinderermäßigung für											
			1 Kind		2 Kinder		3 Kinder		4 Kinder		5 Kinder			
	heutiges Recht	Vor-schlag des BMF	heutiges Recht	Vor-schlag des BMF	heutiges Recht	Vor-schlag des BMF	heutiges Recht	Vor-schlag des BMF	heutiges Recht	Vor-schlag des BMF	heutiges Recht	Vor-schlag des BMF		
a) des Ehemannes: 60 v. H. <sup>2)</sup>	b) d. Ehefrau: 40 v. H. <sup>2)</sup>	c) zusammen	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
a)	3 336	53	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
b)	2 536	65	65	—	65	—	65	—	65	—	65	—	65	—
c)	5 872	118	48	65	—	65	—	65	—	65	—	65	—	—
a)	3 936	128	—	40	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—
b)	2 936	114	—	114	—	114	—	114	—	114	—	114	—	—
c)	6 872	242	148	154	57	114	—	114	—	114	—	114	—	—
a)	4 536	215	—	112	—	28	—	—	—	—	—	—	—	—
b)	3 336	169	—	169	—	169	—	169	—	169	—	169	—	—
c)	7 872	384	271	281	160	197	66	169	—	169	—	169	—	—
a)	5 136	313	—	197	—	96	—	—	—	—	—	—	—	—
b)	3 736	231	—	231	—	231	—	231	—	231	—	231	—	—
c)	8 872	544	447	428	318	327	201	231	—	231	—	231	—	—
a)	5 736	419	—	292	—	178	—	—	—	—	—	—	—	—
b)	4 136	296	—	296	—	296	—	296	—	296	—	296	—	—
c)	9 872	715	643	588	500	474	366	296	105	296	—	296	—	—
a)	6 336	533	—	398	—	272	—	40	—	—	—	—	—	—
b)	4 536	364	—	364	—	364	—	364	—	364	—	364	—	—
c)	10 872	897	855	762	701	636	555	404	251	364	27	364	—	—
a)	6 936	653	—	510	—	375	—	112	—	—	—	—	—	—
b)	4 936	438	—	438	—	438	—	438	—	438	—	438	—	—
c)	11 872	1 091	1 082	948	917	813	760	550	424	438	148	438	—	—
a)	7 536	779	—	628	—	486	—	197	—	—	—	—	—	—
b)	5 336	513	—	513	—	513	—	513	—	513	—	513	—	—
c)	12 872	1 292	1 321	1 141	1 148	999	981	710	618	513	304	513	61	—
a)	8 136	911	—	754	—	604	—	292	—	53	—	—	—	—
b)	5 736	592	—	592	—	592	—	592	—	592	—	592	—	—
c)	13 872	1 503	1 571	1 346	1 390	1 196	1 214	884	829	645	484	592	195	—
a)	9 936	1 333	—	1 159	—	992	—	628	—	313	—	67	—	—
b)	6 936	845	—	845	—	845	—	845	—	845	—	845	—	—
c)	16 872	2 178	2 385	2 004	2 184	1 837	1 987	1 473	1 546	1 158	1 135	912	757	—
a)	11 736	1 791	—	1 604	—	1 422	—	1 019	—	653	—	333	—	—
b)	8 136	1 117	—	1 117	—	1 117	—	1 117	—	1 117	—	1 117	—	—
c)	19 872	2 908	3 268	2 721	3 050	2 539	2 836	2 136	2 351	1 770	1 891	1 450	1 456	—
a)	15 336	2 789	—	2 580	—	2 374	—	1 912	—	1 476	—	1 069	—	—
b)	10 536	1 713	—	1 713	—	1 713	—	1 713	—	1 713	—	1 713	—	—
c)	25 872	4 502	5 221	4 293	4 974	4 087	4 732	3 625	4 176	3 189	3 640	2 782	3 123	—
a)	18 936	3 894	—	3 665	—	3 440	—	2 931	—	2 442	—	1 976	—	—
b)	12 936	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365	—	2 365	—	—
c)	31 872	6 259	7 387	6 030	7 115	5 805	6 849	5 296	6 235	4 807	5 638	4 341	5 056	—
a)	30 936	8 152	—	7 875	—	7 598	—	6 967	—	6 351	—	5 750	—	—
b)	20 936	4 846	—	4 846	—	4 846	—	4 846	—	4 846	—	4 846	—	—
c)	51 872	12 998	15 612	12 719	15 312	12 444	15 014	11 813	14 321	11 197	13 634	10 596	12 937	—
a)	45 936	14 371	—	14 075	—	13 781	—	13 096	—	12 357	—	11 631	—	—
b)	30 936	8 502	—	8 502	—	8 502	—	8 502	—	8 502	—	8 502	—	—
c)	76 872	22 873	26 510	22 577	26 184	22 283	25 859	21 598	25 103	20 859	24 351	20 133	23 602	—
a)	60 936	20 731	—	20 417	—	20 104	—	19 378	—	18 656	—	17 938	—	—
b)	40 936	12 664	—	12 664	—	12 664	—	12 664	—	12 664	—	12 664	—	—
c)	101 872	33 395	38 161	33 081	37 817	32 768	37 474	32 042	36 674	31 320	35 877	30 602	35 082	—

1) Berücksichtigte Freibeträge: Allgemeiner Freibetrag für den Steuerpflichtigen: 900 DM.  
 Freibetrag für die Ehefrau: 900 DM sowie Freibeträge für die Kinder (1. und 2. Kind: 720 DM; 3. und ff. Kinder: 1 680 DM).  
 Pauschbetrag für Werbungskosten: 312 DM; für den Ehemann und die Ehefrau.  
 Pauschbetrag für Sonderausgaben: 624 DM; für den Ehemann und die Ehefrau.  
 Freibetrag für die Ehefrau als Mitarbeitende: 20 v. H. der Einkünfte, höchstens 1 600 DM.  
 Erhöhte Werbungskostenpauschale: 240 DM für den Ehemann und die Ehefrau.

2) Die Prozentanteile beziehen sich auf die Bruttolöhne nach Abzug der Pauschbeträge für Werbungskosten und Sonderausgaben.

**D e n k s c h r i f t**  
**zur Frage der**  
**steuerlichen Entlastung der Arbeitseinkünfte**  
**aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit**

**I n h a l t s ü b e r s i c h t**

	Seite
I. Zusammensetzung des Einkommens aus fundierten und nicht fundierten Einkünften . . . . .	69
II. Unmöglichkeit der Begründung eines allgemeinen Arbeitnehmerfreibetrags mit der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit der Bezieher fundierter und nicht fundierter Einkünfte . . . . .	69
III. Erhöhung des Werbungskostenpauschbetrags zum Ausgleich der tatsächlichen Unterschiede zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten . . . . .	70
IV. Pauschbetrag für Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Berufstätigkeit als Folge struktureller Besonderheiten . . . . .	71

	Seite
V. Historische Entwicklung von steuerbegünstigenden Vorschriften bei Einkünften aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit gegenüber den anderen Einkunftsarten	
A. Familienermäßigungen, Werbungskosten, Sonderausgaben . . . . .	72
B. Werbungskostenpauschbetrag für bestimmte leitende Angestellte . . . . .	73
C. Pauschbetrag für Betriebsausgaben bei Einkünften aus freier Berufstätigkeit . . . . .	74
D. Einzelne, steuerbegünstigend wirkende Vorschriften .	74
VI. Stellungnahmen der Öffentlichkeit (Wiedergabe verschiedener Äußerungen)	
A. Gründe der Kritik an dem gegenwärtigen Besteuerungsverfahren . . . . .	74
B. Abgrenzung des Personenkreises, für den eine Ausgleichsregelung in Betracht kommt . . . . .	76
C. Lösungsvorschläge . . . . .	76
VII. Regelungen im Ausland . . . . .	77
VIII. Lösungsvorschlag . . . . .	79

## I. Zusammensetzung des Einkommens aus fundierten und nicht fundierten Einkünften

1. Der Begriff „Einkommen“ umfaßt Einkünfte sehr verschiedener Art. Das Einkommensteuergesetz in der Fassung vom 21. Dezember 1954 — EStG 1955 — (BGBl. I S. 441) unterscheidet, wie es auch in den vorhergehenden Einkommensteuergesetzen geschehen ist, im § 2 Abs. 3 folgende Einkunftsarten:

- a) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft,
- b) Einkünfte aus Gewerbebetrieb,
- c) Einkünfte aus selbständiger Arbeit,
- d) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit,
- e) Einkünfte aus Kapitalvermögen,
- f) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung,
- g) sonstige Einkünfte im Sinn des § 22.

Die Gliederung der Einkünfte im Einkommensteuergesetz gruppiert die Einkünfte nach ihrer Herkunft; ähnliche Aufteilungen finden sich in Form der Schuldenteilung in ausländischen Einkommensteuergesetzen. Sie erklären sich — abgesehen von Zweckmäßigkeitsgründen — vorzugsweise aus der Tatsache, daß am Beginn der Entwicklung gesonderte Realsteuern auf die Einkünfte verschiedener Entstehungsarten erhoben werden, die erst vor wenigen Jahrzehnten durch eine auf die Person des Steuerpflichtigen bezogene und nach dessen Leistungsfähigkeit ausgerichtete Personalsteuer (nämlich die Einkommensteuer) abgelöst oder ergänzt sind.

2. Die Einkommensteuer mißt die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zunächst nach der Summe seiner Einkünfte, das sind die Einnahmen nach Abzug der werbenden Aufwendungen (Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten). Vor Anwendung des Tarifs werden sodann die bei einem Steuerpflichtigen zusammenfließenden Einkünfte um die in der persönlichen Sonderlage des einzelnen Steuerpflichtigen begründeten Sonderausgaben vermindert. Das verbleibende Einkommen dient als Ausgangspunkt für die Bemessung der progressiven Einkommensteuer.

3. Es ist stets als ein gewisser Mangel dieses Vorgehens empfunden worden, daß dabei die

- a) aus einer persönlichen Arbeitsleistung gewonnenen Einkünfte den
- b) aus dem Zusammenwirken von Kapitalvermögen und Arbeitsleistung (Gewerbebetrieb, Landwirtschaft) und den

c) nur aus Kapitalvermögen fließenden Einkünften

völlig gleichgestellt werden. Man hat deshalb beispielsweise in Großbritannien das erarbeitete Einkommen (earned income) bezuglich der steuerlichen Belastung von Einkommen aus Kapitalvermögen abgesondert und auf diesem Wege die Vorbelastung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (c) herbeigeführt. In Deutschland hat man statt dessen in Ergänzung der Einkommensteuer eine Vermögensteuer eingeführt. In einem weiteren Zusammenhang ist hier auch auf die Erbschaftsteuer und die Realsteuern hinzuweisen.

4. Die in Nr. 3 verwendete Dreiteilung der Einkünfte geht von der Unterschiedlichkeit ihrer Kapitalfundierung aus. Dabei sind als fundiert die Einkünfte bezeichnet, die ausschließlich oder zum Teil von dem wertschöpfenden Faktor Kapital getragen werden, während bei den nicht fundierten Einkünften der Faktor Arbeit ausschlaggebend ist. Fundierte Einkünfte sind durch Vermögen unterbaut und auf diese Weise in der Stetigkeit des Einkunftsflusses gesichert; sie werden überdies durch Rückgriffsmöglichkeiten auf die Substanz ergänzt.

## II. Unmöglichkeit der Begründung eines allgemeinen Arbeitnehmerfreibetrags mit der unterschiedlichen Leistungsfähigkeit der Bezieher fundierter und nicht fundierter Einkünfte

5. Art und Ausmaß der Fundierung der Einkünfte ist der Natur der Sache nach nicht nur von Wirtschaftszweig zu Wirtschaftszweig unterschiedlich, sondern auch von Unternehmen zu Unternehmen, von Steuerpflichtigen zu Steuerpflichtigen. Hieraus ergibt sich, daß Maßnahmen zur Berücksichtigung der Unterschiede in der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen je nach dem Grade der Fundierung ihrer Einkünfte nicht nach Wirtschaftszweigen oder Berufsgruppen ausgerichtet werden können, sondern weit besser nach dem Vermögensbesitz als solchem. Dieser Ausgangspunkt ist — abgesehen von der ausgesprochen individuellen Stufung der Kapitalfundierung aller Einkünfte — auch deshalb vorzuziehen, weil das Vermögen zuverlässiger erfaßbar ist als die Einkünfte und weil im Vermögen auch die Rückgriffsmöglichkeiten auf die Substanz klar und eindeutig zutage treten, in den Einkünften aber nicht.

Durch die Vermögensteuer wird mithin das System einer gerechten Anpassung der Personalbesteuerung (Einkommensteuer + Vermögensteuer) an die individuelle Leistungsfähigkeit geschlossen. Von hier aus könnte nur noch die Frage gestellt werden, ob die Vermögensbesteuerung nach ihrer gegenwärtigen Höhe eine ausreichende Vorbelastung der fundierten Einkünfte schafft, obwohl sie (teilweise) bei der Einkommensbesteuerung wieder in Abzug gebracht werden kann.

6. Zusammenfassend ist mithin festzustellen: eine einkommensteuerliche Unterscheidung zwischen fundierten und nicht fundierten Einkünften nach Einkunftsarten ist nicht zweckmäßig, weil derartige Unterschiede

- a) ihrer Art nach individuell wirksam werden und
- b) daher generelle Regelungen mit einer Abgrenzung nach Einkunftsarten zu stärkeren Ungleichmäßigkeiten und Ungerechtigkeiten in der Steuerbelastung der Pflichten führen müßten.

Nur im Vermögen selbst wird der bei Schaffung der Einkünfte sich ergebende Vorsprung zugleich mit den Rückgriffsmöglichkeiten auf die Substanz in objektiver und vergleichbarer Weise sichtbar.

7. Aus der Unterscheidung zwischen fundierten und nicht fundierten Einkünften kann hiernach — anstelle oder neben einer Vermögensteuer — eine Sonderbehandlung der nicht fundierten Einkünfte, insbesondere derjenigen aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit, nicht hergeleitet werden. Hinsichtlich der Arbeitnehmer verdient im übrigen die Feststellung Beachtung, daß dieser Personenkreis in zunehmendem Maße durch Ausgestaltung der Versorgungseinrichtungen verschiedenster Art eine Sicherung seiner Lebensgrundlagen erfahren hat, die u. U. über das Maß der Zukunftssicherung bei den Beziehern fundierter Einkünfte hinausgehen kann. Es darf auch nicht übersehen werden, daß innerhalb der fundierten Einkünfte, soweit sie aus einem Betrieb fließen, die Unternehmerleistung nicht nur in der Bereitstellung von Arbeitskraft und Kapital, sondern auch in der Übernahme des Betriebsrisikos besteht, während die Arbeitnehmer ihre Bezüge mit einer gewissen Sicherheit und Stetigkeit erhalten.

### III. Erhöhung des Werbungskostenpauschbetrags zum Ausgleich der tatsächlichen Unterschiede zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten

8. Wenn die Forderung nach einer besonderen Entlastung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen der Einkommensbesteuerung sich aus der Unterscheidung zwischen fundierten und nicht fundierten Einkünften nicht begründen läßt, so wird man andererseits doch nicht leugnen können, daß auch innerhalb der Einkommensbesteuerung gewisse Unterschiede in der Belastungsstärke zuungunsten der Arbeitnehmer bestehen; sie ergeben sich aus den unterschiedlichen tatsächlichen Gegebenheiten, sind also weniger rechtlicher als vielmehr tatsächlicher Natur. Begrifflich wird zwar von grundsätzlich gleichen Voraussetzungen bei der Steuerermittlung ausgegangen; es ergeben sich jedoch tatsächliche Unterschiede in der praktischen Anwendung, z. B. aus der leichteren Erfäßbarkeit der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Verschiedenheiten in der Einnahmeerzielung sind bei nichtselbständiger Arbeit weitaus übersichtlicher als bei gewerblichen und ähnlichen Einkünften. Dementsprechend sind auch die abzugsfähigen Aufwendungen leichter zutreffend festzustellen.

9. Die Tatsache, daß die gewerblichen, landwirtschaftlichen usw. Einkünfte durch die Gestaltung der Betriebsausgaben wesentlich beeinflusst werden können, während für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine gleiche Beeinflussungsmöglichkeit nicht gegeben ist, erklärt sich aus den natürlichen Unterschieden in der Gewinnung der verschiedenen Einkünfte; sie muß daher im Grundsatz anerkannt werden. Im übrigen findet sie bei der Besteuerung der Arbeitnehmer eine gewisse Parallele in der Form, daß bestimmte betriebliche Aufwendungen sozialer Art zugunsten der Arbeitnehmer nicht als Arbeitseinkünfte versteuert werden (vgl. Abschnitt V Buchstabe D).

10. Gewisse Unterschiede in der steuerrechtlichen Behandlung der Lohnsteuerpflichtigen einerseits und der Gewerbetreibenden usw. andererseits bestehen aber bei den Werbungskosten im Vergleich zu den Betriebsausgaben. Sie ergeben sich daraus, daß

- a) die Grenzen zwischen Betriebsaufwand und persönlichem Aufwand vielfach auch bei gutem Willen nicht scharf gezogen werden können,

b) der Gewerbetreibende usf., der in der Regel seine Betriebsausgaben mit Hilfe der Buchführung systematisch aufzeichnet, der Natur der Sache nach von vornherein einen Vorsprung gegenüber dem Arbeitnehmer hat, dem eine Buchführung regelmäßig nicht zur Verfügung steht.

11. Der logischen und rechtlichen Begriffsbildung nach liegt den Betriebsausgaben und den Werbungskosten im wesentlichen die gleiche sachliche Abgrenzung zugrunde. Die in der Praxis beobachteten Verschiedenheiten ergaben sich insbesondere bei der Berücksichtigung von Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als Werbungskosten. Hier ist durch die Neufassung des § 9 Ziff. 4 EStG in der Fassung des Steuerneidungsgesetzes vom 16. Dezember 1954 (BGBl. I S. 373) eine Anpassung erfolgt. Durch den Hinweis auf eine mangelnde Übereinstimmung der Begriffe Betriebsausgaben und Werbungskosten kann die Notwendigkeit einer besonderen Steuerbegünstigung für die Bezieher von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht begründet werden.

12. Auf Steuervorteile, die von den Gewerbetreibenden usf. durch eine illegitime Ausweitung der betrieblichen Aufwendungen in die persönliche Sphäre hinein in Anspruch genommen werden, kann man in diesem Zusammenhang nicht Bezug nehmen. Derartige illegitime Ausweitungen der betrieblichen Aufwendungen müssen vielmehr mit Nachdruck bekämpft werden. Es kann jedenfalls nicht umgekehrt daran gedacht werden, derartige Mißbräuche dadurch zu legitimieren, daß man ähnliche Vorteile, gewissermaßen ersatzweise, nun auch den Arbeitnehmern zugänglich macht. Mit derartigen illegalen Gestaltungsmöglichkeiten begründete Freibeträge für Arbeitnehmer müssen daher abgelehnt werden.

13. Zu befürworten ist dagegen eine großzügige Bemessung des Werbungskostenpauschbetrags der Arbeitnehmer, um auf diesem Wege der tatsächlich ungünstigeren Position des Arbeitnehmers in der Geltendmachung von Werbungskosten gebührende Rechnung zu tragen. Eine so begründete Aufstockung des Werbungskostenpauschbetrags kann der Natur der Sache nach die Höhe von 200 bis 300 DM je Steuerpflichtigen nicht überschreiten.

Gegen eine derartige Erhöhung des Werbungskostenpauschbetrags wird man geltend machen können, daß durch dieses Vorgehen jene Steuerpflichtigen benachteiligt werden, die

bisher schon im Wege des Individualnachweises erhöhte Werbungskosten geltend machen konnten. Demgegenüber ist darauf hinzuweisen, daß es im Wesen jeder am Regelfall ausgerichteten Pauschalregelung liegt, daß durch sie alle Steuerpflichtigen benachteiligt werden, deren Verhältnisse ungünstiger liegen als dem Durchschnitt entspricht. Es muß gleichzeitig aber klargelegt werden, daß sich aus der vorgeschlagenen Regelung eine steuerliche Schlechterstellung gegenüber der heutigen Rechtslage für keinen Lohnsteuerpflichtigen ergibt und daß eine relative Schlechterstellung — wenn man von den Kraftfahrzeugbesitzern absieht — nur für einen sehr kleinen Kreis von Lohnsteuerpflichtigen wirksam wird.

#### **IV. Pauschbetrag für Steuerpflichtige mit Einkünften aus selbständiger Berufstätigkeit als Folge struktureller Besonderheiten**

14. In mancher Hinsicht ist die Situation der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit mit jener der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vergleichbar.

a) Die unscharfe Grenzziehung zwischen Betriebsaufwand und persönlichem Aufwand wirkt sich bis zu einem gewissen Grade auch zum Nachteil der Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit aus, weil bei ihnen der Betrieb als Institution eine wesentlich geringere Rolle spielt als im Gewerbe u. dgl.

b) Die Buchführung ist bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit häufig nicht voll entwickelt.

15.—Es kommt hinzu, daß die freiberuflich Tätigen durch die Eigenart ihrer Tätigkeit in stärkerem Ausmaß als die Arbeitnehmer gezwungen sind, den menschlichen Kontakt mit breiten Bevölkerungsschichten zu suchen und zu pflegen. Dadurch ergeben sich vielfältige Aufwendungen, die zwar auf die Person des Steuerpflichtigen bezogen sind, aber dennoch nicht als Privataufwendungen im echten Sinne aufgefaßt werden können, sondern als „Betriebsaufwand“ bezeichnet werden müssen. Es liegt in der Natur der Sache, daß sich diese Aufwendungen nur schwer im einzelnen nachweisen und aufzeichnen lassen. Man muß ferner anerkennen, daß sich der Betriebskostencharakter dieser Aufwendungen nicht aus der Art der Aufwendungen als solcher ergibt, sondern nur aus dem Zusammenhang der Verausgabung erschließen läßt. Die Besonderheit der

selbständigen Berufstätigkeit hat zur Folge, daß die Werbung, die im Gewerbebetrieb regelmäßig mit Hilfe besonderer Maßnahmen erfolgt und in den Betriebsausgaben ihren Niederschlag findet, bei Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Berufstätigkeit ausschließlich von der Person des Steuerpflichtigen getragen werden muß.

16. Um zu verhüten, daß dieser Sachverhalt

- a) bei den Steuerpflichtigen eine Verpflichtung zu sehr eingehenden Aufzeichnungen auslöst und
- b) die Steuerverwaltungen zu schwierigen Überprüfungsarbeiten zwingt, die
- c) häufig zu nicht auflösbaren Meinungsverschiedenheiten führen müßten,

empfiehlt sich die Ablösung dieses im einzelnen schwer nachweisbaren Teils der Betriebsausgaben durch einen Pauschbetrag.

#### V. Historische Entwicklung von steuerbegünstigenden Vorschriften bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und selbständiger Arbeit gegenüber den anderen Einkunftsarten

##### A. Familienermächtigungen, Werbungskosten, Sonderausgaben

1. Im EStG vom 10. August 1925 (RGBl. I S. 189) waren vorgesehen
  - a) ein steuerfreier Einkommensteil (für alle Steuerpflichtigen) von 600 RM jährlich (§§ 52, 70),
  - b) ein Werbungskosten-Pauschbetrag (nur für Arbeitnehmer) von 180 RM jährlich (§ 70),
  - c) ein Pauschbetrag für Sonderausgaben (für alle Steuerpflichtigen) von 180 RM jährlich (§§ 51, 70),
  - d) folgende Familienermächtigungen:

bei Arbeit- bei anderen  
nehmern Steuerpfl.  
(§ 52 Abs. 1 (§ 52 Abs. 2)  
Ziff. 2, § 53,  
§ 70 Abs. 2)

	je 10 v. H. des um die unter a bis c bezeichneten Beträge verminderten Arbeitslohns, aber		je 8 v. H. des über 600 RM hinausgehenden Einkommens, aber	
	mindestens RM	höchstens RM	mindestens RM	höchstens RM
für die Ehefrau und jedes minderjährige Kind				
für die Ehefrau	120	800	100	540
für das 1. Kind	120	800	100	540
für das 2. Kind	240	800	180	540
für das 3. Kind	480	800	360	540
für das 4. und jedes weitere Kind	600	800	450	540

Die Familienermächtigungen für Arbeitnehmer waren also höher als für die anderen Steuerpflichtigen.

2. Im EStG vom 16. Oktober 1934 (RGBl. I S. 1005) waren die tariflichen steuerfreien Beträge (Existenzminimum, Familienermächtigungen) nicht besonders bezeichnet. Sie fanden ihre Berücksichtigung in der Einkommensteuertabelle bzw. Lohnsteuertabelle und waren grundsätzlich gleich hoch für alle Steuerpflichtigen (§ 32, § 39). Bei der Veranlagung wurde für Sonderausgaben als Mindestbetrag ein Pauschbetrag von 200 RM jährlich abgezogen (§ 10 Abs. 3), bei Arbeitnehmern außerdem für Werbungskosten als Mindestbetrag ein Pauschbetrag von 200 RM. In der Lohnsteuertabelle war für Werbungskosten und Sonderausgaben ein Pauschbetrag von zusammen rund 400 RM jährlich berücksichtigt.

## Die Steuerpflicht begann

bei	bei Arbeitnehmern bei einem Arbeitslohn von RM	bei veranlagten Steuerpflichtigen bei einem Einkommen von RM
Ledigen	960,96	560,—
Verheirateten ohne Kinder	1248,—	825,—
Verheirateten mit 1 Kind	1560,—	1125,—
Verheirateten mit 2 Kindern	1872,—	1425,—
Verheirateten mit 3 Kindern	2340,—	1925,—
Verheirateten mit 4 Kindern	3120,—	2550,—

3. Im EStG vom 27. Februar 1939 (RGBl. I S. 297) waren Pauschbeträge für Werbungskosten und Sonderausgaben grundsätzlich nicht vorgesehen; in der Lohnsteuertabelle waren aber für Werbungskosten und Sonderausgaben insgesamt etwa 400 RM berücksichtigt. Da sich die Streichung der Pauschbeträge in der Praxis nicht bewährt hatte, wurden sie durch die EStDV 1941 vom 7. Dezember 1941 (RGBl. I S. 751) mit je 200 RM jährlich für Werbungskosten und für Sonderausgaben wieder eingeführt. Die Steuerpflicht begann für einen ledigen Arbeitnehmer bei einem Arbeitslohn von 1014 RM jährlich, im übrigen bei den oben unter Nr. 2 angegebenen Beträgen.

4. Auf Grund der Anlage A zum Kontrollratsgesetz Nr. 12 vom 11. Februar 1946 (Steuer- und Zollblatt 1946 S. 2) waren vom 1. Januar 1946 an die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus selbständiger Arbeit bei der Veranlagung zur Einkommensteuer um 10 v. H., höchstens 1000 RM jährlich, zu kürzen. Diese Vorschrift wurde durch das Kontrollratsgesetz Nr. 61 vom 19. Dezember 1947 (Steuer- und Zollblatt 1948 S. 53) mit Wirkung vom 1. Januar 1948 an dahin geändert, daß bei den bezeichneten Einkunftsarten für berufliche und besondere Aufwendungen Beträge zwischen 468 RM und 780 RM (je nach der Höhe des Einkommens) abzuziehen waren. Für die Berechnung der Lohnsteuer galt die Anlage B zum Kontrollratsgesetz Nr. 12 in der Fassung des Kontrollratsgesetzes Nr. 61, die die besonderen Abzüge bereits in den Steuerbeträgen berücksichtigte.

5. Das Gesetz Nr. 64 zur vorläufigen Neuordnung von Steuern vom 22. Juni 1948 (Beilage 4 zum WiGBl. 1948) berücksichtigte in der Jahreslohnsteuertabelle für Werbungskosten und für Sonderausgaben einen Jahrespauschbetrag von je 312 DM, zusammen also 624 DM. Bei der Veranlagung wurde bei Arbeitnehmern für Werbungskosten und Son-

derausgaben ein Pauschbetrag von je 312 DM, bei anderen Steuerpflichtigen von je 200 DM berücksichtigt (Verordnung zur Änderung der EStDV vom 16. Oktober 1948 — WiGBl. 1948 S. 139).

6. Das EStG 1950 in der Fassung vom 28. Dezember 1950 (BGBl. 1951 I S. 1) berücksichtigt in der Jahreslohnsteuertabelle für Werbungskosten einen Pauschbetrag von 312 DM und für Sonderausgaben einen Pauschbetrag von 468 DM, zusammen also 780 DM, die auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern gewährt wurden. Bei der Veranlagung von anderen Steuerpflichtigen wird für Werbungskosten (bei bestimmten Einkunftsarten) und für Sonderausgaben ein Pauschbetrag von je 200 DM gewährt (EStDV in der Fassung vom 28. Dezember 1950 — BGBl. 1951 S. 22).

7. Durch das Erste Gesetz zur Vereinfachung des EStG vom 10. Dezember 1952 (BGBl. I S. 789) wird der Pauschbetrag für Sonderausgaben von 468 DM (vgl. oben Nr. 6) mit Wirkung vom 1. Januar 1953 an auf 624 DM erhöht, so daß in der Jahreslohnsteuertabelle nunmehr für Werbungskosten ein Pauschbetrag von 312 DM, für Sonderausgaben ein Pauschbetrag von 624 DM, zusammen 936 DM berücksichtigt sind, die auch bei der Veranlagung von Arbeitnehmern gewährt werden. Bei der Veranlagung von anderen Steuerpflichtigen wird für Werbungskosten (bei bestimmten Einkunftsarten) und für Sonderausgaben wie bisher ein Pauschbetrag von je 200 DM gewährt (EStDV 1953 vom 31. März 1954 — BGBl. I S. 67).

### B. Werbungskostenpauschbetrag für bestimmte leitende Angestellte

8. Der Finanzausschuß des Wirtschaftsrats hatte s. Z. angeregt, den Repräsentationsaufwand von leitenden Angestellten durch die Gewährung eines besonderen steuerfreien Pauschbetrags abzugelten. Auf Grund dieser Anregung war in einzelnen Ländern im Jahre 1949 für die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen angeordnet worden, daß es nicht beanstandet werden sollte, wenn Ausgaben, die den genannten Personen zur Bestreitung des ihnen entstehenden, durch die nichtselbständige Arbeit veranlaßten Aufwands dienen, bis zu 5 v. H. des laufenden Arbeitslohns, höchstens 3600 DM jährlich, als Werbungskosten geltend gemacht werden. Diese Regelung hat sich in der Praxis nicht bewährt. Sie ist vom Jahre 1950 an wieder aufgehoben worden.

### C. Pauschbetrag für Betriebsausgaben bei Einkünften aus freier Berufstätigkeit

9. Auf Grund der Verordnung vom 22. Oktober 1954 (BGBl. I S. 291) waren für die Jahre 1953 und 1954 bei der Ermittlung der Einkünfte aus einer freien Berufstätigkeit im Sinn von § 18 Abs. 1 Ziff. 1 EStG als Pauschbetrag für die Abgeltung von Betriebsausgaben, die zur Bestreitung des dem Steuerpflichtigen entstehenden, durch die freie Berufstätigkeit veranlaßten Aufwands dienen, und die ihrer Natur nach nicht oder nur unvollkommen nachgewiesen werden können, auf Antrag 5 v. H. der Betriebseinnahmen, höchstens jedoch 1200 DM im Jahr, abzusetzen. Der Pauschbetrag wird zusätzlich zu den nachgewiesenen Betriebsausgaben gewährt. Die Verordnung übernimmt die entsprechende Vorschrift des § 38 EStDV 1949 und 1950. Für die Zeit vom 1. Januar 1955 an wird der Pauschbetrag in gleicher Höhe auf Grund von § 18 Abs. 4 des EStG in der Fassung vom 21. Dezember 1954 (BGBl. I S. 441) gewährt.

### D. Einzelne, steuerbegünstigend wirkende Vorschriften

10. Aus den im EStG und in der LStDV bezeichneten steuerfreien Einnahmen sind hervorzuheben:

- a) Entschädigungen auf Grund arbeitsrechtlicher Vorschriften wegen Entlassung aus einem Dienstverhältnis (§ 3 Ziff. 8 EStG, § 6 Ziff. 6 LStDV),
  - b) Übergangsgelder und Übergangsbeihilfen auf Grund gesetzlicher Vorschriften wegen Entlassung aus dem Dienstverhältnis (§ 3 Ziff. 9 EStG, § 6 Ziff. 7 LStDV),
  - c) Heiratsbeihilfen bis 500 DM und Geburtsbeihilfen bis 300 DM (§ 3 Ziff. 13 EStG, § 6 Ziff. 9 LStDV),
  - d) Jubiläumsgeschenke nach Maßgabe des § 5 LStDV (§ 3 Ziff. 14 EStG),
  - e) Weihnachtswendungen bis 100 DM (§ 3 Ziff. 15 EStG, § 6 Ziff. 10 LStDV),
  - f) Trinkgelder, die ohne Rechtsanspruch gezahlt werden, bis 600 DM im Kalenderjahr (§ 19 Abs. 2 Ziff. 3 EStG, § 4 Ziff. 4 LStDV),
  - g) die gesetzlichen oder tariflichen Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, wenn der Arbeitslohn insgesamt 7200 DM im Kalenderjahr nicht übersteigt (§ 34 a EStG, § 32 a LStDV),
  - h) Stillgeld, das der Arbeitgeber im Umfang des Mutterschutzgesetzes einer Arbeitnehmerin gewährt (§ 6 Ziff. 9 a LStDV),
  - i) Kindergeld auf Grund des Kindergeldgesetzes (§ 6 Ziff. 12 LStDV),
  - k) Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung der Arbeitnehmer, soweit sie 312 DM im Kalenderjahr nicht übersteigen (§ 2 Abs. 3 Ziff. 2 LStDV, Abschn. 55 LStR).
11. Weitere steuerbegünstigende Vorschriften enthalten die Lohnsteuer-Richtlinien. Danach sind z. B. steuerfrei:
- a) Fehlgeldentschädigungen bis 30 DM monatlich bei Arbeitnehmern im Kassendienst (Abschn. 2 Abs. 2 Ziff. 2 LStR),
  - b) verbilligte Überlassung von Werkswohnungen, wenn die Verbilligung 20 DM monatlich nicht übersteigt (Abschn. 2 Abs. 2 Ziff. 4 LStR),
  - c) Unterstützungen an Arbeitnehmer im Rahmen des Abschn. 10 LStR,
  - d) Sachleistungen der Arbeitgeber bei Betriebsveranstaltungen im Rahmen des Abschn. 11 LStR,
  - e) unentgeltliche oder verbilligte Mahlzeiten im Betrieb nach Maßgabe des Abschn. 15 LStR,
  - f) unentgeltliche oder verbilligte Bereitstellung von Fahrzeugen zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Abschn. 25 Abs. 4 LStR).
12. Weitere Vergünstigungen:  
Von Vergütungen für Arbeitnehmer-Erfindungen wird die Lohnsteuer nur zur Hälfte erhoben (VO vom 6. Juni 1951 — BGBl. I S. 388; Abschn. 52 d LStR).

### VI. Stellungnahmen der Öffentlichkeit (Wiedergabe verschiedener Äußerungen)

#### A. Gründe der Kritik an dem gegenwärtigen Besteuerungsverfahren

Die Forderung nach einer angemessenen steuerlichen Entlastung der selbständig und nichtselbständig Tätigen ist während der letzten Jahre in der Öffentlichkeit stets von neuem erhoben worden. Als Ziel der angestrebten Maßnahmen wird, wie sich aus den folgenden Ausführungen ergibt, übereinstimmend die Angleichung der stärkeren steuerlichen Belastung der bezeichneten Personen an die steuerliche Belastung der Gewerbetrei-

benden herausgestellt. Zu beseitigende Ungleichheiten in der steuerlichen Belastung der beiden Gruppen werden nach den in der Öffentlichkeit vorgetragenen Meinungsäußerungen insbesondere in den folgenden Punkten, auf die teilweise schon in Abschnitt I hingewiesen worden ist, erblickt:

1. Die steuersparenden Möglichkeiten, die den Gewerbetreibenden in der elastischen Gestaltung der Gewinnermittlungsvorschriften zur Verfügung stehen, sind bei den selbständig und nichtselbständig Tätigen in der Regel nicht gegeben. Vor allem die Vorschriften über die Bewertung, die Absetzungen für Abnutzung und die Betriebsausgaben lassen den Gewerbetreibenden hinreichenden Spielraum, das Einkommen und damit die Einkommensteuer weitgehend zu beeinflussen. Dem Arbeitnehmer fehlt überdies die Möglichkeit eines dem Verlustvortrag entsprechenden Ausgleichs.
2. Dadurch, daß von den selbständig und nichtselbständig Tätigen das unter Nr. 1 bezeichnete legale Gestaltungsprivileg weitgehend nicht angewendet werden kann, entfällt auch zu einem großen Teil die Möglichkeit der Kapitalbildung. Es wird aber als eine selbstverständliche soziale Forderung angesehen, auch diesen, nur auf ihre Arbeitskraft angewiesenen Steuerpflichtigen die Schaffung einer gesicherten Existenzgrundlage zu ermöglichen.
3. Arbeitnehmern wird die Steuer von ihrem Arbeitslohn unmittelbar beim Empfang der Bezüge einbehalten, wogegen die Einkommensteuerpflichtigen nur vierteljährliche Vorauszahlungen leisten. Diese Vorauszahlungen entsprechen häufig nicht dem tatsächlichen Jahreseinkommen, so daß sich nach Durchführung der Veranlagung Abschlußzahlungen ergeben. Die Entrichtung der Abschlußzahlungen erfolgt in den meisten Fällen Monate oder, bei Betriebsprüfungen, auch Jahre nach dem Ende des Veranlagungszeitraums. Dadurch wird den Einkommensteuerpflichtigen im Ergebnis ein zinsloser Kredit gewährt, mit dem sie arbeiten und neues Einkommen erzielen können.

Zum Beweis für die bestehenden Ungleichheiten weist Wolkersdorf in den Mitteilungen des Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts der Gewerkschaften 1953 Heft 5 S. 91 ff.

darauf hin, daß nach statistischen Untersuchungen eine nicht unerhebliche Diskrepanz zwischen dem erzielten und dem versteuerten Einkommen bestehe. Diese soll in der Hauptsache durch Inanspruchnahme der legalen Steuervergünstigungen, überwiegend aber durch die „Flucht in die Betriebsausgaben“ veranlaßt worden sein. In den Diskussionsbeiträgen des Troeger-Ausschusses zur Großen Steuerreform (S. 15) werden die Ausführungen von Wolkersdorf im wesentlichen bestätigt. Auch der Troeger-Ausschuß stellt fest, daß das eingangs erwähnte Gestaltungsprivileg nur dem kleineren Teil der Steuerpflichtigen offenstehe, daß es für die Arbeitnehmer aber fast vollständig entfalle. Der Ausschuß kommt zu dem Schluß, daß eine Steuer, die so große Ungleichheiten zuläßt, nicht als sozial gerecht anerkannt werden könne. Die gleiche Auffassung wird von Albers („Verstöße gegen die Gerechtigkeit in der deutschen Einkommensteuer“ in den „Gewerkschaftlichen Monatsheften“ Heft 7, Juli 1953) vertreten. Der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen führt in seinem Beitrag zur Organischen Steuerreform (S. 17, 22) aus, daß die heutige Einkommensbesteuerung zu einer Zerteilung der Steuerpflichtigen in solche geführt habe, die durch die Gestaltung und Periodenabgrenzung ihrer Einkünfte die Höhe der Steuer beeinflussen können, und solche, denen derartige Möglichkeiten, wenn überhaupt, nicht annähernd in dem gleichen Maße zu Gebote stehen. Die Folge sei eine ungerechte Verteilung der Steuerlast und eine ungleichmäßige Heranziehung der verschiedenen Bevölkerungsschichten. Die ungleiche Chance zur Einkommens- und Steuergestaltung und die ungleichmäßige Verteilung der Steuerlast führten dazu, die Vermögensbildung der einen Gruppe übermäßig zu begünstigen, die der anderen dagegen in hohem Maße zu erschweren. Die zur Verwirklichung gerechterer Einkommens- und Vermögensverteilung besonders berufene Einkommensbesteuerung bewirke so unter den heutigen Verhältnissen nicht größere soziale Gerechtigkeit, sondern deren Gegenteil. Der Deutsche Gewerkschaftsbund weist in seinen Vorschlägen zu der Frage der Gewährung eines Ausgleichsfreibetrags darauf hin, daß die gleichmäßige steuerliche Behandlung aller Steuerpflichtigen eine der Grundvoraussetzungen einer sozialen Steuerpolitik sei. Zu diesem Grundsatz ständen die erheblichen Belastungsunterschiede, die auch nach dem

EStG 1955 zwischen Lohnsteuer- und Einkommensteuerzahlern bestehengeblieben seien, jedoch in Widerspruch. Eine grundsätzlich gleichartige Auffassung wird auch von der Deutschen Angestellten-Gewerkschaft und von anderen Arbeitnehmer-Organisationen vertreten.

#### *B. Abgrenzung des Personenkreises, für den eine Ausgleichsregelung in Betracht kommt*

In der Frage, welcher Personenkreis für die Einführung einer Ausgleichsregelung in Betracht kommen soll, besteht keine einhellige Meinung. Der Troeger-Ausschuß hat für die selbständig Tätigen eine Ausgleichsregelung abgelehnt, weil diese Personen bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ihre Betriebsausgaben in voller Höhe nachweisen und bei der Gewinnermittlung berücksichtigen könnten (S. 49 a. a. O.). Demgegenüber beantragte der Abgeordnete Eberhard (Stenographische Berichte S. 2856 D), daß gerade den selbständig Tätigen in irgendeiner Form eine steuerliche Möglichkeit gegeben würde, Unkosten, die beruflicher Art sind, aber nicht eindeutig als solche nachgewiesen und deshalb nicht abgesetzt werden können, geltend zu machen. Mit der gleichen Begründung fordert die Deutsche Angestellten-Gewerkschaft einen Freibetrag für Arbeitnehmer und führt hierzu aus, daß den gestiegenen Kosten, die zwar durch den Beruf verursacht wären, aber keine Werbungskosten darstellten (z. B. Kleidung bei Angestellten), bisher nicht Rechnung getragen worden sei. Die Abgeordnete Frau Beyer (Stenographische Berichte S. 2689 D, S. 2692 B, S. 2869 C), Seuffert (Stenographische Berichte S. 2691 A) und Dr. Miessner (Stenographische Berichte S. 2692 C, S. 2870) halten eine Schlechterstellung aus den unter A. bezeichneten Gründen sowohl bei den selbständig wie auch bei den unselbständig Tätigen für gegeben und befürworten deshalb eine Ausgleichsregelung für beide Personengruppen. Der Deutsche Gewerkschaftsbund begrüßt die inzwischen in § 18 Abs. 4 EStG 1955 aufgenommene Vorschrift über die Gewährung eines Freibetrags für selbständig Tätige und erhofft, daß seiner Forderung auf Einführung einer ähnlichen Regelung für Arbeitnehmer nunmehr auch entsprochen wird. Überhaupt wird der Freibetrag nach § 18 Abs. 4 EStG 1955 weitgehend nur im Zusammenhang mit einer entsprechenden Regelung zugunsten der Arbeitnehmer für berechtigt gehalten. So hat der Finanzausschuß des Bundesrates erklärt, daß,

wollte man an dem vom Bundestag beschlossenen Freibetrag für die Angehörigen der freien Berufe festhalten, es ein sozialpolitisches Gebot ersten Ranges wäre, den Arbeitnehmern ebenfalls einen Sonderfreibetrag zu gewähren (BR-Drucksache Nr. 397/1/54 vom 26. November 1954). Die gleiche Auffassung wird in der Literatur vertreten; in der Deutschen Steuerzeitung (Nr. 24 vom 15. Dezember 1954 S. 379) wird ausgeführt, daß sich der Freibetrag für die Angehörigen der freien Berufe jedenfalls dann auf die Dauer nicht rechtfertigen läßt, wenn er für die Lohnsteuerpflichtigen, für die er nach Ansicht der Diskussionsbeiträge eher begründet wäre, sicherlich aber ebenso begründet ist wie für die freien Berufe, nicht eingeführt wird.

#### *C. Lösungsvorschläge*

Die bisher in der Öffentlichkeit erörterten Vorschläge, die zu einer Lösung des in Rede stehenden Problems führen sollen, kommen zumeist zu dem Ergebnis, daß die beabsichtigte Angleichung am ehesten durch die Gewährung eines Freibetrags erreicht werden könnte. Über die Höhe des Freibetrags bestehen unterschiedliche Auffassungen.

Der Troeger-Ausschuß (S. 63 a. a. O.) hält einen Freibetrag von mindestens 5 v. H. und höchstens 10 v. H. der *Lohnneinkünfte* für gerechtfertigt, wobei diese v. H.-Sätze einen festen Höchstbetrag von 600 bis 1200 DM nicht übersteigen sollen. Den gleichfalls in Erwägung gezogenen Weg, die Angleichung durch einen ermäßigten Lohnsteuertarif, dessen Steuersätze unter denen des Einkommensteuertarifs liegen, herbeizuführen, hält der Ausschuß nicht für gangbar. Eine allgemeine Tarifsenkung um einen bestimmten Hundertsatz würde nach Auffassung des Ausschusses das gesteckte Ziel insofern überschreiten, als sie die Progression des Tarifs stärker als erforderlich abflachen würde und ein besonderer Tarif mit der Forderung nach einfacher Gestaltung der Verwaltungsarbeit schwer vereinbar wäre.

Auch der Wissenschaftliche Beirat beim Bundesministerium der Finanzen hat die Möglichkeit untersucht, die bestehenden Ungleichmäßigkeiten in der Effektivbelastung durch eine Differenzierung der Steuersätze auszugleichen. Er kommt jedoch zu der Erkenntnis, daß eine solche Lösung nicht empfehlenswert sei, weil sie Gesetzgebung und Verwaltung von der entscheidenden Aufgabe ablenken würde, die möglichst genaue und

gleichmäßige Anwendung eines für alle Einkunftsarten einheitlichen Tarifs zu gewährleisten (a. a. O. S. 43). Statt dessen schlägt er in seiner Stellungnahme zur Steuerreform (Bundesanzeiger Nr. 83 vom 30. April 1955 S. 4) einen Freibetrag von 5 v. H. der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vor, der ihm angemessen erscheint, um die mit dem Lohnabzugsverfahren als solchem unvermeidlich verbundenen Härten zu mildern. Dabei soll jedoch ein absoluter Mindest- und Höchstbetrag bestimmt werden.

Frau Abgeordnete Beyer hat in der Zweiten und Dritten Lesung des Steuerneordnungsgesetzes (Stenographische Berichte S. 2689 D, S. 2869) namens der SPD-Fraktion einen Freibetrag von 5 v. H. der Einkünfte aus selbständiger oder nichtselbständiger Arbeit, mindestens jedoch 240 DM und höchstens 600 DM im Kalenderjahr, vorgeschlagen.

Der Vorschlag des Deutschen Gewerkschaftsbundes ist auf einen Freibetrag von 5 v. H. des Bruttoarbeitslohns, mindestens aber 480 und höchstens 1200 DM, gerichtet. Der Freibetrag soll jedoch dann nicht gewährt werden, wenn der in Betracht kommende Arbeitnehmer zur Einkommensteuer zu veranlagten ist, weil sein Einkommen 24 000 DM oder mehr beträgt (§ 46 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 1955). Ursprünglich hatte der DGB einen Sonderfreibetrag von 10 v. H. des Bruttoarbeitslohns bis zu einer Höhe von 1200 DM im Kalenderjahr (Stellungnahme des DGB zu den Finanz- und Steuergesetzentwürfen der Bundesregierung vom 12. Juni 1954) vorgeschlagen. Diesen Vorschlag führt auch Wolkersdorf in den Mitteilungen des Wirtschaftswissenschaftlichen Instituts der Gewerkschaften 1954 Heft 6 S. 131 an, beschränkt aber aus haushaltsmäßigen Rücksichtnahmen den Vorschlag auf einen festen Betrag von 240 DM, sofern der Arbeitnehmer nicht mehr als 24 000 DM Einkommen hat. In diesem Zusammenhang erscheint die Äußerung des DGB bemerkenswert, wonach nur bei Anerkennung dieser Forderung die derzeitige Höhe der Pauschbeträge für Werbungskosten und Sonderausgaben zu rechtfertigen wäre.

Die Deutsche Angestellten-Gewerkschaft hält in ihrer Stellungnahme zur Großen Steuerreform vom Mai 1954 einen steuerfreien Betrag, der sich aus einem bestimmten Vomhundertsatz des Einkommens ergibt, als Ausgleichsregelung nicht für geeignet. Nach ihrer Auffassung würde bei mittleren und kleinen

Einkommen die Anwendung eines Vomhundertsatzes nur zu einer unwesentlichen Steuerersparnis führen, während die Beziehung höherer Einkommen über die Progression zu einem weitaus größeren steuerlichen Vorteil gelangen würden. Die DAG gibt deshalb einem festen Freibetrag von 100 DM monatlich den Vorzug, wobei sie ausdrücklich darauf hinweist, daß ein solcher Freibetrag in keinem Zusammenhang mit dem Pauschbetrag für Werbungskosten steht.

Der Forderung des Abgeordneten Eberhard nach einem Freibetrag für die Angehörigen der freien Berufe in Höhe von 5 v. H. der Einnahmen aus der freien Berufstätigkeit, höchstens 1200 DM jährlich (Stenographische Berichte S. 2856), ist durch Vorschrift in § 18 Abs. 4 EStG 1955 entsprochen.

## VII. Regelungen im Ausland

1. Für die Frage einer Sonderbehandlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit und nichtselbständiger Arbeit im Rahmen der Einkommensbesteuerung bietet das ausländische Steuerrecht nur wenig Anregungen.

Grundsätzlich unterliegen in allen Staaten die Einnahmen aus Löhnen, Gehältern und sonstigen Bezügen aus einem Dienstverhältnis sowie aus freien Berufen mit den Bruttobeträgen abzüglich der Aufwendungen zu ihrer Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einkommensbesteuerung. Zu diesen Aufwendungen gehören in der Regel die Ausgaben des Arbeitnehmers für Arbeitsmittel (Werkzeuge, übliche Berufskleidung, Fahrtkosten zum und vom Arbeitsplatz) und die Beiträge zu Pensions- und Sozialversicherungskassen. Hierin kommt zum Ausdruck, daß zumindest im Prinzip der Einkommensbegriff für die Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit — abgesehen von den im Objekt liegenden Unterschieden — mit dem Einkommensbegriff für die übrigen Einkünfte übereinstimmt.

2. Im Rahmen des Gesamtsteuersystems wird eine unterschiedliche Belastung der verschiedenen Einkommensbezieher in der Weise erzielt, daß neben der für alle Einkunftsarten nach gleichen Grundsätzen veranlagten allgemeinen Einkommensteuer eine allgemeine *Vermögensteuer* (skandinavische Länder, Schweiz) erhoben wird.

3. Einen *offenen allgemeinen Arbeitnehmerfreibetrag* (linear 15 v. H.) kennt nur das *französische Einkommensteuerrecht*, das mit

den diesbezüglichen Bestimmungen in Nr. 6 kurz dargestellt wird.

In *Österreich* gibt es, ähnlich wie früher in der Bundesrepublik, einen besonderen Landarbeiterfreibetrag.

Dieser beträgt in S für	Ledige	Alle übrigen
wöchentlich	30	45
monatlich	130	195
Jährlich	1560	2340

Abzüge für Arbeitseinkommen kennt auch das *britische und belgische Steuerrecht*. In beiden Fällen hat aber diese Begünstigung nicht einen Arbeitnehmerfreibetrag zum Inhalt, da hier der Begriff „Arbeitseinkommen“ alle Einkünfte umfaßt, die nicht reine Kapitaleinkünfte sind. Der Abzug für Arbeitseinkommen beträgt in Belgien bei der ergänzenden Personalsteuer (*impôt complémentaire personnel*) 15 v. H., in Großbritannien bei der *Income Tax*  $\frac{2}{5}$  des veranlagten Einkommens. Er darf aber in Belgien 30 000 bfrs., in Großbritannien 450 £ nicht übersteigen.

4. *Werbungs- und Sonderausgabenpauschalen* gibt es neben dem Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland auch in dem Steuerrecht der *meisten ausländischen Staaten*. Ihr Zweck ist allerdings in der Regel weitgehend der, daß man die kostspielige und unrentable Veranlagung kleiner und kleinster Einkommen vermeiden und einen Steuerabzug an der Quelle ermöglichen will. Es ist schwer festzustellen, ob diese Pauschalen in dem Fall eines einzelnen Steuerpflichtigen oder generell in dem Steuerrecht eines bestimmten Staates zu hoch angesetzt sind und evtl. einen *Sonderfreibetrag für Arbeitnehmer in verdeckter Form* enthalten. Im allgemeinen sind in anderen Ländern die Pauschalen verhältnismäßig niedrig angesetzt, so daß kaum ein verdeckter Sonderfreibetrag für Arbeitnehmer angenommen werden kann.

Es seien folgende Beispiele von *Werbungskostenpauschalen* angeführt:

#### *Österreich*

Pauschal für Werbungskosten 1955 = 221 S, 1956 = 247 S, 1957 = 273 S pro Jahr. Daneben Höchstsatz für Sonderausgaben, wobei sich deren Inhalt im wesentlichen mit den Sonderausgaben deutschen Rechts deckt.

#### *Niederlande*

Pauschal für Werbungskosten und persönliche Lasten = 5 v. H. der Einnahmen, jedoch mindestens 120 hfl. und höchstens 600 hfl. pro Jahr.

#### *Dänemark*

Pauschal für die Ausgaben in Verbindung mit Einnahmen aus Arbeit = 400 dkr. jährlich, doch höchstens 10 v. H. der Einnahmen. Ggf. erhöht sich das Pauschale um ein Sonderpauschale für Arbeitskleidung, Verpflegungsausgaben bei Nachtarbeit und Überstunden.

#### *Belgien*

Pauschale für Werbungskosten in Höhe von 25 v. H. der Bruttobezüge abzüglich der für Pensionen und Sozialversicherungskassen einbehaltenen Beträge; dieses Pauschale darf jedoch pro Jahr 60 000 bfrs. zuzüglich des Betrages der abzugsfähigen Steuern nicht übersteigen.

#### *Schweiz*

Die Werbungskosten werden bei den Einkommensteuern der Kantone durch verschiedene hohe Vomhundertsätze mit Begrenzung durch unterschiedliche absolute Beträge abgegolten. Die unterschiedlichen Sätze ergeben sich zum Teil daraus, daß die Beiträge zu den Sozialversicherungs- und Pensionskassen teils im Pauschale enthalten sind, teils vor Anwendung des Pauschales von den Bruttoeinnahmen in Abzug gebracht werden.

#### *Frankreich*

Pauschale für die zur Ausführung der pflichtmäßigen Dienstleistungen notwendigen Aufwendungen = 10 v. H. der 500 000 ffrs. nicht übersteigenden und 5 v. H. der darüber hinausgehenden Einnahmen abzüglich der Beiträge zu den Pensions- und Sozialversicherungskassen.

5. Ein *Sondersteuersatz bzw. -tarif für Arbeitseinkommen* findet sich insbesondere in Staaten, welche die Einkommen durch ein Schedulensteuersystem erfassen und für die einzelnen Schemata nach dem Grade der Fundierung der Einkünfte abgestufte Steuersätze festsetzen. Hier sei das *italienische Beispiel* angeführt:

Kategorie	Einkunftsart	Steuerfreibetrag in Lire	Steuersatz in v. H.
A	Kapitaleinkünfte	—	22
B	Einkünfte aus der Kombination von Kapital und Arbeit (Industrie und Handel)	240 000	Einkommensteil 240 000 bis 960 000 L 9 v. H. über 960 000 L 18 v. H.
C 1	Einkünfte aus freien Berufen und Handwerk	240 000	Einkommensteil 240 000 bis 960 000 L 4 v. H. über 960 000 L 8 v. H.
C 2	Löhne und Gehälter aus privaten Dienstverhältnissen		

6. Einen *echten allgemeinen Arbeitnehmerfreibetrag* gibt es in *Frankreich*. Hier unterliegen die Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Arbeit im Rahmen einer Gesamteinkommensbesteuerung grundsätzlich dem *Impôt sur le revenu des personnes physiques*, die sich aus einer *taxe proportionnelle* und einer *surtaxe progressive* zusammensetzen.

Die Erhebung der *Proportionalabgabe* von Löhnen und Gehältern ist seit 1951 suspendiert. Statt dessen haben alle physischen und juristischen Personen, welche Gehälter oder Löhne auszahlen, einen Pauschbetrag von 5 v. H. der durch sie in bar oder natura ausgezahlten Gehälter, Löhne und Nebeneinkünfte zu ihren eigenen Lasten an das Schatzamt abzuführen. Das gleiche gilt für den Staat, die öffentlichen Körperschaften oder sonstigen Pensionskassen hinsichtlich der von ihnen gezahlten Ruhepensionen. In diesem Falle beträgt der Pauschbetrag jedoch 3 v. H. Da die Pauschbeträge von 5 und 3 v. H. von den ausgezahlten Bezügen nicht in Abzug gebracht werden dürfen, trägt die Proportionalabgabe zur Zeit den Charakter einer Lohnsummensteuer.

Für die übrigen Einkünfte beträgt der Satz der Proportionalabgabe 18 v. H., der sich für die ersten 300 000 ffrs. der landwirtschaftlichen, kaufmännischen und industriellen Gewinne und für die ersten 440 000 ffrs. der Gewinne der kleinen Handwerker und freien Berufe auf 5 v. H. ermäßigt.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit genießen gegenüber den anderen Einkünften bei der Progressivabgabe keinerlei Begünstigungen.

Bemessungsgrundlage der *Progressivabgabe* ist das Gesamteinkommen, über das der Steuerpflichtige verfügt. Das Gesamteinkommen ergibt sich aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte, welche grundsätzlich nach denselben Regeln wie bei der Proportionalsteuer zu ermitteln sind, abzüglich verschiedener Aufwendungen, welche noch nicht bei der Veranlagung zur Proportionalsteuer berücksichtigt wurden.

Für die Löhne und Gehälter, deren Besteuerung durch die Proportionalabgabe zur Zeit suspendiert ist, gelten folgende Vorschriften: Das der Steuer zu unterwerfende Einkommen ist gleich dem Grundbetrag der Gehälter, Löhne, Pensionen und lebenslänglichen Renten, erhöht um alle Nebenbezüge in Geld oder natura, vermindert um die

obligatorischen oder fakultativen Beiträge zu Pensionen und Sozialversicherungskassen und um die für die Ausführung der pflichtmäßigen Dienstleistungen notwendigen Aufwendungen wie beispielsweise die Kosten für Arbeitsgeräte und Kleidung, Fahrtkosten zum Arbeitsort, Kosten für Bücher und Publikationen, die für die Ausübung des Berufes benötigt werden. Der Abzug für die zweitgenannte Kostenkategorie wird pauschal auf 10 v. H. der 500 000 ffrs. nicht übersteigenden und auf 5 v. H. der darüber hinausgehenden Einnahmen abzüglich der Beiträge zu den Pensions- und Sozialversicherungskassen festgesetzt. Für einige Berufe, bei denen die Unkosten offenkundig höher sind, wird der Abzug eines zusätzlichen Pauschalsatzes gestattet, z. B. für das fliegende Personal der zivilen Luftfahrt, für Journalisten, Redakteure, Pressephotographen und Handelsreisende in Höhe von 30 v. H., für Schauspieler und Musiker, für Taxichauffeure in Höhe von 20 v. H., für Forstarbeiter, Untertagearbeiter in den Bergwerken und Taucher in Höhe von 10 v. H., für Arbeiter in Zeitungsdruckereien, die bei Nacht arbeiten, in Höhe von 5 v. H. der Bruttoeinnahmen. Alle Steuerpflichtigen sind berechtigt, den Betrag ihrer tatsächlichen Unkosten nachzuweisen und in ihrer tatsächlichen Höhe als Abzug in Anspruch zu nehmen. Das derart ermittelte Nettoeinkommen wird nur zu 85 v. H. der Progressivabgabe unterworfen. Dies kommt einem zusätzlichen Abzug von 15 v. H. für reine Arbeitseinkommen (Löhne, Gehälter, Pensionen und Leibrenten) gleich.

Die Einkünfte aus selbständiger und unselbständiger Arbeit genießen somit gegenüber den anderen Einkünften Vorteile.

## VIII. Lösungsvorschlag

Nach den Vorüberlegungen würde es der Forderung nach Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Einkommensbesteuerung widersprechen, wenn man den Steuerpflichtigen mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen besonderen Freibetrag zum Ausgleich der fehlenden Fundierung ihrer Einkünfte gewähren wollte. Art und Umfang der Fundierung der Einkünfte müssen vielmehr für jeden einzelnen Steuerpflichtigen gesondert beurteilt werden. Sie werden steuerlich daher am objektivsten durch eine Vorbelastung des Vermögens berücksichtigt. In dieser Hinsicht erscheint eine Änderung des bestehenden Rechtszustands nicht erforderlich.

Auf der anderen Seite muß anerkannt werden, daß zwar nicht vom Begriff her, wohl aber infolge der Schwierigkeiten einer klaren Grenzziehung zwischen Betriebsaufwand und Privataufwand im Gewerbe usf. sowie infolge der überlegenen Nachweismöglichkeiten der buchführenden Betriebe eine tatsächliche Benachteiligung der Arbeitnehmer im Rahmen der Einkommensbesteuerung bei den Werbungskosten eintritt. Da diese Benachteiligung der Arbeitnehmer lediglich in der Vergleichbarkeit von Werbungskosten und Betriebsausgaben begründet ist, kann sie nicht durch die Gewährung eines allgemeinen Freibetrags beseitigt, sondern nur durch Sondermaßnahmen behoben werden, die sich auf die Erfassung und steuerliche Behandlung der Werbungskosten beziehen.

Diese Überlegungen führen zu dem Vorschlag, die Benachteiligung der Arbeitnehmer durch entsprechende Bemessung des Werbungskostenpauschbetrags zu überbrücken. Der Ausgleichsbetrag kann aber der Natur der Sache nach die Höhe von 200 bis 300 DM nicht überschreiten. Es wird vorgeschlagen, ihn auf 240 oder 250 DM zu bemessen.

Höhere Beträge lassen sich im Rahmen der Werbungskosten sachlich nicht begründen. Sie müssen deshalb abgelehnt werden, weil sie zu einer Auflösung der Grundprinzipien führen würden, durch welche eine gleichmäßige und gerechte Einkommensbesteuerung für alle Wirtschaftszweige und Berufsgruppen gesichert wird. Man könnte höhere Beträge nur mit „sozialem“ Argumenten begründen, hätte aber mit dieser Begründung die Einheitlichkeit und Gleichmäßigkeit der Einkommensbesteuerung preisgegeben — und zwar mit allen Konsequenzen, die ein solcher Schritt notwendigerweise nach sich ziehen müßte. Die zu ergreifende Maßnahme muß dem Zwecke dienen, zur Zeit bestehende Ungleichmäßigkeiten zu beseitigen. Würde man sie in die Form eines allgemeinen Arbeitnehmerfreibetrags kleiden, so würde sie aber — im Grundsatz — neue Ungleichmäßigkeiten schaffen.

Die Erhöhung des Werbungskostenpauschbetrags erscheint — abgesehen von den sachlichen und systematischen Bedenken, die ge-

gen die Gewährung eines allgemeinen Freibetrags für Arbeitnehmer sprechen — auch deshalb als eine zweckmäßige Lösung, weil sie gleichzeitig zu einer Verwaltungsvereinfachung führt. Sie hat zur Folge, daß sich die Fälle erheblich vermindern, in denen die Werbungskosten individuell berücksichtigt werden müssen; durch die Vorschriften des Gesetzes zur Neuordnung von Steuern ist deren Anzahl nicht unerheblich erhöht worden.

Der bei Verwirklichung dieses Vorschlags eintretende Steuerausfall ist mit 300 bis 350 Millionen DM zu veranschlagen. Dabei ist berücksichtigt, daß ein Teil der heute individuell geltend gemachten Werbungskosten (insbesondere für die Benutzung von Kraftfahrzeugen) bei einer Erhöhung des Pauschbetrags für Werbungskosten in Fortfall kommt. Die Höhe des zu erwartenden Steuerausfalls zeigt zugleich, daß höhere Einzelbeträge auch finanzwirtschaftlich nur schwer zu rechtfertigen sein würden. Die Gewährung eines „Freibetrags“ in Höhe von 600 DM an alle Arbeitnehmer würde einen Steuerausfall von rd. 1,2 Milliarden DM verursachen. Abgesehen von den sachlichen Gegengründen ließe sie sich also auch finanzwirtschaftlich nicht rechtfertigen.

Der Pauschbetrag, der den Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit in Analogie zu dem Vorgehen bei den Arbeitnehmern zu gewähren ist, wird nach dem geltenden Recht den Angehörigen freier Berufe in Höhe von 5 v. H., höchstens 1200 DM jährlich je Steuerpflichtigen, zugebilligt. Es ergibt sich aus der Unterschiedlichkeit der Verhältnisse (durchschnittliche Einkommenshöhe, Eigenart der Aufwendungen), daß er relativ höher bemessen werden muß als der zusätzliche Werbungskostenpauschbetrag der Arbeitnehmer. Der jetzige Pauschbetrag dürfte in seinem Spitzensatz überhöht sein. Damit ein besser ausgewogenes Verhältnis zwischen dem zusätzlichen Werbungskostenpauschbetrag für die Arbeitnehmer und dem Pauschbetrag für die Steuerpflichtigen mit Einkünften aus selbständiger Arbeit entsteht, wird vorgeschlagen, die Höchstgrenze des Pauschbetrags künftighin auf 600 DM zu bemessen. Die Beschränkung auf die Angehörigen freier Berufe sollte beibehalten werden.