

Johannes Hackmann

Der Sonderausgabenabzug nach dem Lebenspartnerschaftsergänzungsgesetz

Ende 2000 hat der Bundestag ein Ergänzungsgesetz zum Lebenspartnerschaftsgesetz verabschiedet, das demnächst in den Vermittlungsausschuss kommt. Ziel dieses Ergänzungsgesetzes ist, die steuerliche Diskriminierung von gleichgeschlechtlichen Gemeinschaften zu beenden. Wie sind die damit verbundenen steuerrechtlichen Regelungen zu beurteilen? Lassen sie sich grundsätzlich rechtfertigen?

Der Bundestag hat im Rahmen seiner Bemühungen um eine „Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften“ am 10.11.2000 eine Regelung beschlossen, nach der unbeschränkt einkommensteuerpflichtige – gleichgeschlechtliche – Lebenspartner, die im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes eine (eingetragene) Lebenspartnerschaft eingegangen sind¹, Unterhaltsleistungen zugunsten ihres Lebenspartners als Sonderausgaben geltend machen können, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt und wenn der Empfänger den Abzugsbetrag bei sich (gemäß § 22 Nr. 1a EStG) als „Einkünfte aus Unterhaltsleistungen“ versteuert (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der vom Bundestag beschlossenen Fassung).

Im Prinzip soll für Lebenspartner damit die Verfahrenslogik des so genannten Realsplittings zur Anwendung kommen, wie sie das deutsche Einkommensteuerrecht seit 1979 für geschiedene und getrennt lebende Ehegatten kennt. Anders als analog für Ehegatten ist die Anwendung dieses Verfahrens jedoch nicht auf die Fälle einer Aufhebung einer Lebenspartnerschaft oder eines dauernden Getrenntlebens beschränkt. Auch für zusammenlebende Lebenspartner soll das Verfahren des Sonderausgabenabzugs – und somit nicht ein dem Ehegattensplitting nachempfundenen Partnerschaftssplitting – zur Anwendung kommen. In diesem Fall wird jedoch ein Höchstbetrag bis zu 40 000 DM gewährt, während im Trennungsfall – dem gültigen Recht für geschiedene und getrennt lebende Eheleute entsprechend – eine Begrenzung auf 27 000 DM vorgesehen ist.

Außerdem besteht im Falle des Zusammenlebens der Lebenspartner eine rechtliche Vermutung bezüglich der Höhe der Unterhaltsleistungen. Sie gelten von dem Lebenspartner mit dem höheren Gesamtbetrag der

Einkünfte bis zur Höhe der Hälfte des Differenzbetrages zu dem niedrigeren Gesamtbetrag der Einkünfte des anderen Lebenspartners als erbracht.

Zum Vorhaben

Die vom Bundestag beschlossene Regelung ist (noch) nicht rechtskräftig, da es sich beim Ergänzungsgesetz zum Lebenspartnerschaftsgesetz – im Unterschied zu dem zum 1. August 2001 in Kraft getretenen Hauptgesetz – um ein zustimmungspflichtiges Gesetz handelt und der Bundesrat dem Gesetz noch nicht zugestimmt, sondern den Vermittlungsausschuss angerufen hat. Im Folgenden geht es um eine Prüfung des beschlossenen Sonderausgabenabzugs nur für Lebenspartner, die in einer eingetragenen Lebenspartnerschaft zusammenleben. Die „scheidungsrechtlichen Regelungen“ werden also nicht erörtert. Dabei interessiert zunächst die „steuertechnische bzw. handwerkliche Qualität“, wobei das verfolgte Regelungsziel grundsätzlich anerkannt und obendrein angenommen wird, dass die Rechtfertigungsargumente für dieses Regelungsziel tragfähig sind².

Im Anschluss daran wird die an sich vorrangige Frage erörtert, ob sich die verabschiedeten Regelungen (nach Eliminierung ihrer handwerklichen Fehler) prinzipiell rechtfertigen bzw. begründen lassen. Eine Behandlung dieser Frage ist mit einer Reihe – allerdings miteinander verknüpfter – methodischer Schwierigkeiten verbunden. Ob sich die Regelungen begründen lassen oder nicht, ist eine Werturteilsfrage, und von vornherein ist hier keine Einhelligkeit der Auffassungen

¹ Wenn im Folgenden von „Lebenspartnern“ die Rede ist, sind damit – sofern sich kontextuell nichts anderes ergibt – Lebenspartner im Sinne dieses Gesetzes gemeint.

² Angesichts der über kurz oder lang wohl doch – auch der SPD-Parteitag in Nürnberg hat jüngst (am 21.11.2001) eine Überprüfung des Ehegattensplittings beschlossen – zu erwartenden Reform der Ehegattenbesteuerung, für die die derzeit für Lebenspartner vorgesehene Sonderausgabenabzugsregelung als Vorbild dienen könnte, verdient eine Erörterung der handwerklichen Mängel dieser Regelung durchaus eine über den Sonderausgabenabzug des Lebenspartnerschaftsgesetzes hinausreichende Beachtung.

Prof. Dr. Johannes Hackmann, 61, lehrt Volkswirtschaftslehre am Institut für Finanzwissenschaft an der Universität der Bundeswehr in Hamburg.

zu erwarten. Außerdem lässt sich diese Frage – selbst wenn hinsichtlich der involvierten Werturteile kein Dissens bestünde – konsenshaft nur auf der Basis einer hinreichend entwickelten und allgemein akzeptierten normativen Steuerverteilungstheorie klären. Nach meinem Urteil gibt es jedoch keine solche Theorie, die für die hier interessierenden Fragen eindeutige Antworten zu geben vermöchte³.

Gleichwohl ist es trotz dieser methodischen Schwierigkeiten möglich, die vorgefundenen Rechtfertigungsargumente auf ihre kohärente Verträglichkeit mit sonst anzutreffenden einkommensteuerlichen Regelungen wie auch deren innere Schlüssigkeit zu überprüfen. In diesem Sinne wird hier verfahren. Überprüfungsmaßstab sind die im Einkommensteuerrecht sonst zu findenden Berücksichtigungen von Unterhaltsleistungen wie auch die (Splitting-)Regelung zur Ehegattenbesteuerung und die dafür aufgebotenen Rechtfertigungsargumente.

Verfahrenserläuterungen

Nach der vom Bundestag beschlossenen Regelung wird vermutet, dass im Falle einer gelebten Lebenspartnerschaft der Lebenspartner mit dem höheren Gesamtbetrag der Einkünfte für seinen Lebenspartner Unterhaltsleistungen bis zur Höhe der Hälfte der Differenz zum Gesamtbetrag der Einkünfte dieses Partners erbringt. Die Begrenzung der Abzugsfähigkeit auf diesen – aus sprachlichen Vereinfachungsgründen hier nachfolgend zumeist als hälftige Einkünfte-Differenz bezeichneten – Betrag ist nicht unproblematisch, weil ein Abzug der Hälfte der Einkünfte-Differenz bei dem einen und seine Versteuerung bei dem anderen Lebenspartner nicht die Steuerschuld beider minimiert. Sofern die oberste Abzugsgrenze in Höhe von 40 000 DM nicht greift, wäre für eine Minimierung der gemeinsamen Steuerschuld hingegen (bei durch nicht sinkende Grenzsteuersätze gekennzeichneten Steuertarifen) grundsätzlich die Hälfte der Differenz der zu versteuernden Einkommen abzuziehen – und zwar der („provisorischen“) zu versteuernden Einkommen⁴, wie sie sich für die beiden Partner ohne den hier interessierenden Sonderausgabenabzug und ohne Hinzurechnung des abgezogenen Betrags beim anderen Partner erge-

ben würden⁵.

Nur ein solcher Abzug hat den „Splittingeffekt“ zur Folge, dass beide Partner der Einkommensteuer ein gleich hohes zu versteuerndes Einkommen zu unterwerfen haben. Dies bedeutet zugleich, dass Lebenspartner, die einen solchen steuergünstigsten Abzug vereinbaren, damit in der steuertariflichen Belastungslogik mit Ehegatten gleichgestellt sind, deren Einkommen nach dem Splittingtarif besteuert wird.

Begrenzt der Höchstbetrag von 40 000 DM die Abzugsmöglichkeiten, bestünde tariflogisch gleichwohl keine Gleichstellung von Lebenspartnern und Ehegatten. Dies lässt sich auch so interpretieren, dass mit der beschlossenen Sonderausgabenabzugsregelung für Lebenspartner im Effekt eine Splittingbegrenzung eingeführt ist. Allerdings ermöglicht diese Begrenzung bei dem gegenwärtig (2001) gültigen Steuertarif ohne Ergänzungsabgabe und Kirchensteuer immer noch eine maximale Steuerersparnis in Höhe von 12 808 DM pro Jahr (gegenüber dem maximalen Splittingvorteil beim Ehegattensplitting in Höhe von gegenwärtig 19 299 DM).

Die maximale Steuerersparnis für Lebenspartner wird realisiert, wenn der Partner mit dem höheren Einkommen ohne Abzug ein provisorisches zu versteuerndes (Jahres-)Einkommen von mindestens 147 568 DM erreicht und das des anderen Null ist. Keinen Steuervorteil erhalten Lebenspartner mit gleich hohen Grenzsteuersätzen. Konkret ist dies also der Fall, wenn beide (ohne Anwendung der Abzugsregelung) ein gleich hohes zu versteuerndes Einkommen oder unterschiedlich hohe Einkommen in der gleichen steuertariflichen Proportionalzone (also beide zwischen 0 und 14 093 DM, zwischen 14 094 und 18 089 DM oder beide mehr als 107 567 DM) ausweisen würden.

⁵ E_m und E_w seien die „provisorischen zu versteuernden Einkommen“ einerseits des mehr- und andererseits des weniger verdienenden Lebenspartners und G_m bzw. G_w seien die entsprechenden Gesamtbeträge der Einkünfte und A_m und A_w die Differenz zwischen dem jeweiligen Gesamtbetrag der Einkünfte und dem provisorischen zu versteuernden Einkommen. Bekanntermaßen wird die gemeinsame Steuerschuld beider grundsätzlich minimiert, wenn die definitiven zu versteuernden Einkommen beider (E_m und E_w) gleich hoch sind. Kann die Hälfte der Differenz der provisorisch zu versteuernden Einkommen als (zusätzliche) Sonderausgaben geltend gemacht werden, ergibt sich für den Lebenspartner mit dem höheren provisorischen zu versteuernden Einkommen ein definitiv zu versteuerndes Einkommen in Höhe von

$$E_m = \frac{p}{2} E_m - \frac{p}{2} E_w = \frac{p}{2} E_m + \frac{p}{2} E_w .$$

Versteuert der Lebenspartner den Abzugsbetrag, resultiert für ihn ein definitiv zu versteuerndes Einkommen in Höhe von

$$E_w = \frac{p}{2} E_w + \frac{p}{2} E_m = \frac{p}{2} E_m + \frac{p}{2} E_w .$$

Bei einer sich an der Höhe der provisorischen zu versteuernden Einkommen orientierenden Abzugsregelung hätten beide – der Logik des Splittingtarifs mit einem Splittingdivisor in Höhe von zwei entsprechend – ein gleich hohes Einkommen zu versteuern, sofern keine (sonstigen) Begrenzungen vorgesehen sind.

³ Für den Versuch zur Entwicklung einer – wenigstens in sich konsistenten gemeinwohlorientierten – Theorie siehe jedoch meine Abhandlung; J. Hackmann: Ehegatten- und Familienbesteuerung. Auf der Suche nach einer konzeptionell überzeugenden Lösung für den Rahmen einer Einkommensteuer (in Vorbereitung).

⁴ Das zu versteuernde Einkommen wird (im Wesentlichen) dadurch ermittelt, dass vom Gesamtbetrag der Einkünfte unter anderem geltend gemachte Kinderfreibeträge, außergewöhnliche Belastungen, Sonderausgaben und bestimmte (interperiodische) Verlustabzüge abgezogen werden.

Ausrichtung an der Hälfte der Einkünfte

Wenn es mit Blick auf eine Minimierung der gemeinsamen Steuerschuld auf die Hälfte der provisorischen zu versteuernden Einkommen ankommt und nicht auf die Hälfte der Einkünfte, so stellt sich als erstes die Frage, weshalb gleichwohl auf die Hälfte der Einkünfte abgestellt wurde. Die Erklärung dafür ist vermutlich in steuerrechtlichen Systematisierungsbemühungen zu suchen. Die Systematik der steuerrechtlichen Einkommensbegriffe kennt den Begriff des Gesamtbetrags der Einkünfte, aber nicht den eines – wie hier so genannten – provisorischen zu versteuernden Einkommens. Ein solcher Begriff hätte erst eingeführt werden müssen, und dies hätte begrifflich eine (weitere) Komplizierung des Steuerrechts bedeutet. Gesetzestechnisch ist es offenkundig einfacher, an schon eingeführte steuerrechtliche Begriffe anzuknüpfen und keine neuen Begriffe einzuführen.

Die aus der steuerrechtlichen Binnenperspektive wohl so zu sehenden Vereinfachungsvorteile sind nun jedoch nicht umsonst zu haben. Ein Folgeproblem ist die Interpretationsbedürftigkeit der verabschiedeten Regelung. Impliziert sie, dass – jedenfalls sofern kein anderweitiger Nachweis über die erbrachten Unterhaltsleistungen erfolgt – immer gerade die Hälfte der Einkünfte abziehen ist; darf es nicht auch weniger sein? Und wenn es weniger sein darf, ist der geltend zu machende Abzugsbetrag von den Lebenspartnern betragsmäßig zu bezeichnen oder kann er – im Falle eines Votums für die Sonderausgabenregelung – auch von Amts wegen festgesetzt werden?

Bei einer Orientierung am Wortlaut der Regelung ist die erste Frage wohl zweifelsohne so zu beantworten, dass geringere Beträge als die Hälfte der Einkünfte zulässig sind. Es „gelten Unterhaltsleistungen ... bis zur Höhe der Hälfte des Differenzbetrages als erbracht“. Unklar ist jedoch, ob der in Abzug zu bringende Betrag auch von den Steuerpflichtigen zu benennen ist. Die Formulierungen der Vorschrift (die als erbracht geltenden Unterhaltsleistungen „können insoweit [i. e.: höchstens bis zu 40 000 DM] auf Antrag des Gebers mit Zustimmung des Empfängers als Sonderausgaben abgezogen werden“) spricht eher für eine solche Interpretation.

Muss der Antragsteller den Abzugsbetrag der Höhe nach konkret benennen, konfrontiert das die Unterhaltsgeber und Empfänger mit der Schwierigkeit, den für sie steuergünstigsten Abzugsbetrag zu ermitteln. Dies ist eine von ihnen regelmäßig deshalb nicht einfach zu bewältigende Schwierigkeit, weil beide dazu

die Hälfte der Differenz zwischen dem zu versteuernden Einkommen kennen müssten, das sich ohne Anwendung der Abzugsregelung ergeben würde. Für eine solche Kenntnis ist ein entsprechendes steuerrechtliches Wissen erforderlich.

Da nicht alle Menschen gleich gut informiert sind, hat die vorgesehene Regelung partiell auch den Charakter einer „Dummensteuer“: Die besser Informierten schneiden steuerlich besser ab als die weniger gut Informierten (bzw. als diejenigen, die sich steuerfachlich gut beraten lassen – und dafür ein entsprechendes Entgelt entrichten). Aber selbst ein guter steuerlicher Sachverständiger ist keine Garantie, dass – bei betragsmäßiger Nennung – auch wirklich der steuergünstigste Abzugsbetrag geltend gemacht wird. Schließlich ist immer mit der Möglichkeit zu rechnen, dass der eine oder andere Tatbestand von der Finanzverwaltung steuerlich anders gewertet wird als vom sachkundigen Steuerpflichtigen. Die aus der Ex-ante-Sicht des Steuerpflichtigen steuerminimierende Höhe kann sich ex post mithin als falsch erweisen.

All diese Umstände sprechen für eine Festlegung der steuerlich geltend zu machenden Unterhaltsleistungen jeweils durch die Finanzämter. Verfahrensmäßig hätten die Ämter dabei so vorzugehen, dass sie zunächst für die beiden Lebenspartner die Beträge der – hier so bezeichneten – provisorischen zu versteuernden Einkommen ermitteln und dann die Hälfte der Differenz dazwischen in Abzug bringen, sofern – bei einer Übernahme der bestehenden Höchstgrenze – diese Hälfte nicht größer ist als 40 000 DM (und als die Hälfte der sonst anzusetzenden Einkünfte).

Die Hälfte der Differenz als Grenze

Macht der Lebenspartner mit dem geringeren Gesamtbetrag der Einkünfte in einem größeren Umfang als sein Partner Verlustabzüge (gemäß §10 d EStG), außergewöhnliche Belastungen, Kinderfreibeträge oder (sonstige) Sonderausgaben geltend, ist die Einkünfte Differenz regelmäßig niedriger als die Differenz der zu versteuernden Einkommen ohne den hier interessierenden Sonderausgabenabzug. Mit solchen Bedingungskonstellationen ist in der Realität durchaus zu rechnen. Wegen der Begrenzung der Abzugsfähigkeit auf die Hälfte der Einkünfte bestehen für die beiden Lebenspartner, solange die Obergrenze von 40 000 DM noch nicht erreicht ist, dann Anreize zu einer Umschichtung bei den Positionen, durch die sich der Gesamtbetrag der Einkünfte von dem provisorischen zu versteuernden Einkommen unterscheidet. Indem – wie bei Ausgaben für die Pkw-

Haftpflicht leicht vorstellbar – der Partner mit dem höheren Gesamtbetrag der Einkünfte weniger und der andere höhere Sonderausgaben (sonstiger Art) ausweist, können in einem höheren Umfang – und steuerlich lohnend – Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Welches Gewicht die aus solchen Umschichtungsanreizen resultierenden Probleme haben, ist eine (zum Teil empirische) Frage für sich. Selbst wenn sie nicht erheblich sein sollten, ist die Existenz von Umschichtungsanreizen aus steuertechnischer Sicht jedoch immer wenig erfreulich und sollte tunlichst vermieden werden. Würde die Obergrenze für die als erbracht geltenden Unterhaltsleistungen durch die Hälfte der Differenz zwischen den provisorischen zu versteuernden Einkommen bestimmt, wären die Umschichtungsanreize jedenfalls kein Thema.

Ist die Hälfte der Einkünfte Differenz niedriger als 40 000 DM und als die Hälfte der Differenz der zu versteuernden Einkommen ohne den hier interessierenden Sonderausgabenabzug, stellt sich unabhängig vom Bestehen von Umschichtungsanreizen vor allem jedoch die Frage der Angemessenheit einer Begrenzung der Abzugsmöglichkeit auf die Hälfte der Einkünfte Differenz. Welche Funktion hat überhaupt diese Begrenzung? Würde es nicht ausreichen, dass Unterhaltsleistungen generell bis zu 40 000 DM abgezogen werden dürfen und sie im steuerminimierenden Umfang als erbracht gelten? Weshalb – so ist vor dem Hintergrund dieser Fragen aus einer unmittelbar gleichbehandlungsorientierten Steuerverteilungssicht zu klären – soll einigen bis zu 40 000 DM Unterhaltsleistungen als zusätzliche Sonderausgaben gewährt werden, anderen jedoch mit der grundsätzlichen Konsequenz einer geringeren Steuerentlastung nur ein geringerer Betrag, weil ihr Lebenspartner höhere Abzüge der oben genannten Art geltend macht?

Eine potentiell befriedigende Antwort könnte wohl nur lauten, dass der (unterstützungsbedürftige) Lebenspartner, wenn er selbst höhere Sonderausgabenabzüge und Ähnliches hat, deshalb weniger unterstützungsbedürftig sei oder typischerweise faktisch weniger Unterstützung erhalte als ceteris paribus andere (unterstützungsbedürftige) Lebenspartner mit einem gleich hohen provisorischen zu versteuernden Einkommen, aber ohne solche (eigenen) Sonderausgabenabzüge: Die diese Abzüge auslösenden Vorgänge begründeten keinen – steuerlich anzuerkennenden – Unterstützungsbedarf oder würden den unterstützenden Partner zu geringeren Unterhaltsleistungen veranlassen.

Was das Bedarfsargument betrifft, so vermag es wenigstens in dem Fall nicht zu überzeugen, dass die Einkünfte Differenz deshalb geringer ist als die Differenz der provisorischen zu versteuernden Einkommen, weil der Lebenspartner mit dem niedrigeren Gesamtbetrag der Einkünfte etwa Kinder zu unterhalten hat und deshalb Kinderfreibeträge geltend macht. Dass in einem solchen Fall eine Inanspruchnahme des – hinter 40 000 DM zurückbleibenden, aber die Hälfte der Einkünfte Differenz übersteigenden – steuergünstigsten Abzugsbetrag verwehrt wird, steht geradezu in einem Widerspruch zu einer familienfreundlichen Steuerpolitik (bei einem wie heute vorherrschenden Familienverständnis). Im Übrigen dürfte es auch empirisch fragwürdig sein, dass sich die faktischen Unterhaltsleistungen nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte des Partners mit den geringeren Einkünften richten und nicht auch von solchen Umständen mit abhängen, ob der Lebenspartner etwa Kinder zu versorgen oder außergewöhnliche Belastungen zu tragen hat⁶.

Insgesamt dürften so auch diese – an Gleichbehandlungsgesichtspunkten orientierten – Erwägungen dafür sprechen, die Hälfte der provisorischen zu versteuernden Einkommen als Obergrenze für den zulässigen Sonderausgabenabzug zu nehmen. Allerdings wäre eine solche Obergrenze im Grunde überflüssig. Eine Formulierung im Gesetzestext, dass Ansätze für Unterhaltsleistungen bis zur Höhe von 40 000 DM als erbracht gelten, würde nämlich – bei einer (durchaus fraglichen⁷) Angemessenheit der vorgesehenen Art und Weise der Festlegung einer Obergrenze – genügen und im Allgemeinen auch kaum wesentlich andere Steuerentlastungsergebnisse generieren als die derzeitige vorgesehene umständliche Regelung.

Der Sonderausgabenabzug beim Partner

Nach dem vom Bundestag beschlossenen Sonderausgabenabzug gelten Unterhaltsleistungen als von dem Lebenspartner mit dem höheren Gesamtbetrag der Einkünfte als erbracht. Nun muss der Partner mit dem höheren Gesamtbetrag der Einkünfte nicht auch das höhere zu versteuernde Einkommen haben. Würden die Lebenspartner gleichwohl den hier interessierenden steuerlichen Sonderausgabenabzug in Anspruch nehmen, würde das ihre gemeinsame Position steuerlich verschlechtern. Eine Steuerersparnis ergäbe sich in solchen Fällen hingegen regelmäßig,

⁶ Fraglich könnte allerdings sein, dass eine (steuerliche) interperiodische Verlustverrechnung durch den Partner mit dem geringeren Gesamtbetrag der Einkünfte den anderen zu höheren Unterhaltsleistungen veranlasst. Zur Relevanz eines solchen möglichen Einwandes siehe jedoch die Ausführungen im nächsten Abschnitt.

⁷ Zu dieser Fraglichkeit siehe auch die nachfolgenden Ausführungen.

wenn stattdessen der Lebenspartner mit dem geringeren Gesamtbetrag der Einkünfte Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben geltend machen könnte. Die beschlossene Regelung versagt tendenziell eine solche Abzugsmöglichkeit⁸.

Wie zuvor ist wiederum nach der Angemessenheit dieser Konsequenz zu fragen. Wenn im Falle einer Umkehr der (größenordnungsmäßigen) Rangordnung der gesamten Einkünftebeträge einerseits und der zu versteuernden Einkommen andererseits Lebenspartnerschaften keine Steuervorteile erhalten sollen (bzw. dies durch Nachweispflichten erschwert wird), impliziert dies eine partielle Rückgängigmachung der Vorteile der steuerlichen Freistellung der Abzüge, die den Unterschied zwischen dem Gesamtbetrag der Einkünfte und dem zu versteuernden Einkommen ausmachen.

Ein sachliches Motiv dafür könnte sein, dass Steuerpflichtige mit ohnehin schon hohen sonstigen Abzugsbeträgen vom Gesamtbetrag der Einkünfte (speziell vielleicht auch mit hohen Verlustabzügen) in Kooperation mit ihrem Lebenspartner nicht noch von einer weiteren steuerlichen Regelung profitieren sollen. Ihnen sei eine weitere steuerliche Begünstigung durch die Gewährung weiterer Abzugsbeträge vorzuenthalten. Es stellt sich die Frage der Vereinbarkeit einer solchen Vorstellung mit der Idee einer sachgerechten Besteuerung: Weshalb soll eine Partnerschaft, weil es etwa wegen außergewöhnlicher Belastungen oder Verlustabzügen des einen Partners zu einem „Umkippen der Einkommensrangordnungen“ kommt, deshalb keine steuerliche Begünstigung erfahren?

Wiederum könnte eine mögliche Antwort auf eine solche Frage sein, es ginge um eine steuerliche Begünstigung von Unterhaltsleistungen, und Unterhaltsleistungen würden nicht aus dem zu versteuernden Einkommen, sondern aus dem Gesamtbetrag der Einkünfte bestritten. Aus steuersystematischer Sicht wäre eine solche Antwort bedenklich, weil steuersystematisch das zu versteuernde Einkommen der Maßstab der steuerlichen Leistungsfähigkeit ist und nicht der

⁸ Bei differenzierterer Betrachtung mag man allerdings fragen, ob die beschlossene Regelung damit zutreffend interpretiert wird. Mit ihr wird ja nur gesetzlich vermutet, dass Unterhaltsleistungen als erbracht gelten. Eine Widerlegung dieser Vermutung, dass also der Lebenspartner mit dem geringeren Gesamtbetrag der Einkünfte Unterhaltsleistungen erbringt, ist damit nicht ausgeschlossen. Aber auch wenn die Vorschrift so zu lesen ist, stellt sich die Frage der Angemessenheit, eine solche Widerlegung zu verlangen. In grundlegender Hinsicht sprechen auch gegen die Angemessenheit eines solchen Verlangens mutatis mutandis die oben im Folgenden vorzutragenden Gesichtspunkte. Von einer ausdrücklichen Berücksichtigung der Möglichkeit, dass der Partner mit dem geringeren Gesamtbetrag der Einkünfte Unterhaltsleistungen nachweist und diese geltend macht, wird hier deshalb abgesehen.

Gesamtbetrag der Einkünfte.

Wie schon zum Ausdruck kam, ist die Behauptung, Unterhaltsleistungen würden sich typischerweise nach der Höhe des Gesamtbetrags der Einkünfte richten, darüber hinaus vermutlich aber auch empirisch fragwürdig – jedenfalls sofern es sich bei geltend gemachten Verlustabzügen nicht nur um steuerlich ausgewiesene, sondern um echte Verluste handelt. Weil das Einkommensteuerrecht vielfach aber Verluste anerkennt, die – vor allem wegen der Gültigkeit des Realisationsprinzips bzw. wegen der Steuerfreiheit unrealisierter Wertsteigerungen – an sich gar keine Verluste sind, könnte die Realität in solchen Verlustabzugsfällen allerdings auch anders zu sehen sein. Aber selbst dann ist zu bezweifeln, dass dies eine undifferenzierte faktische Beschränkung der Sonderausgabenabzugsfähigkeit für den Partner mit dem höheren Gesamtbetrag der Einkünfte zu rechtfertigen vermag.

Beurteilung der Verfahrenstechnik

Insgesamt spricht vieles gegen eine Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Unterhaltsleistungen auf den Lebenspartner mit dem höheren Gesamtbetrag der Einkünfte und gegen die rechtliche Vermutung, bis zur Höhe der Hälfte der Einkünfte Differenz würden von diesem Unterhaltsleistungen erbracht. Diese Beschränkungen sollten wegfallen. Es genügt die Einführung einer Begrenzung auf einen höchst möglichen Abzugsbetrag – bei einer Orientierung an der gegenwärtigen Regelung also auf 40 000 DM. Alle weiteren Regulierungen der Abzugsfähigkeit sind nicht nur unnötig, sie sind darüber hinaus durchweg auch problematisch.

Eine ausschließliche Beschränkung auf einen höchst möglichen Abzugsbetrag stellt außerdem nicht nur eine Vereinfachung dar, sie impliziert obendrein eine Annäherung des Sonderausgabenabzugs an das Ehegattensplitting. Bis zu einer Summe der zu versteuernden Einkommen in Höhe von 80 000 DM würden sich Ehegattensplitting und Abzugsregelung dann besteuierungslogisch nicht unterscheiden. Der tariflogisch einzige Unterschied wäre die durch die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs auf 40 000 DM de facto erfolgende Splittingbegrenzung.

Unterhaltsleistungen als Rechtfertigungsgrund

Grundlegender als die Frage einer in sich schlüssigen, verwaltungsmäßig möglichen einfachen Lösung, die die verschiedenen eingetragenen Lebenspartnerschaften gleichbehandlungskonform behandelt, ist die Frage

nach der materiellen Rechtfertigung des beschlossenen Sonderausgabenabzugs. Der historische Argumentationshintergrund für seine Einführung sind, wie schon einleitend erwähnt, Bestrebungen zur Beseitigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Lebensformen. Für entschiedene Befürworter dieser Bestrebungen schließt das eine prinzipielle steuerliche Gleichstellung von eingetragenen (durch entsprechende wechselseitige Verpflichtungen gekennzeichneten) gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaften mit Ehen ein.

In dieser Argumentationsperspektive wäre an sich die Ergänzung des Ehegattensplittings durch ein Partnerschaftssplitting zu erwarten. Was von einer solchen Argumentation zu halten ist, ist an späterer Stelle noch kurz zu erörtern⁹, wie auch, weshalb dieser Weg dann doch nicht beschritten wurde. Indem mit der beschlossenen Regelung das Erbringen von Unterhaltsleistungen unterstellt und insoweit daran steuerlich günstige Rechtsfolgen geknüpft werden, empfiehlt es sich ohnehin als erstes zu fragen, ob der Rückgriff auf die Unterhaltsleistungen nicht ausreicht, um das gewählte Verfahren hinreichend zu begründen.

Werden Unterhaltsleistungen zur Rechtfertigung des beschlossenen Sonderausgabenabzugs angeführt, so ist als erstes danach zu fragen, ob und wie Unterhaltsleistungen sonst steuerlich berücksichtigt werden. Aus einer nicht nur formalen Perspektive interessiert es dabei nicht, ob eine solche – sofern existierende – Berücksichtigung in der Form von Sonderausgabenabzügen oder auf andere Weise erfolgt. Wird nach solchen, eine steuerliche Berücksichtigung findenden, Unterhaltsleistungen gefragt, so ist neben dem Unterhalt für geschiedene und getrennt lebende Ehegatten an Unterhaltsleistungen für Kinder oder auch – gegebenenfalls als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähige – Unterhaltsleistungen für nahe Familienangehörige zu denken. Gemeinsame Voraussetzung für eine (gewisse) steuerliche Anerkennung von Unterhaltsleistungen ist das Bestehen von diesbezüglichen (rechtlich bindenden) Verpflichtungen. Nach dem Inkrafttreten des Lebenspartnerschaftsgesetzes sind auch Lebenspartner im Sinne dieses Gesetzes grundsätzlich zu Unterhaltsleistungen verpflichtet. Eine Voraussetzung, die sonstige Unterhaltsleistungen steuerlich grundsätzlich berücksichtigungsfähig machen, ist also auch bei Unterhaltsleistungen zugunsten von Lebenspartnern erfüllt.

Die im Steuerrecht anzutreffenden Regelungen zu

einer einkommensteuerlichen Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen unterscheiden sich. Auf Einzelheiten ist hier nicht einzugehen. Aber ein Vergleich etwa mit den Ausbildungsfreibeträgen für Kinder und mit Kinderfreibeträgen drängt doch einige Fragen auf bzw. zeigt, dass der Verweis auf (gesetzlich bestehende) Unterhaltsverpflichtungen allein zu einer begründenden Rechtfertigung des beschlossenen Sonderausgabenabzugs nicht – jedenfalls nicht so ohne weiteres – ausreicht.

Dies gilt vor allem auch, wenn argumentiert wird, eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gebiete prinzipiell eine volle steuerliche Absetzbarkeit solcher Unterhaltsleistungen, für die eine gesetzliche Verpflichtung existiert. Zivilrechtlich besteht ein Recht der Kinder auf Teilhabe am Lebensstandard ihrer Eltern. Dies würde im Sinne einer „Lehre vom indisponiblen Einkommen“ im Grunde ein Ansteigen der Höhe der Kinderfreibeträge mit dem Einkommen der Eltern implizieren. Tatsächlich werden aber nur einheitlich hohe Kinderfreibeträge gewährt, die (günstigstenfalls) das durchschnittliche Existenzminimum für Kinder abdecken.

Wird an der steuerlichen Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen Maß genommen, reicht das Erbringen von Unterhaltsleistungen, zu denen das Lebenspartnerschaftsgesetz verpflichtet, mithin nicht aus, um damit eine volle steuerliche Absetzbarkeit von erbrachten Unterhaltsleistungen rechtfertigend zu begründen.

Nach dem deutschen Einkommensteuerrecht werden Kinderfreibeträge für (berechtigte) Kinder über 18 und Ausbildungsfreibeträge (im Sinne von § 33 a EStG Abs. 2) – unter Beachtung weiterer einschränkender Voraussetzungen – gegenwärtig grundsätzlich nur gewährt, wenn die eigenen Einkünfte und Bezüge des betreffenden Kindes 14 040 DM nicht übersteigen. Die Sonderausgabenabzugsregelung für die lebenspartnerschaftlichen Unterhaltsleistungen kennt keine analoge Berücksichtigung von Einkommensgrenzen. Mag das eigene Einkommen des Partners mit dem geringeren Gesamtbetrag der Einkünfte noch so hoch sein, die (formale) Zulässigkeit eines Sonderausgabenabzugs wird davon nicht berührt.

Materiell – erkennbar an der Möglichkeit einer Steuerersparnis – stellt allerdings die Höhe des zu versteuernden Einkommens, bei dem die sogenannte obere Proportionalzone beginnt, eine Einkommensgrenze dar. Diese liegt jedoch wesentlich höher als die für die Inanspruchnahme von Kinder- und Ausbildungsfreibeträgen für erwachsene Kinder. Bei den Ausbildungsfreibeträgen kommt obendrein noch eine Minderung durch eine gewisse Anrechnung der

⁹ Ausführlicher dazu siehe J. Hackmann: Vom Ehegatten- zum Partnerschaftssplitting?, erscheint in: V. Arnold (Hrsg.): Wirtschaftsethische Perspektiven VI, Schriften des Vereins für Socialpolitik 228/VI.

eigenen Einkommen des auszubildenden Kindes hinzu. Außerdem bleibt die Höhe der gewährten Freibeträge (und die dadurch ermöglichte Steuerersparnis¹⁰) massiv hinter den maximalen Abzugsbeträgen für Unterhaltsleistungen von Lebenspartnern zurück. Ein Verweis auf die Praxis der Gewährung von Kinder- und Ausbildungsfreibeträgen vermag mithin den vorgesehenen Sonderausgabenabzug von Unterhaltsleistungen an einen gleichgeschlechtlichen Lebenspartner schwerlich zu rechtfertigen.

Aus gesellschaftskritischer Sicht muss es fraglos verwundern, auf welches Steueraufkommen die Mehrheit der Mitglieder des Bundestages in den betroffenen Einzelfällen zu verzichten bereit ist, wenn es einerseits um den Unterhalt von (erwachsenen) Kindern und andererseits um den von Lebenspartnern geht. Eltern werden das geradezu als skandalös empfinden. Das Skandalöse muss nun aber nicht unbedingt in der Höhe der maximal absetzbaren Unterhaltsleistungen für Lebenspartner gesehen werden, sondern in der zu geringen für die Kinder. In gleicher Weise könnte natürlich auch mit Blick auf die Einkommensgrenzen der Kinder argumentiert werden.

Diesbezüglich ist allerdings zu fragen, ob – jenseits der (aus mehreren Gründen) sicherlich gebotenen Kritik an den inakzeptabel rigorosen Fallbeilgrenzen der bestehenden Regelung und einer vielleicht möglichen Kritik an der Höhe der Beträge – solche Grenzen nicht doch sinnvoll sind. In der Tat ist nicht einzu- sehen, dass Eltern für Kinder, die sich aus ihrem eigenen Einkommen (nach sozialhilferechtlichen oder eventuell auch anderen Maßstäben) hinreichend versorgen können, aus Unterstützungsgründen Kinderfrei- oder auch Ausbildungsfreibeträge geltend machen können.

Was diesbezüglich für Kinder gilt, sollte allerdings nicht weniger für Lebenspartner gelten. Vor diesem Hintergrund erstaunt das Fehlen einer Einkommensgrenze bzw. einer Vorschrift, die nach dem Vorbild der Regelung der Ausbildungsfreibeträge für Kinder eine Anrechnung der eigenen Einkommen auf die abzugsfähige Höhe der steuerlich berücksichtigungsfähigen Unterstützungsleistungen gebietet¹¹.

Wird nach einer – an der bestehenden Steuerpraxis Maß nehmenden – Rechtfertigung der hier interessierenden Sonderausgabenregelung gefragt, so ist zuerst allerdings kein Bezug dazu herzustellen,

¹⁰ Bei dem hier interessierenden Sonderausgabenabzug beläuft sich die maximale Steuerersparnis auf die schon erwähnten 12 808 DM; bei den Kinder- und Ausbildungsfreibeträgen summiert sich die maximal mögliche jährliche Ersparnis bei nicht-auswärtiger Unterbringung hingegen auf nur (6912+2400) 0,485 = 4516,32 DM.

wie Unterhaltsleistungen etwa für Kinder oder nahe Familienangehörige einkommensteuerlich sonst berücksichtigt werden. Der diesbezüglich maßgebliche Referenzmaßstab ist vielmehr die Praxis der Besteuerung von Ehegatten.

Begünstigung von Ehepaaren als Rechtfertigungsgrund

Wird die bestehende Praxis der Ehegattenbesteuerung als Maßstab genommen, gilt es als erstes zu begründen, weshalb gleichgeschlechtliche Lebenspartner nicht auch wie Ehegatten ihr Einkommen nach dem Splittingtarif versteuern können bzw. weshalb mit der Sonderausgabenabzugsregelung für Lebenspartner (materialiter) eine Splittingbegrenzung erfolgt, die für Ehegatten nicht existiert.

So wie manche sich äußern, ist eine Erklärung dafür, dass das Ehegattensplitting in seiner bisherigen Form ohnehin nicht bestehen bleiben kann¹² bzw. sich nicht überzeugend begründen lässt¹³. Dass steuerlich keine volle Gleichstellung erfolgte, findet in dieser Perspektive seine Begründung in Erwägungen politischer Opportunität: Wozu erst eine bestimmte Regelung einführen, die über kurz oder lang doch zur Revision anstünde und die obendrein gegenwärtig die politischen Durchsetzungschancen mindert und möglicherweise außerdem noch verfassungsgerichtliche Risiken birgt.

Die anzutreffenden Gründe für eine steuerliche Begünstigung von Partnerschaften sind gleichwohl solche, wie sie auch zugunsten einer steuerlichen

¹¹ Eine solche Regelung liefe im Ergebnis auf ein modifiziertes Splitting für Lebenspartner hinaus, wie es von mir für Ehegatten (und Kinder) vorgeschlagen wurde. Siehe dazu J. Hackmann: Ein Vorschlag zur Ehegattenbesteuerung, in: Finanzarchiv, N.F., Bd. 31 (1973), S. 495-518.

¹² Man vergleiche etwa M. von Renesse in ihrer Rede vor dem Bundestag anlässlich einer Debatte um einen früheren Entwurf eines Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts (in: Bundestagsdrucksache 13/2728). Von Renesse legt aber Wert darauf, zwischen Ehen (im herkömmlichen Sinne) und einem geeigneten familienrechtlichen Institut für gleichgeschlechtliche Partnerschaften zu unterscheiden.

¹³ Ließe sich das Ehegattensplitting hingegen mit den vorherrschend anzutreffenden Argumenten rechtfertigen, dann vermöchten – so wird es auch vielfach gesehen – diese auch ein „Partnerschaftssplitting“ zu begründen (siehe dazu auch J. Hackmann: Partnerschaftssplitting, a.a.O.). Um die Frage, ob sich das Splitting rechtfertigen lässt, gibt es eine ausführliche Diskussion. Siehe für eine kritische Sicht neben meinen oben erwähnten Beiträgen aus jüngerer Zeit auch etwa F. Vollmer: Das Ehegattensplitting: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Ehegatten, Baden-Baden 1998; sowie die Einschränkungen gegen eine Begründbarkeit des Splittings bei K. Vogel: Besteuerung von Ehegatten und Verfassungsrecht, Steuer und Wirtschaft, 1999, S. 201-226; und H. Söhn: Ehegattensplitting und Verfassungsrecht, in: R. Lütke u.a. (Hrsg.): Wirtschaftswissenschaft im Dienste der Verteilungs-, Geld- und Finanzpolitik, Festschrift für A. Oberhauser, Berlin 2000, S. 201-226. Bei den beiden letzten Autoren wird das Ehegattensplitting ausdrücklich nur noch als verfassungsrechtlich zulässig, aber nicht auch als verfassungsrechtlich geboten begriffen.

Begünstigung von Ehegatten vorgebracht werden (könnten). Dies ergibt sich indirekt auch aus der vorherrschenden Auffassung, die Frage der Ehegattenbesteuerung und die Fragen der Familienbesteuerung (respektive steuerlichen Kinderberücksichtigung) seien als getrennte Problemdimensionen zu begreifen, weil (jedenfalls aus der steuerlichen Perspektive) das Kinderhaben und das Verheiratetsein nicht als Einheit zu sehen seien¹⁴.

Wird die rechtfertigende Begründung einer steuerlichen Begünstigung von Ehegatten nicht in dem Bezug zwischen Kindern und der Ehe gesehen und überzeugen auch nicht die traditionell zur Splittingrechtfertigung angeführten Argumente, dann bleibt als Grund für eine diesbezügliche steuerliche Sonderbehandlung vermutlich¹⁵ nur, dass es sich bei Ehen um „Verantwortungs- und Einstehensgemeinschaften bis zum Tod“ handelt¹⁶. Kaum fraglich kann es sein, dass eingetragene gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften sich in dieser Hinsicht nicht von Ehen unterscheiden und dass das, was mit einer solchen Begründung für Ehen gilt, in gleicher Weise für Partnerschaften zu gelten hat.

Zu fragen ist jedoch in beiden Fällen, ob und wieso das Bestehen einer solchen Einstehens- und Verantwortungsgemeinschaft eine steuerliche Begünstigung des Musters zu rechtfertigen vermag, wie der hier interessierende Sonderausgabenabzug eine steuerliche Begünstigung darstellt. Eine Antwort auf diese Frage könnte in der Existenz von Unterhaltsverpflichtungen liegen. Diesbezüglich ist auf die vorangegangenen Ausführungen zu verweisen. Wie zuvor erörtert, reichen Unterhaltsverpflichtungen allein zur Rechtfertigung der beschlossenen Regelung nicht aus.

Dass die Einstehens- und Verantwortungsgemeinschaft auf lebenszeitliche Dauer angelegt ist, könnte als (weiterer) Rechtfertigungsumstand herangezogen werden. In dieser Perspektive haben die Unterhaltsleistungen, über die Funktion der Unterhaltsgewährung

hinaus den Charakter eines Beitrags zur Sicherung von (ehelichen und nicht-ehelichen) Lebenspartnern gegen künftige Schicksalsschläge und Wechselfälle des Lebens – man denke nur an Pflegerisiken und ähnliches. Dafür dass solche Sicherungsaufwendungen eine steuerliche Begünstigung verdienen, könnte die steuerliche Praxis einer Anerkennung von Versicherungsleistungen als Sonderausgaben sprechen.

Aber auch dieser Vergleich will nicht so recht überzeugen. Nicht nur dass in einer Zeit mit einer relativ hohen Wahrscheinlichkeit eines Scheiterns von Ehen (und vermutlich nicht weniger von Lebenspartnerschaften) es sich nur um sehr labile Sicherungsaussichten handelt, typisch für Versicherungsaufwendungen ist auch die betragsmäßige Begrenzung ihrer Abzugsfähigkeit. Selbst wenn es nicht als hergeholt erscheint, Unterhaltsleistungen in dieser Perspektive materiell als Sicherungsaufwendungen zu deuten, steht eine auf diese Weise erfolgende rechtfertigende Begründung des hier interessierenden Sonderausgabenabzugs mithin auf schwachen Füßen.

Fazit

Von vornherein lässt sich die Existenz weiterer Rechtfertigungsansätze nicht ausschließen. Auch mag dem Zusammenspiel von Sicherungsfunktion und Unterhaltsgewährung eine besondere Relevanz beigemessen werden. Von den in der Literatur zu findenden Argumenten her vermag ich jedoch nicht zu erkennen, dass sich andere in sich stimmige und hinreichend überzeugende – nur auf die Beziehungen zwischen den Partnern abstellende – Rechtfertigungen einer steuerlichen Begünstigung von Ehepaaren oder gleichgeschlechtlichen Lebenspartnern nach dem Muster des hier interessierenden Sonderausgabenabzugs finden lassen.

Im Gegenteil, werden nur die individuellen partnerschaftlichen Beziehungen – also ohne den vielleicht doch zu Ehen gehörenden Kinderbezug – betrachtet, kann man sich aus ökonomischer Sicht nur wundern, dass überhaupt an steuerliche Begünstigungen gedacht wird. Schließlich handelt es sich bei Lebenspartnerschaften und (schon kinderlos geplanten) Ehen in dieser Perspektive doch nur um eine besonderen Form – auch wenn es zivilrechtlich nicht so bezeichnet wird – von auf wechselseitigem Tausch bzw. wechselseitigen Verpflichtungen beruhenden Dienstleistungsbeziehungen, und aus individualistischer Sicht ist nicht zu erkennen, wieso diese Dienstleistungsformen (zum Nachteil eines arbeitsteiligen Wirtschaftens) gegenüber anderen Formen eine steuerliche Begünstigung erfahren sollen.

¹⁴ Darüber scheint – wenngleich das Bundesverfassungsgericht sich in früheren Zeiten gelegentlich anders geäußert hat – heutzutage ein weitgehender Konsens zu bestehen. Zur Begründung dieser Position wird darauf verwiesen, dass Kinder auch außerhalb von Ehen geboren werden, es (gewollt) kinderlose Ehen gebe und, wenn ältere heiraten, sogar Ehen geschlossen werden, ohne dass die Eheleute – nicht anders als im Fall gleichgeschlechtlicher Lebenspartnerschaften – überhaupt Kinder bekommen können.

¹⁵ Ökonomen werden dazu tendieren danach zu fragen, ob nicht auch (sonstige) externe Effekte, wie sie möglicherweise mit einer Förderung stabiler Sexualbeziehungen und der damit vermutlich verbundenen verringerten seuchenhygienischen Risiken einhergehen, Rechtfertigungsargumente zu liefern vermögen.

¹⁶ Für diese Kennzeichnung siehe (unter Bezug auf Bruns) V. B e c k: Zur verfassungsrechtlichen Begründetheit der Eingetragenen Partnerschaft, in: Neue Juristische Wochenschrift (NJW) 2001, S. 1900.