

WISO

November 2011

Diskurs

Experten und Dokumentationen
zur Wirtschafts- und Sozialpolitik

Geschlechtergerechtigkeit im Steuerrecht?!



Arbeitsbereich
Frauen- und Geschlechterforschung



Expertise im Auftrag der Abteilung Wirtschafts-
und Sozialpolitik der Friedrich-Ebert-Stiftung

Geschlechtergerechtigkeit im Steuerrecht?!

Ulrike Spangenberg

Inhaltsverzeichnis

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis	4
Vorbemerkung	5
Zusammenfassung	7
1. Einleitung	9
2. Gleichstellungsgerecht? Bestandsaufnahme zu Ausgestaltung und Wirkungen der (Einkommens-)Besteuerung	12
2.1 Welche Zwecke werden mit der Besteuerung verfolgt?	12
2.2 Erhebung von Einnahmen: Verteilung der Steuerbelastung anhand der Leistungsfähigkeit	13
2.2.1 Was heißt steuerliche Leistungsfähigkeit?	13
2.2.2 Individuelle oder haushaltsbezogene Leistungsfähigkeit?	13
2.2.3 Welche Ressourcen sind (nicht) für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit relevant?	17
2.2.4 Welche Aufwendungen sind (nicht) als Minderung der Leistungsfähigkeit definiert?	23
2.3 Steuern durch Steuern? Außerfiskalische Zwecke im Steuerrecht	25
2.3.1 Was sind Steuervergünstigungen?	25
2.3.2 Wem kommen Steuervergünstigungen zugute?	26
2.3.3 Wie hoch fallen die steuerlichen Entlastungen aus?	28
2.3.4 Was sind Auswirkungen für Dritte?	32
2.4 Wie hoch ist die Steuerbelastung?	32
2.4.1 Steuerbelastung steigt mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens	32
2.4.2 Abschwächung der Progression durch Steuervergünstigungen	33
2.4.3 Ausnahme von der Regel: Proportionale Besteuerung von Kapitaleinkünften	34

Diese Expertise wird von der Abteilung Wirtschafts- und Sozialpolitik der Friedrich-Ebert-Stiftung veröffentlicht. Die Ausführungen und Schlussfolgerungen sind von der Autorin in eigener Verantwortung vorgenommen worden.

2.5	Wie werden Steuern erhoben?	35
2.5.1	Lohnsteuerabzug bei abhängig Beschäftigten	35
2.5.2	Verteilung der Lohnsteuerbelastung bei Ehepaaren	36
3.	Anforderungen an eine geschlechtergerechte Ausgestaltung der Einkommensbesteuerung	39
3.1	Handelt es sich wirklich um Benachteiligungen der Besteuerung?	39
3.2	Welche (gleichstellungs-)rechtlichen Anforderungen sind zu beachten?	39
3.2.1	Mittelbare Diskriminierung ernst nehmen	40
3.2.2	Chancengleichheit im Steuerrecht herstellen	40
3.2.3	Geschlechtergerechtigkeit als politisches Ziel verankern	42
4.	Aufgaben für die Gesetzgebung	43
4.1	Daten geschlechterdifferenziert erheben und auswerten	43
4.2	Auswirkungen der Besteuerung in Gesetzgebungsprozesse einbeziehen	44
4.2.1	GFA als Instrument effektiver und gleichstellungsorientierter Gesetzgebung	44
4.2.2	„Gleichstellungspolitische Relevanz“ tatsächlich prüfen	45
4.2.3	Unterstützung gleichstellungsorientierter GFA durch steuerbezogene Arbeitshilfe	46
4.2.4	Förderung von Grundlagenforschung und Vorgaben für Evaluationen	47
	Literaturverzeichnis	49
	Die Autorin	52

Tabellen- und Abbildungsverzeichnis

Tabelle 1:	Auswahl an Steuerabzügen bei individueller Besteuerung und Zusammenveranlagung	14
Tabelle 2:	Splittingvorteil (Tarif 2010)	15
Tabelle 3:	Aufkommen nach Steuerarten – Auswahl (Steuerschätzung Mai 2011)	21
Tabelle 4:	Portfoliostruktur des individuellen Nettovermögens in Deutschland	23
Tabelle 5:	Die 10 größten Steuervergünstigungen (23. Subventionsbericht)	25
Tabelle 6:	Auswertungen der österreichischen Lohnsteuerstatistik 2008 – Inanspruchnahme von Steuerentlastungen und Höhe steuerlich geltend gemachter Aufwendungen nach Geschlecht	29
Tabelle 7:	Verteilung der Riester-Sparen den nach Einkommensklassen in 2004 auf Grundlage des SOEP	30
Tabelle 8:	Ausgestaltung der Lohnsteuerklassen (§§ 39 ff. EStG)	36
Tabelle 9:	Verteilung der Steuerbelastung nach Lohnsteuerklassen – Rechenbeispiel des BMF	37
Übersicht 1:	Bestimmung der Einkommensteuer	17
Grafik 1:	Verteilung unbezahlte und bezahlte Arbeit zwischen Frauen und Männern	18
Grafik 2:	Einkommensteuertarife 2005 und 2010	33

Vorbemerkung

Steuersysteme gelten als „geschlechtsneutral“. Es gibt im deutschen Steuerrecht nur sehr vereinzelt spezielle Regelungen, die ausdrücklich nur für Frauen gelten oder direkt an das Geschlecht anknüpfen. Eine solche direkte oder unmittelbare Diskriminierung, wenn sie auch noch mit Nachteilen für ein Geschlecht verbunden ist, wäre längst dem Bundesverfassungsgericht vorgelegt und von diesem sicher als rechtswidrig beschieden worden. Die Gleichberechtigung von Frauen und Männern war bislang selten Gegenstand steuerrechtlicher Klagen. Wer allerdings daraus folgert, es gäbe gar keine die Geschlechtergerechtigkeit tangierenden Probleme mit der Besteuerung, irrt: Nur wenn man Geschlecht als rein biologisches Merkmal betrachtet und Unterschiede zwischen Männern und Frauen hierin begründet sieht, scheint das Steuerrecht in Ordnung. Nimmt man aber eine „gender“ Perspektive ein, kommt man zu einem anderen Ergebnis: Unter dieser Perspektive werden nämlich diejenigen Faktoren in den Mittelpunkt der Betrachtung gerückt, die Frauen und Männer erst mal in die gesellschaftlichen Positionierungen bringen, in denen sie sich scheinbar natürlich befinden. Und die Beseitigung dieser Faktoren wird zum Auftrag eines Staates, der die Gleichstellung der Geschlechter zum Ziel hat.

In Deutschland wird seit Jahrzehnten über die Abschaffung einer speziellen Form der Besteuerung diskutiert, nämlich die der Ehegatten (Splittingverfahren). Hier geht es den einen um den Schutz von Ehe und Familie, den anderen aber um den falschen Anreiz zur Nichterwerbstätigkeit, der vor allem für Frauen erzeugt wird. Unter einer Gender Perspektive wird deutlich, dass viele Frauen nicht von Natur aus Hausfrauen sind, sondern es bleiben oder werden, weil das in

bestimmten Partnerkonstellationen als die finanziell günstigere Lösung erscheint. Bei der Analyse des Splittingverfahrens wird klar, dass die Gestaltung der Besteuerung geschlechtlich geprägten Leitvorstellungen folgt und Geschlechterverhältnisse steuert, wenn sie der Gattin die unbezahlte, dem Gatten die bezahlte Arbeit nahe legt. Und es wird deutlich, dass auch geschlechtsneutral formulierte Regelungen durchaus unterschiedliche Wirkungen auf Männer und auf Frauen haben können. Doch warum sollte dies nur bei der Besteuerung der Ehe der Fall sein?

Ulrike Spangenberg, die Autorin der Expertise, begibt sich auf Spurensuche im Einkommensteuerrecht und findet Erstaunliches:

Die Erhebung von Steuern orientiert sich an der *Leistungsfähigkeit* der zu besteuerten Person. Das klingt zunächst unverdächtig, aber: Was Leistungsfähigkeit heißt, muss konkretisiert werden, und diese Festlegungen sind keineswegs geschlechtsneutral. Die gängige Definition steuerlicher Leistungsfähigkeit vernachlässigt Ressourcen und Aufwendungen, die der Privat- bzw. Reproduktionssphäre zugeschrieben werden, etwa die durch unbezahlte Arbeit entstehende Wertschöpfung oder aber Aufwendungen für Kinderbetreuung. Und auch andere, zwischen den Geschlechtern sehr ungleich verteilte Ressourcen, z.B. Vermögen, werden vernachlässigt.

Ebenso wenig scheinen *Steuervergünstigungen* in ihren Wirkungen geschlechtsneutral zu sein. Sowohl der Empfängerkreis zeichnet sich durch männliche Überzahl aus als auch in ihrer Höhe sind die steuerrechtlichen Subventionen zwischen den Geschlechtern sehr ungleich verteilt. Frauen haben bedingt durch Einkommensverhältnisse und Erwerbsstrukturen seltener Zugang zu steuerbegünstigenden Tatbeständen. Selbst

bei der Riesterrente, die als besonders günstig für Geringverdienerinnen gilt, geht weitaus mehr Steuergeld in die Unterstützung gut verdienender Männer, die die Riesterrente nutzen.

Auch die Ausgestaltung des *Erhebungsverfahrens* kann sich benachteiligend auswirken. Die Einführung des Faktorverfahrens (gleichmäßige Verteilung der Lohnsteuerbelastung zwischen den Eheleuten) weist darauf hin, dass es sehr wohl Möglichkeiten einer weniger diskriminierenden Gestaltung der Besteuerung gibt.

Auf dem Hintergrund der hier vorgelegten Befunde stellt sich die Frage mehr als drängend, was der Steuergesetzgeber tun kann, um dem Ziel der Geschlechtergerechtigkeit näher zu kommen. Die Autorin nimmt das Verbot der indirekten oder mittelbaren Diskriminierung ernst, erinnert an die aktive Rolle des Staates zur Herstellung der Gleichstellung zwischen den Geschlechtern und formuliert bezogen auf das herrschende Steuersystem deutliche Anforderungen. Neben der geschlechterdifferenzierten Datenerhebung, der Förderung geschlechtsbezogener Analysen von Besteuerung und dem Verbreiten des bereits vor-

handenen Genderwissens unter denen, die Gesetzesvorlagen erarbeiten, spricht sie sich vor allem für die *Verbindlichkeit von Gesetzesfolgenabschätzungen* aus. Andere Länder können hier als Vorbild dienen.

Dass Steuern steuern, ist bekannt, dass sie aber auch Geschlechterverhältnisse beeinflussen und umgekehrt von Geschlechterleitbildern geprägt sein können, belegt diese Expertise anschaulich und differenziert. Wer also auch mit einem Steuersystem zur Geschlechtergerechtigkeit beitragen will, muss dieses einer Genderanalyse unterziehen, ansonsten wird das Steuersystem weiterhin ungerechte Geschlechterverhältnisse zementieren.

Mögen die Ergebnisse dieser Expertise einen Anstoß zu einer geschlechtergerechteren Steuerpolitik geben.

Dr. Barbara Stiegler

Leiterin des Arbeitsbereiches Frauen- und Geschlechterforschung
Abt. Wirtschafts- und Sozialpolitik
der Friedrich-Ebert-Stiftung

Zusammenfassung

Das Einkommensteuergesetz ist zwar geschlechtsneutral formuliert. Faktisch kann sich die Besteuerung jedoch sehr unterschiedlich für Frauen und Männer auswirken. Bereits die Konkretisierung dessen, was als steuerliche Leistungsfähigkeit und damit als Maßstab für eine gleichmäßige Verteilung der Steuerbelastung definiert wird, ist durch gesellschaftliche Wertvorstellungen und damit verbundene Geschlechternormen geprägt. Beispielsweise werden der Privatsphäre zugeschriebene Wertschöpfungen, wie unbezahlte Haus- und Betreuungsarbeit oder aber erwerbsbedingte Betreuungsaufwendungen, bei der Bestimmung der Leistungsfähigkeit ignoriert.

Die Besteuerung ist zudem nicht nur ein Instrument zur Erhebung von Steuern. Das (Einkommen-)Steuerrecht enthält eine Vielzahl von Steuervergünstigungen in Form von Steuerfreistellungen, Abzügen von der Bemessungsgrundlage oder Tarifermäßigungen. Von diesen über das Steuerrecht vergebenen Subventionen profitieren Frauen und Männer bedingt in sehr unterschiedlicher Weise, weil derartige Vergünstigungen durch den damit verfolgten Zweck und ihre Ausgestaltung an ausgewählte Einkommensverhältnisse und Erwerbstrukturen anknüpfen. Zu vermuten ist, dass Steuervergünstigungen überwiegend männlichen Lebens- und Erwerbsrealitäten entsprechen. Demzufolge profitieren Männer im Durchschnitt öfter und in größerem Umfang.

Der progressive Steuertarif trägt zwar grundsätzlich zu einem Ausgleich zwischen den Einkommensdifferenzen von Frauen und Männern bei. Der Umverteilungseffekt wird jedoch erheblich durch Steuervergünstigungen wieder eingeschränkt. Zudem werden Kapitaleinkünfte, über die Männer im Durchschnitt häufiger und in

größerem Umfang verfügen als Frauen, nur mit einem proportionalen Steuertarif von 25 Prozent besteuert. Derartige Einkünfte werden damit etwa gegenüber Erwerbseinkünften privilegiert, die mit einem Grenzsteuersatz von bis zu 45 Prozent zu versteuern sind.

Geschlechtergerechtigkeit im Steuerrecht bedeutet substantiell gleiche Chancen für Frauen und Männer – trotz bestehender Differenzen in Bezug auf Einkommens- und Vermögensverhältnisse, familiäre Rollenverteilungen, Erwerbsstrukturen etc. Eine solche Chancengleichheit beinhaltet etwa die Möglichkeit, Steuervergünstigungen tatsächlich in Anspruch nehmen zu können. Zudem dürfen mit Nachteilen verbundene Geschlechterrollen durch die Besteuerung nicht weiter perpetuiert werden.

Steuernormen, die faktisch strukturelle Benachteiligungen verstärken, sind nicht immer rechtlich unzulässige mittelbare Diskriminierungen. Der mit einer Steuerregelung verfolgte Zweck und die daran orientierte Art und Weise der Ausgestaltung der Regelung können sachlich gerechtfertigt sein. Allerdings verlangt das verfassungsrechtlich verankerte Verbot mittelbarer Diskriminierung – das im Steuerrecht bislang wenig Beachtung findet – Recht zumindest so auszugestalten, dass unverhältnismäßige Benachteiligungen vermieden werden. Häufig kann diesem Gebot bereits durch eine andere Ausgestaltung entsprochen werden, die den mit der Regelung verfolgten Zweck ebenso gut verwirklicht. Durch die Suche nach Regelungsalternativen kann die Gleichstellung von Frauen und Männern in die Umsetzung anderer Ziele integriert werden.

Selbst wenn die faktischen Auswirkungen der Einkommensbesteuerung auf Männer und Frauen zu rechtfertigen sind, sollte Gleichstellung

im Steuerrecht politisch ernst genommen werden und als Querschnittsziel mehr Berücksichtigung finden. Immerhin ist die Förderung der Gleichberechtigung ein verfassungsrechtlich verankertes Staatsziel, das den Staat verpflichtet, aktiv Schritte in die richtige Richtung zu machen. Gerade im Steuerrecht hat die Gesetzgebung einen sehr weiten Gestaltungsspielraum, der es erlaubt,

in vielfältiger Weise auf eine Ausgestaltung der Besteuerung hinzuwirken, die den Lebensrealitäten von Frauen und Männern gerecht wird. Erste wichtige Schritte auf dem Weg zu einer solchen geschlechtergerechteren Besteuerung sind die Erhebung und Auswertungen geschlechterdifferenzierter Daten und eine darauf aufbauende gleichstellungsorientierte Gesetzesfolgenabschätzung.

1. Einleitung

Mehr als nur das Ehegattensplitting

Als Bedingungen eines gerechten Steuersystems werden Fairness, Transparenz, Einfachheit und Effizienz diskutiert.¹ Über Geschlechtergerechtigkeit wurde im Steuerrecht demgegenüber wenig nachgedacht. Eine Ausnahme davon ist die Besteuerung von Ehe und Familie und hier insbesondere das Ehegattensplitting und die daraus resultierenden negativen Anreizwirkungen für die Erwerbstätigkeit von Frauen. Im Sinne der Geschlechtergerechtigkeit wird als Alternative dazu eine Individualbesteuerung der Ehepartner gefordert, die sich nicht am Haushaltseinkommen, sondern an individuellen Einkünften und Aufwendungen orientiert.

Jenseits der Diskussion um das Ehegattensplitting gilt das Steuerrecht als geschlechtsneutral. Tatsächlich sind die meisten gesetzlichen Regelungen sprachlich so formuliert, dass sie für Frauen und Männer in gleicher Weise gelten.² Faktisch kann sich die Besteuerung jedoch sehr unterschiedlich für Frauen und Männer auswirken – und dies häufig zum Nachteil von Frauen.

Auf den ersten Blick mag diese Feststellung überraschen. Steuern werden in der Öffentlichkeit vor allem in Bezug auf den Steuertarif, das heißt die Höhe der Steuerbelastung diskutiert. Im Einkommensteuerrecht steigt die relative Steuerlast bedingt durch den progressiven Tarif mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens und fällt in Gruppen mit hohem Einkommen regelmäßig höher aus als in Gruppen mit keinem oder nur geringerem Einkommen. Aufgrund von geschlechtsbezogenen Einkommensdifferenzen und Erwerbsmustern ist es daher wahrscheinlich, dass Männer im Durchschnitt mehr Steuern zahlen als

Frauen. Das Einkommensteuerrecht beschränkt sich jedoch nicht auf Regelungen zur Höhe der Steuerbelastung, sondern regelt zunächst, welche Sachverhalte überhaupt besteuert werden und welche Aufwendungen in welcher Höhe steuerlich absetzbar sein sollen. Darüber hinaus erhebt der Staat über Steuern nicht nur Einnahmen, sondern setzt insbesondere über Steuervergünstigungen monetäre Anreize, um außerfiskalische, beispielsweise wirtschaftliche, soziale oder ökologische Ziele zu verwirklichen. Bei der Ausgestaltung dieser Rechtsnormen knüpft das Einkommensteuerrecht an bestimmte Lebensrealitäten, insbesondere Einkommensverhältnisse oder Erwerbsstrukturen an, die den Lebenswirklichkeiten vieler Frauen oft nicht entsprechen. Im Steuerrecht spiegeln sich ebenso wie in den Rechtsgebieten, die das Steuerrecht prägen, gesellschaftliche Normvorstellungen über typische Arbeits- und Lebensweisen. Das arbeitsrechtliche Leitbild des Normalarbeitnehmers in Vollzeitbeschäftigung oder der rentenrechtliche Eckrentner mit 45 Jahren ununterbrochener sozialversicherungspflichtiger Erwerbstätigkeit sind Normvorstellungen, die sich an überholten und in der Regel typisch männlichen Erwerbsmustern und Erwerbsbiographien orientieren. Das sind Normvorstellungen, die sich im Steuerrecht wiederfinden. Zwar muss Recht notwendigerweise verallgemeinern und typisieren. Unzutreffende oder vermeintlich neutrale Normvorstellungen können sich aber zu Lasten derjenigen auswirken, die von diesen Annahmen abweichen. Derartige Benachteiligungen zeigen sich jedoch häufig erst anhand von differenzierten Daten, welche die tatsächlichen Auswirkungen der jeweiligen Rechtsnormen verdeutlichen. Geschlechterge-

1 Siehe z. B. die Publikationen der Friedrich-Ebert-Stiftung von Corneo (2010: 4); Rixen/Seipp (2009).

2 Unter den steuerfreien Einnahmen in § 3 Nr. 1 d EStG findet sich noch eine Sonderunterstützung für im Familienhaushalt beschäftigte Frauen. Zudem ist im Mantelbogen der Steuererklärung bei Ehegatten immer noch der Ehemann als steuerpflichtige Person und die Ehefrau an zweiter Stelle aufgeführt.

rechtigkeit im Steuerrecht heißt nicht notwendig die Einführung verschiedener Steuertarife für Frauen und Männer, wie sie vor einigen Jahren diskutiert wurden (Ichino/Alesina 2007). Vielmehr geht es zunächst um eine Analyse der faktischen Wirkungen der Besteuerung unter Einbeziehung sozioökonomischer Lebensrealitäten.

Andere Länder sind schon sehr viel weiter

In anderen Ländern gewinnen derartige Analysen, vor allem für die Einkommensbesteuerung, zunehmend an Aufmerksamkeit. In den USA hat sich seit Mitte der 1990er Jahre die so genannte Critical Tax Theory etabliert, die nicht nur Wirkungen der Besteuerung in Bezug auf Geschlechterverhältnisse, sondern auf weitere Kategorisierungen, etwa Ethnizität, sexuelle Orientierung, soziale Schicht oder Behinderung analysiert (Infanti/Crawford 2009). In Kanada, den Niederlanden, Österreich, Großbritannien und anderen Ländern werden geschlechtsbezogene Auswirkungen der Besteuerung im Kontext effektiver und gleichstellungsorientierter Gesetzgebung thematisiert, zum Teil im Zusammenhang mit der Umsetzung von Gender Budgeting (Mückenberger et al. 2007: 237ff.; Biffel et al. 2006: 68ff.). Eine Anzahl verschiedener Studien und Projekte befasst sich mit der Besteuerung in Entwicklungs- und Schwellenländern (Grown/Valodia 2010).

Diese Studien thematisieren ebenso wie in Deutschland häufig die Besteuerung von Ehe und Familie. Darüber hinaus geht es jedoch – zum Teil theoretisch, zum Teil empirisch fundiert – um den Gegenstand der Besteuerung, um Steuerentlastungen, die das zu versteuernde Einkommen oder die Steuerschuld reduzieren, sowie um die Ausgestaltung des Steuertarifs. Neben den in Deutschland diskutierten Anreizwirkungen werden dabei unter dem Begriff der Verteilungswirkungen die finanziellen Belastungen und Entlastungen der Besteuerung analysiert.

In Deutschland wurden derartige Verteilungswirkungen einzelner Steuerarten im Rahmen der Machbarkeitsstudie zur Umsetzung von Gender Budgeting auf Bundesebene nur sehr knapp angesprochen. Die Studie weist jedoch sehr deutlich auf die Relevanz gleichstellungssensibler Analysen hin: nicht nur für öffentliche Ausgaben, sondern ebenso für die Einnahmenseite des Staatshaushaltes (BMFSFJ 2006: 105ff.).³

Überblick zum Inhalt der Studie

Mit der vorliegenden Studie soll vertieft erläutert werden, welche Rolle Geschlechterverhältnisse bei der Besteuerung spielen und wie eine geschlechtergerechtere Ausgestaltung auch jenseits einer Individualbesteuerung aussehen könnte. Der Einleitung folgend geht es zunächst konkret um die Ausgestaltung der Einkommensbesteuerung und daraus resultierende geschlechtsbezogene Verteilungs- und Anreizwirkungen (2.). Dabei werden anhand von Beispielen aus dem Einkommensteuergesetz sowohl die Prinzipien, die eine gleichmäßige Verteilung der Steuerbelastung gewährleisten sollen, unter Geschlechtergesichtspunkten diskutiert (2.2) als auch Steuervergünstigungen, mit denen der Staat außerfiskalische Zwecke verfolgt (2.3). Weitere Diskussionspunkte sind die Ausgestaltung des Steuertarifs (2.4) sowie das Lohnsteuerverfahren als Beispiel für Auswirkungen der steuerlichen Verfahrensgestaltung (2.5). Natürlich stellt sich die Frage, ob aus der Besteuerung resultierende Benachteiligungen nicht eigentlich Probleme des Arbeitsmarktes oder der familiären Rollenverteilungen sind und auch dort gelöst werden sollten. Unter 3.1 werden diese und ähnliche Argumente aufgegriffen, unter Bezug auf (gleichstellungs-)rechtliche Anforderungen für die Besteuerung diskutiert und erläutert, was Chancengleichheit im Steuerrecht heißt (3.2). Dabei wird zum einen auf die Rechtsfigur der mittelbaren Diskriminierung näher ein-

3 Die Effekte ausgewählter steuerpolitischer Maßnahmen werden zudem im Rahmen der von Mara Kuhl vorgelegten Studie zu den geschlechterpolitischen Wirkungen der Konjunkturprogramme diskutiert, vgl. Kuhl (2010: 29ff.)

gegangen, die im Steuerrecht bislang wenig Beachtung gefunden hat, zum anderen wird die Verwirklichung von Geschlechtergerechtigkeit als verfassungsrechtlich verankertes Staatsziel betont, das den Staat verpflichtet, aktiv tätig zu werden. Der Gestaltungsspielraum der Gesetzgebung erlaubt es in vielfältiger Weise, auf eine geschlechtergerechte Ausgestaltung der Besteuerung hinzuwirken, selbst wenn Diskriminierungsverbote nicht mehr greifen. Am Ende steht die Frage: Was sollte die Gesetzgebung tun? Als erste Schritte werden die Erhebung und Auswertung von Daten (4.1) sowie gleichstellungsorientier-

te Folgenabschätzungen (4.2) ausführlicher beschrieben.

Die folgende Expertise ist weitgehend auf geschlechtsbezogene Auswirkungen beschränkt und differenziert sehr vereinfachend zwischen Frauen und Männern. Tatsächlich müssen Geschlechterverhältnisse komplexer gedacht werden. Die Vorgehensweise ist jedoch der Datenlage geschuldet. Die Studie versteht sich insofern als ein erster wichtiger Schritt auf dem Weg zu einer gerechteren Besteuerung in Bezug auf sozioökonomische Ungleichheiten.

2. Gleichstellungsgerecht? Bestandsaufnahme zu Ausgestaltung und Wirkungen der (Einkommens-)Besteuerung

2.1 Welche Zwecke werden mit der Besteuerung verfolgt?

Zweck der Besteuerung ist in erster Linie die Erzielung von Einnahmen, um staatliche Aufgaben zu finanzieren. Mit einem Gesamtvolumen von über 500 Milliarden Euro jährlich sind Steuern die größte Einnahmequelle des Staates. Während andere staatliche Abgaben, wie z.B. Sonderabgaben, Gebühren oder Beiträge mit einem konkreten Zweck bzw. einer bestimmten Gegenleistung verknüpft sind, werden Steuern unabhängig von ihrer konkreten Verwendung erhoben. Mit Steuern soll der allgemeine Finanzbedarf des Staates gedeckt werden.

Der Zweck der Besteuerung ist jedoch nicht auf die Beschaffung von Einnahmen beschränkt (§ 3 Abgabenordnung). Über die Erhebung von Steuern oder über Steuervergünstigungen können mittels finanzieller Anreize ebenso außerfiskalische Zwecke, etwa wirtschaftliche oder soziale Ziele, verfolgt werden. Bekannte Beispiele für derartige Lenkungssteuern sind Verbrauchsteuern, wie die Mineralölsteuer und die Stromsteuer (Ökosteuern), mit denen zwar Einnahmen erzielt werden, aber vor allem ökologische Ziele wie die sparsame Verwendung fossiler Energieträger und die Förderung umweltverträglicherer Technologien umgesetzt werden sollen. Das Steuerrecht enthält darüber hinaus eine Vielzahl von Steuervergünstigungen, die über Steuerbefreiungen, abzugsfähige Aufwendungen oder Ermäßigungen des Steuersatzes die finanzielle Steuerbelastung sen-

ken. Beispiele für derartige Steuervergünstigungen sind Steuerbefreiungen für Beiträge zugunsten einer betrieblichen Altersversorgung oder aber Steuerschuldermäßigungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse. Mit derartigen Steuervergünstigungen verzichtet der Staat im Umfang der gewährten Steuerentlastungen auf staatliche Einnahmen. Es handelt sich somit im Ergebnis um staatliche Ausgaben, die nicht als direkte Subvention, sondern als Steuersubvention vergeben werden.

Egal, ob es sich um Steuern handelt, mit denen Einnahmen erzielt werden oder aber um Steuern, die besondere soziale oder wirtschaftliche Zwecke verwirklichen sollen – Zwecksetzungen und Ausgestaltung von Steuern setzen bestimmte Annahmen über sozioökonomische Lebensrealitäten voraus oder knüpfen bewusst oder unbewusst an Normvorstellungen an. Wenn aber Frauen und Männer diesen Normvorstellungen nicht in gleicher Weise entsprechen, können Steuerbelastungen oder -entlastungen, der Zugang zu Steuervergünstigungen und damit verbundene steuerliche Entlastungen sehr unterschiedlich auf Frauen und Männer verteilt sein (sog. Verteilungswirkungen). Finanzielle Belastungen und Entlastungen sind zudem häufig mit Lenkungswirkungen verbunden, etwa in Bezug auf das individuelle Arbeitsangebot oder die Ersparnisbildung (sog. Verhaltenswirkungen).⁴ Besonders deutlich werden diese Effekte bei den direkten personenbezogenen Steuern wie der Einkommensteuer.

4 Einen guten Überblick über die Wirkungen der Besteuerung in Bezug auf Geschlechterverhältnisse geben Biffel et al. (2006: 55ff.).

2.2 Erhebung von Einnahmen: Verteilung der Steuerbelastung anhand der Leistungsfähigkeit

2.2.1 Was heißt steuerliche Leistungsfähigkeit?

Als grundlegender rechtlicher Maßstab für eine gleichmäßige Verteilung der Steuerbelastung gilt die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.⁵ Personen mit gleicher Leistungsfähigkeit sollen gleich besteuert werden (horizontale Steuergerechtigkeit) während eine unterschiedliche Leistungsfähigkeit eine höhere Belastung rechtfertigt (vertikale Steuergerechtigkeit). Anders als beispielsweise eine Kopfsteuer, die immer gleich hoch ausfällt, orientiert sich die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einer Person (Birk 2011: 56ff.). Dieses Prinzip wird häufig mit einem progressiven Steuertarif gleichgesetzt.⁶ Eine Orientierung an der Leistungsfähigkeit bedeutet jedoch zunächst nur die Verteilung der Steuerbelastung in Relation zu den verfügbaren finanziellen Mitteln. Das Leistungsfähigkeitsprinzip an sich sagt noch nichts darüber aus, worin sich die Leistungsfähigkeit einer Person ausdrückt, wie das steuerlich verfügbare Einkommen zu definieren ist und gibt auch keine konkreten Vorgaben für die Ausgestaltung des Steuertarifs. Es ist Aufgabe der Gesetzgebung – unter Berücksichtigung verfassungsrechtlicher Vorgaben – einfachgesetzlich zu konkretisieren, wie eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit im Einzelnen aussehen soll. Dies geschieht insbesondere durch die im Einkommensteuergesetz konkretisierte Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, die den Gegenstand der Einkommensteuer und das disponible Einkommen bestimmt (vgl. Übersicht 1). Bevor auf diese Punkte näher eingegangen wird, soll zunächst jedoch diskutiert werden, ob die wirtschaftliche Leis-

tungsfähigkeit individuell oder in Bezug auf den Haushalt zu bestimmen ist und welche Annahmen und Wirkungen in Bezug auf Geschlecht damit verbunden sind.

2.2.2 Individuelle oder haushaltsbezogene Leistungsfähigkeit?

Im deutschen Einkommensteuerrecht gilt das Prinzip der Individualbesteuerung. Steuersubjekt und Steuerschuldnerin der Einkommensteuer ist die natürliche Person (§§ 1, 25 EStG). Infolgedessen ist auch die steuerliche Leistungsfähigkeit individuell zu bestimmen und Bemessungsgrundlage sowie Tarif der Einkommensteuer individuell zu ermitteln.

Prinzipienverstoß: Zusammenveranlagung und Splittingtarif

Abweichend von diesem Prinzip können verheiratete Personen die sog. Zusammenveranlagung wählen, so dass sie „gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt“ werden (§ 26b EStG). Die Zusammenveranlagung beinhaltet, dass die Einkünfte der Eheleute summiert werden. Tabelle 1 listet darüber hinaus steuerlich absetzbare Aufwendungen auf – die bei einer individuellen Veranlagung personenbezogen zu berücksichtigen sind – bei der Zusammenveranlagung jedoch in doppelter Höhe berücksichtigt und beiden Eheleuten gemeinsam zugerechnet werden. Haben beide Eheleute entsprechende Aufwendungen, ist eine Verdoppelung der Beträge richtig. Bei der Zusammenveranlagung sind die Beträge jedoch auch dann doppelt absetzbar, wenn nur ein Ehepartner erwerbstätig ist und unabhängig davon, für wen die Aufwendungen getätigt wurden. Die Summe dieser Vergünstigungen wird auf ein Volumen von ca. acht Milliarden Euro geschätzt.

5 Als Verteilungsprinzip wird zum Teil auch das Äquivalenzprinzip diskutiert, das im Versicherungsrecht Anwendung findet. Bei einer am Äquivalenzprinzip orientierten Besteuerung dürften nur denjenigen Steuern abverlangt werden, denen öffentliche Leistungen zugute kommen und die Steuern müssten zweckgebunden für die entsprechenden öffentlichen Aufgaben verwendet werden. Als genereller Maßstab ist das Äquivalenzprinzip im Steuerrecht untauglich, weil Steuern gerade ohne Gegenleistung erhoben werden sollen und weil sich nach diesem Prinzip Sozialleistungen und Steuern aufheben würden (vgl. Birk 2011: Rn. 29ff.).

6 Der progressive Tarifverlauf wurde zunächst als zwingende Ausgestaltung einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit interpretiert. Inzwischen wird sowohl vom BVerfG als auch in der Literatur überwiegend angenommen, dass bereits ein linearer Tarif (Flat Tax) eine (vertikale) Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gewährleistet, weil die Höhe der Steuerschuld mit dem Einkommen zunimmt. Einen umfassenden Überblick zu dieser Diskussion aus ökonomischer und rechtlicher Perspektive gibt Lammers (2008: 277ff.). Ausführlicher zum Steuertarif siehe 2.4.

Tabelle 1:

Auswahl an Steuerabzügen bei individueller Besteuerung und Zusammenveranlagung

	Zusammenveranlagung	Individuelle Besteuerung
Verlustvortrag bzw. -rücktrag, § 10d Abs. 1 und 2 EStG	2 Mio. € / 1.023.00€	1 Mio. € / 511.500€
Sparerpauschbetrag, § 20 Abs. 9	1.602 €	801 €
Keine Berücksichtigung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 13 Abs. 3 EStG	Einkünfte aus Lohn- und Forstwirtschaft bis zu 1.340€ und Summe der Einkünfte: insgesamt: 61.400€	Einkünfte aus Lohn- und Forstwirtschaft bis zu 670€ und Summe der Einkünfte: insgesamt: 30.700 €
Altersvorsorgeaufwendungen Gesetzliche Rentenversicherung, landwirtschaftliche Alterskassen, kapitalgedeckte Altersvorsorge, § 10 Abs. 3 EStG	40.000 €	20.000 €
Spenden an politische Parteien, § 10b Abs. 2 EStG	3.330 €	1.650 €

Quelle: Eigene Zusammenstellung.

Auf das zusammen veranlagte Einkommen wird ein gesonderter Tarif angewendet. Nach diesem sogenannten Splittingtarif werden die Eheleute so besteuert, als wenn jede/r die Hälfte des Einkommens verdient hätte.⁷ Es findet also ein fiktiver Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit statt. Aus einer Haushaltsperspektive ist dieses Berechnungsverfahren mit erheblichen finanziellen Vorteilen verbunden. Zum einen wird das zu versteuernde Einkommen in Höhe des doppelten Grundfreibetrages steuerfrei gestellt (derzeit 16.008 Euro), selbst dann, wenn nur ein Ehepartner steuerpflichtiges Einkommen erzielt. Zum anderen wird der Effekt des progressiven Tarifs gemindert. Bei einem progressiven Tarif steigt mit zunehmenden Einkommen der Grenzsteuersatz, das heißt der zu versteuernde Anteil des Einkommens nimmt mit jedem Euro zu.⁸ Beim

Splittingverfahren wird der Steuerbetrag nur für die Hälfte des zu versteuernden Einkommens berechnet und dann verdoppelt. Der Grenzsteuersatz ist bei unterschiedlich hohen Einkommen somit sehr viel niedriger als bei einer individuellen Besteuerung der jeweiligen Einkommen.

Das Splittingverfahren wirkt sich allerdings nur bei Einkommensdifferenzen zwischen den Eheleuten aus. Bei gleicher Einkommenshöhe entsteht kein Splittingvorteil, weil beide tatsächlich gleich viel verdient haben, und eine fiktive Halbteilung des Einkommens den gleichen Effekt hat wie eine individuelle Besteuerung. Tabelle 2 weist die steuerliche Entlastung aus dem Splittingverfahren in Abhängigkeit von der Höhe des zu versteuernden Einkommens (ZVE) und dem Beitrag der Eheleute daran aus.⁹

7 Nach § 32a EStG beträgt die tarifliche Einkommensteuer das Zweifache des Steuerbetrags, der sich für die Hälfte des gemeinsam zu versteuernden Einkommens ergibt (Splitting-Verfahren).

8 Etwas genauer wird der Grenzsteuersatz unter 2.4.1 erläutert.

9 Der Splittingvorteil ist die Differenz zwischen einer individuellen Besteuerung und einer Besteuerung nach dem Splittingverfahren.

Tabelle 2:

Splittingvorteil (Tarif 2010)

ZVE	Splittingvorteil in € nach Verhältnis der Einkommenshöhe in der Ehe (Tarif 2010)			
	50 / 50	70 / 30	90 / 10	100 / 0
10.000	0	0	148	315
20.000	0	535	1.541	2.017
30.000	0	284	2.021	3.177
40.000	0	370	2.410	4.092
50.000	0	651	3.837	8.172

Quelle: Eigene Berechnungen.

Kehrseite dieses steuerlichen Vorteils sind die damit einhergehenden Anreize, auf ein zweites Einkommen zu verzichten. Das Splittingverfahren lohnt sich vor allem in Einverdienstehen, weil hier die ehe-internen Einkommensdifferenzen am höchsten sind. Die Steuerentlastung aus dem Splitting reduziert sich erheblich, sobald ein zweites Einkommen dazukommt (Tabelle 2). Ist das Haushaltseinkommen hoch genug, um auf ein Einkommen zu verzichten, stellt sich angesichts des finanziellen Vorteils die Frage, ob sich eine zweite Erwerbstätigkeit lohnt; nur eine geringfügige Beschäftigung schmälert den Steuervorteil nicht. Bedingt durch geringere Einkommenschancen sind es eher Frauen, die ihre Erwerbstätigkeit aufgeben oder einschränken, besonders wenn Kinder oder pflegebedürftige Angehörige zu versorgen sind.¹⁰ Langfristig wirken sich Zeiten, in denen keine sozialversicherungspflichtige Erwerbstätigkeit ausgeübt wird, jedoch zum Nachteil von Frauen aus. Sie bringen finanzielle Risiken, vor allem in Bezug auf die Alterssicherung von Frauen. Viele Ehen werden geschieden und gerade geschiedene Frauen verfügen im Durchschnitt über die geringste Rente. Für die Höhe der Rente kommt es nämlich in ers-

ter Linie auf die Dauer der Erwerbstätigkeit und die Höhe des Einkommens an. Nacheheliche Versorgungsansprüche können die fehlende eigene Rente nur sehr eingeschränkt ersetzen. Nicht zuletzt durch die Unterhaltsreform ist deutlich geworden, dass das nacheheliche Recht zunehmend auf die ökonomische Eigenverantwortlichkeit von Frauen setzt, während in der Ehe – u. a. durch das Steuerrecht – Anreize für eine Aufgabe der eigenen Erwerbstätigkeit gesetzt werden.¹¹

Fiktion der „intakten“ Durchschnittsehe

Die Besteuerung der Ehe durch Zusammenveranlagung und Splittingverfahren soll gewährleisten, dass Ehen mit gleichem Haushaltseinkommen gleich besteuert werden. Hinter der Anknüpfung an das Haushaltseinkommen steht die Vorstellung der Ehe als einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft, in der es nicht darauf ankommt, wer das Einkommen verdient. Das BVerfG spricht von einer „intakten Durchschnittsehe“, in der den Eheleuten das gemeinsame Einkommen wechselseitig zur Verfügung steht (BVerfGE 61, 319, 345f.). Mit dieser Fiktion wird unterstellt,

10 Zu den ökonomischen Auswirkungen des Ehegattensplittings und den Effekten einer Reform, ausführlich Wagenhals (2007) und Beblo (2007) und aktuell Bach et al. (2011).

11 Grundlegend zu Wirkungen und Rechtmäßigkeit des Ehegattensplittings Vollmer (1998); Spangenberg (2005).

dass innerhalb der Ehe Einkommen und Vermögen zusammengelegt und dann gleich verteilt werden. Diese Annahme ist rechtlich jedoch nicht zu begründen. Die Mehrzahl verheirateter Personen lebt im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft, wonach den Ehegatten nur die jeweils eigenen Einkünfte und das eigene Vermögen gehören, über das weitgehend frei verfügt werden kann. Erst bei einer Trennung findet ein Zugewinnausgleich statt, der – soweit in der Ehe ein noch vorhandener Zugewinn erwirtschaftet wurde – zwischen den Eheleuten aufgeteilt wird.¹² Selbst die Ersparnisse aus den steuerlichen Vorteilen von Zusammenveranlagung und Splittingverfahren gehören in Einverdienstehen nur der Person, die steuerpflichtiges Einkommen geltend macht, in der Regel also der Ehemann. Gemeinsame Rechte gibt es nur im Güterstand der Gütergemeinschaft, welche die wenigsten Ehepaare wählen (Spangenberg 2005: 39).¹³ Dass die rechtliche Fiktion der Durchschnittsehe nicht der Rechtslage entspricht, zeigen sehr deutlich Auswertungen zur Verteilung von Vermögen zwischen Frauen und Männern. Eine Haushaltsperspektive verschleiert einen „Gender Wealth Gap“ von ca. 50.000 Euro. Dieser Vermögensunterschied zwischen Frauen und Männern resultiert vor allem aus den Differenzen zwischen verheirateten Frauen und Männern (Grabka et al. 2007: 13).

Geldarrangements und Geldverteilung in Paarbeziehungen sind vielfältig. Quantitativen Studien zufolge verwalten Paare ihr Geld tatsächlich häufig gemeinsam (Ludwig-Mayerhofer 2007: 238ff.). Gemeinsam Geld zu verwalten heißt jedoch nicht notwendig die gemeinsame und gleichberechtigte Entscheidung, wie Geld ausgegeben wird. Vielmehr beeinflussen verschiedene Faktoren die Entscheidung über die Verwendung

von Geld, u. a. scheint mit steigendem eigenen Einkommen der individuelle Einfluss zuzunehmen (Woolley 2000: 18). Die gemeinsame Geldverwaltung ist zudem vor allem in niedrigen Einkommensgruppen verbreitet, in denen das Einkommen ohnehin für die alltagsnotwendigen Dinge verbraucht wird und individuelles Geld selten ist. In höheren Einkommensgruppen nimmt demgegenüber der Anteil der Paare zu, die ihr Geld individuell verwalten (Holst/Schupp 2005, Staudt 2009: 164).

Die Befürworterinnen und Befürworter des Ehegattensplittings argumentieren mit dem Schutz von Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 GG: Die freie Entscheidung über die Verteilung von Haus- und Erwerbsarbeit zwischen den Eheleuten könne nur durch eine Besteuerung der Ehe als Einheit gewährleistet werden (z. B. Kirchhof 2000: 2794). Der Blick auf die Freiheit des Paares als Einheit verstellt jedoch den Blick auf Machtbeziehungen und tatsächliche Entscheidungsmöglichkeiten von Frauen innerhalb einer Partnerschaft (Wersig 2011: 172).

Die Fiktion einer Aufteilung von Einkommen und Vermögen verhindert jeden Anreiz, Eigentumsrecht tatsächlich zu übertragen. Eine wirklich gleichberechtigte Aufteilung von Einkommen und Vermögen können Zusammenveranlagung und Splitting nur dann befördern, wenn die steuerliche Entlastung mit einem tatsächlichen – rechtlich nachweisbaren – Transfer von Einkommen oder Vermögen verbunden wäre, wie es beispielsweise bei der Gütergemeinschaft geschieht. Selbst wenn eine solche Eigentumsübertragung während des Bestehens einer Partnerschaft nicht viel verändert, würde der damit bestehende Rechtsanspruch bei Trennung und Scheidung die Position von wirtschaftlich schwächeren Frauen stärken (vgl. Phillips 2011: 241f.).

12 Der Zugewinn ist nach § 1373 BGB der Betrag, um den das Endvermögen eines Ehegatten das Anfangsvermögen übersteigt. Übersteigt der Zugewinn der einen Person den Zugewinn der anderen Person, steht die Hälfte der Person mit dem geringeren Zugewinn zu, § 1387 Abs. 1 BGB.

13 Ausführlich zu der Verknüpfung von Güterstand und Leistungsfähigkeit Vollmer (2008: 85ff.). Laut einer Umfrage von Sinus Sociovision haben 93 Prozent der Frauen, die im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft leben, falsche Vorstellungen, was dies rechtlich heißt und glauben, dass beide Eheleute tatsächlich und rechtlich in gleicher Weise über Einkommen und Vermögen verfügen können. 41 Prozent wissen nicht, was das Ehegattensplitting ist (BMFSFJ 2011: 41, 49f.)

2.2.3 Welche Ressourcen sind (nicht) für die Bestimmung der Leistungsfähigkeit relevant?

Auf der Ebene der Bemessungsgrundlage wird zum einen das steuerbare Einkommen, das heißt der Gegenstand der Besteuerung bestimmt. Zum anderen wird definiert, welcher Teil davon steuerlich belastbar ist. Das tatsächlich zu versteuernde Einkommen ergibt sich erst nach einer Vielzahl von Steuerabzügen in Form von absetzbaren Aufwendungen, Freibeträgen oder Verlustverrechnungen. Das Einkommensteuerrecht folgt hier insbesondere dem objektiven Nettoprinzip, wonach nur das disponible Einkommen zu versteuern ist, dass nach Abzug der für die Erwerbstätigkeit notwendigen Ausgaben verbleibt. Die Bemessungsgrundlage soll mit dem zu versteuernden Einkommen die steuerliche Leistungsfähigkeit

abbilden, wird in der Realität allerdings durch diverse Steuervergünstigungen verzerrt (Tipke/Lang 2010: § 4: 92ff.; § 9 Rn. 49ff.).¹⁴

Die Konkretisierungen der steuerlichen Leistungsfähigkeit sind keineswegs geschlechtsneutral. Mit der Auswahl der steuerlichen relevanten Ressourcen und der Definition des disponiblen Einkommens werden vor allem unter Bezug auf die Trennung von öffentlicher und privater Sphäre entlang von Geschlecht (und anderen Kategorisierungen) verteilte Ressourcen bevorzugt oder vernachlässigt.

Vernachlässigung oder indirekte Berücksichtigung unbezahlter Arbeit

Nach § 2 Abs. 1 EStG unterliegen der Einkommensteuer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbstständiger und un-

Übersicht 1:

Bestimmung der Einkommensteuer

Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: Ermittlung der Einkünfte innerhalb eines Veranlagungsjahrs (Summe der Einkünfte) Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	Ermittlung der steuerbaren Einkünfte (unter Abzug von Werbungskosten und Betriebsausgaben sowie Verlustausgleich innerhalb und zwischen den Einkunftsarten)
	<i>Summe der Einkünfte</i>
	Abzug Altersentlastungsbetrag, Freibetrag für Alleinerziehende, Freibetrag Land- und Forstwirtschaft
	<i>Gesamtbetrag der Einkünfte</i>
	Überperiodischer Verlustvortrag/Verlustrücktrag Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen
	<i>Einkommen</i>
	Abzug von Kinderfreibeträgen
<i>Zu versteuerndes Einkommen</i>	
↓	
Anwendung des Steuertarifs	
↓	
Steuerschuld (Abzug von Steuerschuldermäßigungen)	

Quelle: Eigene Darstellung.

14 Ausführlicher dazu Gliederungspunkt 2.3.

selbstständiger Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte. Dazu gehören u.a. Alterseinkünfte aus Renten oder kapitalgedeckten Altersversicherungen.

Ebenso wie in anderen Rechtsgebieten, beispielsweise im Rentenrecht, werden in der Privatsphäre erbrachte Wertschöpfungen demgegenüber weitgehend vernachlässigt oder nur indirekt berücksichtigt. Damit wird die Wertschöpfung aus der oft von Frauen geleisteten unbezahlten Arbeit ausgeblendet.

Frauen verwenden trotz zunehmender Erwerbsbeteiligung im Durchschnitt immer noch

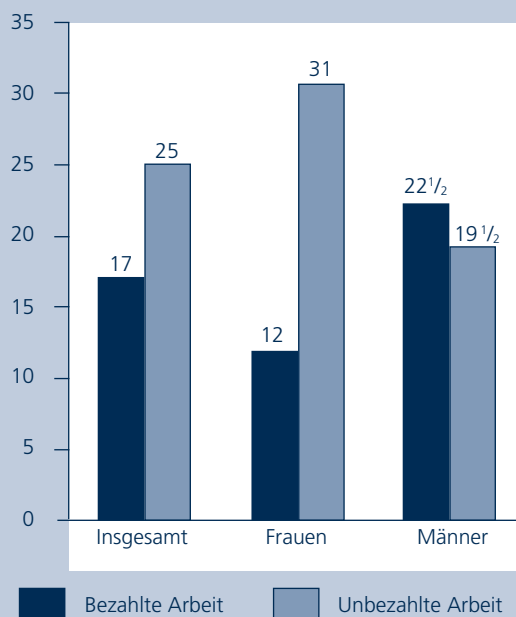
weitaus mehr Zeit auf unbezahlte Arbeit im Haushalt und in der Familie als Männer – unabhängig davon, ob sie erwerbstätig sind oder nicht (OECD 2011: 12 ff.).¹⁵ Unbezahlte Arbeit umfasst vor allem Hausarbeit, Kinderbetreuung und Pflege, aber auch ehrenamtliche Tätigkeiten und soziale Hilfeleistungen (Bothfeld et al. 2006: 225). Der volkswirtschaftliche Wert dieser Tätigkeiten kann unterschiedlich berechnet werden, beläuft sich in Deutschland jedoch mindestens auf ein Drittel des Bruttoinlandsproduktes (OECD 2011: 25).

Für die Bestimmung der steuerlichen Leistungsfähigkeit sind derartige Wertschöpfungen grundsätzlich irrelevant. Im Einkommensteuerrecht wird grundsätzlich nur das (finanzielle) Einkommen besteuert. Infolgedessen bleibt das innerhalb der Familie durch Haus- und Betreuungsarbeit erwirtschaftete Schatteneinkommen steuerfrei, während das Einkommen aus entsprechenden Dienstleistungen versteuert werden muss. Das im Haushalt erarbeitete Schatteneinkommen wird auch beim Ehegattensplitting ausgeblendet und die steuerliche Leistungsfähigkeit allein anhand des Erwerbseinkommens bestimmt (Vollmer 1998: 87). Die Vernachlässigung der in der Privatsphäre erarbeiteten Wertschöpfung wird überwiegend als Verstoß gegen das Prinzip steuerlicher Neutralität bewertet. Eine Einbeziehung wird jedoch abgelehnt, weil private Wertschöpfungen nicht ausreichend oder nur mit hohem Verwaltungsaufwand gleichmäßig erfassbar seien (Tipke/Lang 2010: § 8 Rn. 33).

Zum Teil wird der sog. Markteinkommens- theorie folgend eingewandt, dass der Staat berechtigt ist, Steuern zu erheben, weil er der Wirtschaft, in deren Bereich Einkommen geschaffen wird, die notwendigen Rahmenbedingungen zur Verfügung stellt. Daraus wird geschlossen, dass sich die Besteuerung auf das am Markt erwirtschaftete Einkommen beschränkt (u. a. Kirchhof

Grafik 1:

Verteilung unbezahlte und bezahlte Arbeit zwischen Frauen und Männern 2001/2002



Quelle: Statistisches Bundesamt.

¹⁵ In Deutschland wurde bezahlte und unbezahlte Zeitverwendung bislang über zwei Zeitbudgetstudien erfasst. Die Studien wurden im Abstand von zehn Jahren durchgeführt und weisen ähnliche Ergebnisse auf. Zu den Auswertungen aus 2001/2002: BMFSFJ/Statistisches Bundesamt (2003: 9). Derzeit ist eine weitere Zeitbudgeterfassung in Planung.

1996: 38).¹⁶ Damit werden Steuern jedoch als Nutzen der Teilhabe am Markt, das heißt als Äquivalent für Leistungen des Staates begründet, was der Definition von Steuern als Abgabe ohne Gegenleistung widerspricht (vgl. Tipke/Lang 2010: § 81). Es wird zudem ausgeblendet, dass der Staat ebenso Rahmenbedingungen für die private Sphäre setzt. Die Ausgrenzung der in der Privatsphäre geschaffenen Wertschöpfung spiegelt die das Steuerrecht immer noch prägende Trennung von öffentlicher als produktiv gedachter Sphäre und privater als reproduktiver Sphäre wider.¹⁷ Die entscheidenden Grundlagen für das deutsche Einkommensteuerrecht stammen aus dem 19. Jahrhundert. In Preußen wurde 1891 eine Einkommensteuer eingeführt, die das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gewährleistete und zur wichtigsten Einnahmequelle wurde (Birk 2011: 8; Neumark 1986: 234f.). Zu dieser Zeit waren Erwerbs- und Hausarbeit strikt getrennt und die damit verbundene Polarität der Geschlechterrollen gehörte zur herrschenden bürgerlichen Ideologie (Wersig 2011: 162).

Natürlich stellt sich die Frage, ob ausgerechnet das Steuerrecht ein sinnvoller Ort für die Wertschätzung unbezahlter Arbeit ist. Die Besteuerung geht mit der Erhebung von Geldleistungen einher, die durch unbezahlte Arbeit gerade nicht erwirtschaftet werden. Für eine Einbeziehung spricht, dass mit der Anerkennung von Haus- und Betreuungsarbeit die Unterscheidung zwischen der in der öffentlichen und der privaten Sphäre geleisteten Arbeit aufgebrochen und letztere sichtbar gemacht würde. Der Wert unbezahlter Arbeit lässt sich etwa durch den Vergleich der jeweiligen Tätigkeiten mit dem Marktwert, anhand von Opportunitätskosten bzw. der Arbeitszeit und einem Mindestlohn berechnen (Staudt 2009: 166f.). Allerdings dürfte ein solches Kon-

zept, wie es etwa Nancy Staudt vorschlägt, nicht auf das Steuerrecht beschränkt sein. Gerade Frauen fehlt es an einer langfristigen sozialen Absicherung, weil Arbeitslosengeld oder Rentenanprüche eine Erwerbstätigkeit voraussetzen. Eine Besteuerung unbezahlter Arbeit müsste die sozialversicherungspflichtige Anerkennung dieser Arbeit einschließen, um diejenigen, die sie tun, langfristig ausreichend abzusichern. Finanzielle Belastungen von Familien und von Frauen mit geringen Einkünften, die mangels ausreichend bezahlter Arbeit die notwendigen Steuerbeträge nicht erbringen können, ließen sich über Freibeträge vermeiden (Staudt 2009: 166ff.). Zu klären wäre allerdings, wem der Nutzen und die mit der privaten Wertschöpfung steigende Leistungsfähigkeit zuzurechnen wäre und wie ein solches Konzept außerhalb von Paarbeziehungen aussehen würde.

Eine Besteuerung des durch Betreuungs- und Hausarbeit erwirtschafteten Schatteneinkommens ist auch nicht die einzige Möglichkeit der Berücksichtigung unbezahlter Arbeit. Beispielsweise gewährleistet die steuerliche Absetzbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten eine Gleichbehandlung von Familien, die von der steuerlichen Vernachlässigung der Betreuungsarbeit profitieren und von Familien, denen aufgrund von Erwerbstätigkeit Kosten für eine externe Kinderbetreuung entstehen (Fellows 1998: 362). Im deutschen Einkommensteuerrecht sind erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten zwar steuerlich absetzbar, allerdings nicht in vollem Umfang.¹⁸ Zudem wurde im Jahr 2002 das steuerfreie sächliche Existenzminimum von Kindern um einen Freibetrag für die Betreuung, Erziehung oder Ausbildung eines Kindes ergänzt (§ 32 Abs. 6 EStG). Damit wird für nicht zu versteuernde unbezahlte Arbeit eine steuerliche Entlastung gewährt.

16 Mit der Beschränkung der Besteuerung auf das Markteinkommen wird ebenso begründet, dass das Wohnen in der eigenen Wohnung einkommensteuerrechtlich unerheblich ist. Während die Einnahmen aus der Vermietung einer Wohnung als Einkünfte nach § 21 EStG steuerlich relevantes Einkommen sind, bleibt die ersparte Mietzahlung bei einer selbst genutzten Wohnung (sog. Schatteneinkommen) seit 1987 steuerfrei. Die Miete für eine Wohnung ist demgegenüber aus versteuertem Einkommen zu zahlen. Vermietung, Miete und Eigennutzung einer Immobilie werden damit steuerlich sehr unterschiedlich behandelt. Für die USA ist nachgewiesen, dass damit vor allem weiße Bevölkerungsgruppen privilegiert werden, die häufiger über eigene Immobilien verfügen (Brown 2010: 5ff.). Die für Deutschland erhobenen Daten zur Vermögensverteilung weisen entsprechende Differenzen zwischen Frauen und Männern nach (Grabka/Frick 2007: 671, Tab. 7).

17 Überblick zur Trennung öffentlicher und privater Sphären im Recht bei Schmidt (2011: 72ff.)

18 Siehe unten 2.2.4.

Nach § 32 Abs. 6 EStG wird seit 2002 für kindergeldberechtigte Kinder (in der Regel bis zum 25. Lebensjahr) neben dem Kinderfreibetrag in Höhe von 2.148 Euro ein Freibetrag für den Erziehungs-, Betreuungs- oder Ausbildungsbedarf eines Kindes in Höhe von 1.320 Euro vom Einkommen abgezogen. Bei zusammen veranlagten Eheleuten verdoppeln sich diese Beträge. Werden die Eltern nicht gemeinsam besteuert, kann auf Antrag der Anteil eines Elternteils dem anderen Elternteil übertragen werden. Eine solche Übertragung ist zum Beispiel bei minderjährigen Kindern möglich, die nur bei einem Elternteil leben oder wenn der Kindesunterhalt nicht bezahlt wird.

Die Einführung des Freibetrages wurde vom BVerfG gefordert, mit dem Argument, der Aufwand für die Betreuung von Kindern mindere die steuerliche Leistungsfähigkeit. Dabei dürfe nicht zwischen der (unbezahlten) Betreuung durch einen Elternteil und einer mit finanziellen Aufwendungen verbundenen Fremdbetreuung unterschieden werden (BVerfGE 99, 216). Faktisch wird damit die Eigenbetreuung von Kindern begünstigt, da bei einer Erwerbstätigkeit beider Eltern Kinderbetreuungskosten entstehen, die nicht durch die steuerliche Absetzbarkeit dieser Aufwendungen gedeckt sind. Ebenso wie das Ehegattensplitting nützt diese Form der Besteuerung vor allem Einverdiensten. Über die Zusammenveranlagung kann der Steuerfreibetrag in Anspruch genommen werden, ohne dass der betreuende Elternteil selbst steuerpflichtig beschäftigt ist und ohne, dass erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten entstehen.

Das Beispiel verdeutlicht auch die ungerechten Folgen einer impliziten Berücksichtigung unbezahlter Arbeit im Steuerrecht. Die steuerliche Entlastung aus dem Freibetrag fließt über die Steuererstattung der Person zu, die Einkommen zu versteuern hat. Zumindest in Einverdiensten ist das jedoch nicht der Elternteil, der für die Betreuung zuständig ist. Wem die steuerliche Entlastung zufließt, ist auch nicht unerheblich. Die Art der Auszahlung wirkt sich auf die Verwendung des Geldes aus. In Großbritannien gingen mit dem Wechsel von steuerlichen Kinderfreibeträgen zu einem direkten an die Mutter ausbezahlten Kindergeld signifikante Veränderungen bei der Verwendung des Geldes einher. Der unmittelbare Zugang zu finanziellen Leistungen beeinflusst demnach die Entscheidung über die

Verwendung des Geldes. In Großbritannien wurde das Kindergeld allein infolge der veränderten Auszahlungsmodalität vermehrt zugunsten von Frauen- und Kinderkleidung ausgegeben (Beblo 2007: 274 unter Bezug auf Lundberg et al. 1997).

Gleichfalls problematisch kann die Anerkennung unbezahlter Arbeit über Steuergutschriften (Negativsteuer) oder Transferleistungen sein. Damit wird zwar die ökonomische Situation von unbezahlte Arbeit leistenden Frauen gestärkt. Gleichzeitig werden aber so Anreize für unbezahlte statt bezahlte Arbeit gesetzt, und bislang gewährleistet nur letztere eine unabhängige ökonomische Sicherheit (Lahey 2005: 19f.). Grundsätzlich ließen sich der Umfang unbezahlter Arbeit und damit auch der von Frauen geleistete Anteil daran durch Kinderbetreuungseinrichtungen und Pflegeangebote erheblich verringern. Allerdings müsste dann auch im Steuerrecht auf Anreize für unbezahlte Haus- und Betreuungsarbeit verzichtet werden.

Geringfügige Besteuerung von Vermögen

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit einer Person drückt sich nicht nur im Einkommen aus. Indikatoren steuerlicher Leistungsfähigkeit können ebenso Vermögen oder Konsum sein. Die Wahl des maßgeblichen Indikators und damit des Gegenstands der Besteuerung hängt davon ab, welchen Vorgängen oder Zuständen eine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zugeordnet wird. Im 17. Jahrhundert wurden beispielsweise Grund und Boden besteuert, während seit dem 19. Jahrhundert insbesondere Kapital, wie Einkommen und Vermögen, als Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit gilt (Tipke/Lang 2010: § 4 Rn. 92).

Tabelle 3:

Aufkommen nach Steuerarten – Auswahl (Steuerschätzung Mai 2011)

Steuerart	Aufkommen (Steuerschätzung Mai 2011)
Einkommensbezogene Steuerarten:	
Einkommensteuer (Lohnsteuer, veranlagte Einkommensteuer, nicht veranlagte Steuern vom Ertrag, Abgeltungsteuer)	187.327 Mio. €
Körperschaftsteuer	13.460 Mio. €
Aufwandsbezogene-/Konsumbezogene Steuerarten:	
Umsatzsteuer	187.500 Mio. €
Energiesteuer	40.050 Mio. €
Vermögensbezogene Steuerarten:	
Grundsteuer	11.622 Mio. €
Vermögensteuer	0 €

Quelle: Bundesministerium der Finanzen (BMF), Ergebnis der Steuerschätzung Mai 2011.
Eigene Ergänzung Tabelle 5 Quelle: 23. Subventionsbericht der Bundesregierung (2011).

Im geltenden Steuerrecht wird an verschiedene Ressourcen angeknüpft, die in unterschiedlicher Weise Ausdruck steuerlicher Leistungsfähigkeit sind (sog. Vielsteuersystem). Der größte Teil des Steueraufkommens resultiert dabei aus einkommensbezogenen und konsumbezogenen Steuern.

Vermögen wird im Vergleich zu Einkommen und Konsum nur begrenzt erfasst und sehr niedrig besteuert. Zum Vermögen zählen insbesondere Grundbesitz und Immobilien, Geldvermögen so-

wie Beteiligungen oder Eigentum an Unternehmen (Betriebsvermögen). Der Begriff der Vermögensbesteuerung umfasst Steuern auf den Vermögensbestand (allgemeine Vermögensteuer, Grundsteuer), den Übergang von Vermögen (Gründerwerbsteuer, Steuer auf Kapitalmarktumsätze) und den Wertzuwachs von Vermögen (Besteuerung von Veräußerungsgewinnen, Abgeltungsteuer). In Deutschland gab es bis 1997 eine allgemeine Vermögensteuer.

Die allgemeine Vermögensteuer wurde nach einer im Jahr 1995 getroffenen Entscheidung des BVerfG (93, 121) aufgehoben. Das Gericht hielt die Vermögensteuer an sich jedoch nicht für verfassungswidrig, sondern kritisierte die unterschiedliche Bewertung von Grund- und Immobilienvermögen im Vergleich zu Geldvermögen. Die Gesetzgebung verzichtete auf die vom BVerfG geforderte Reform der Vermögensteuer. Infolgedessen lief die allgemeine Vermögensteuer nach Ablauf der vom BVerfG gesetzten Übergangsfrist aus. Der Vermögensbestand wird derzeit nur noch über die Grundsteuer A für land- und forstwirtschaftlich genutzte sowie die Grundsteuer B für sonstiges Grund- und Immobilienvermögen besteuert.

Derzeit ist die wichtigste Steuer auf dem Vermögensbestand die Grundsteuer, mit der Grund- und Immobilienvermögen besteuert werden. Allerdings beruht die Bewertung dieses Vermögens auf Einheitswerten, die seit Jahrzehnten veraltet sind und nur einen Bruchteil der tatsächlichen Verkehrswerte von Eigenheimen und Mietwohngrundstücken abbilden (Bach 2009: 480).

Für eine Besteuerung von Vermögenswerten wird angeführt, dass Vermögen eine besondere von der Einkommensteuer nicht abgedeckte Leistungsfähigkeit abbildet. Vermögen vermittelt eine größere Verfügungsmacht über Geld und Sachgüter, verschafft u. a. Kreditwürdigkeit, bessere Möglichkeiten ökonomischer Einflussnahme, gesellschaftliches Ansehen und Konsumreserven (vgl. Birk 1999: 16; Überblick bei Schratzenstaller 2011: 11f.).¹⁹ Das Vermögen ist demnach ein selbstständiger vom Einkommen unabhängiger Indikator der Leistungsfähigkeit und eine Vermögensbesteuerung nicht zwangsläufig eine Doppelbesteuerung.

Ein stärkerer Zugriff auf Vermögenswerte oder anders formuliert ein gleichmäßigerer Zugriff auf besteuerebare Ressourcen kann zudem zu einer Verringerung von Vermögensungleichheiten beitragen²⁰ – auch in Bezug auf Geschlecht. Ein Großteil der Bevölkerung – im Jahr 2007 zwei Drittel – verfügt nicht oder nur in geringerem Umfang über ein individuelles Nettovermögen. Im Gegensatz dazu besitzen die reichsten zehn Prozent der Bevölkerung 60 Prozent am Gesamtvermögen. Vermögen entsteht durch Erbschaften und Schenkungen, vor allem aber hängt der Erwerb von Vermögen von der beruflichen Stellung und dementsprechend vom erzielten Einkommen ab (Grabka/Frick 2009: 62ff.). Es überrascht daher nicht, dass Frauen im Durchschnitt nicht nur seltener, sondern in sehr viel geringerem Umfang über Vermögen verfügen als Männer. Nach Auswertungen des SOEP fiel das individuelle Nettovermögen von Männern im Jahr 2002 im Durchschnitt mit rund 96.000 Euro um rund 29.000 Euro höher als bei Frauen (Grabka/Frick

2007: 671). Auch Immobilienbesitz oder Betriebsvermögen sind unterschiedlich zwischen Frauen und Männern verteilt (Tabelle 4). Infolgedessen haben die unzutreffenden Bewertungsgrundlagen der Grundsteuer, die Entlastungen bei der Veräußerung von Betriebsvermögen oder aber die Besteuerung von Kapitaleinkünften faktisch sehr unterschiedliche Auswirkungen auf Männer und Frauen.

Derzeit werden verschiedene Konzepte einer Vermögensbesteuerung diskutiert. Beispiele sind die Vorschläge für eine Vermögensabgabe (Bündnis 90/Die Grünen), die Wiedereinführung einer allgemeinen Vermögensteuer (SPD) oder eine Steuer für Finanzmarkttransaktionen (EU). Entscheidend für die Rechtmäßigkeit und die (geschlechtergerechten) Auswirkungen der jeweiligen Besteuerungsform ist deren konkrete Ausgestaltung. In der Literatur wird auf eine Anzahl von Problemen hingewiesen: die Doppelbesteuerung bei Betriebsvermögen sowie Grund- und Immobilienvermögen, der mit einer vollständigen und gerechten Erfassung und Bewertung privaten Vermögens verbundene Aufwand, die Gefahr eines Substanzverlustes des Vermögens oder aber die Befürchtung, mit einer zusätzlichen Besteuerung würde das Vermögen ins Ausland verlagert werden (vgl. Schratzenstaller 2011: 14ff.). Zusätzliche Belastungen für geringe und mittlere Einkommensgruppen oder eine Besteuerung von bereits versteuerten Vermögensanteilen könnten vermieden werden, wenn man Freibeträge einführt, die Höhe des Steuersatzes variiert oder Anrechnungsregelungen setzt. Dringend reformbedürftig sind in jedem Fall die Besteuerungsgrundlagen für Grundstücke und Immobilien, um diese mit einem realistischen Wert zu erfassen (Bach 2009: 480). Reformvorschläge sollten jedoch die Auswirkungen im Hinblick auf die sozioökonomischen Lebensrealitäten von Frauen und Männern im Blick behalten. Beispielsweise ist von einer marktnahen Bewertungsgrundlage der Grundsteuer und der damit zunehmenden Steuerbelastung für Immobilien eine Erhöhung

19 Ablehnend gegenüber einer besonderen Leistungsfähigkeit Tipke (2003: 924ff.).

20 Das BVerfG hat offen gelassen, ob die Vermögensteuer als Instrument der Umverteilung gerechtfertigt werden kann (BVerfGE 93, 121, 135), kritisch dazu Tipke (2003: 931ff.).

Tabelle 4:

Portfoliostruktur des individuellen Nettovermögens in Deutschland 2002

Vermögensart	Mittelwert in €		Anteil der Personen mit Besitz von Vermögenskomponenten in %	
	Männer	Frauen	Männer	Frauen
Selbstgenutzter Immobilienbesitz	52.947	48.845	37,7	35,2
Sonstiger Immobilienbesitz	19.518	13.500	11,2	9,0
Geldvermögen	11.272	8.316	45,8	40,7
Private Versicherungen	12.018	6.094	52,6	42,6
Betriebsvermögen	17.345	3.266	6,3	2,2
Sachvermögen	1.504	1.191	8,5	8,4
Schulden	18.675	13.832	32,4	25,2

Quelle: Grabka/Frick 2007: Tab. 7.

der Wohnkosten zu erwarten, wenn die zusätzliche Steuerbelastung auf die Mieter und Mieterinnen abgewälzt wird. Ebenso wie die Umsatzsteuer würde die Grundsteuer dann regressiv wirken und in Relation zum verfügbaren Einkommen geringere Einkommensgruppen in höherem Maße belasten (Bach 2009: 481; kritisch Schratzenstaller 2010: 18f.). Grundsätzlich könnte ein gleichmäßigerer Zugriff auf besteuerbare Ressourcen geschlechtsbezogene Ungleichheiten bei der Verteilung und Besteuerung von Einkommen, Konsum und Vermögen mindern. Eine stärkere Ausschöpfung vermögensbezogener Steuern muss auch nicht notwendig zu einer Erhöhung der Gesamtsteuerlast führen. Vielmehr könnte das zusätzliche Steueraufkommen für die Senkung anderer Abgaben und Steuern verwendet werden (Schatzenstaller 2010: 20). Die OECD empfiehlt Deutschland ebenfalls, die Vermögensteuer zu stärken und Abgaben und Steuern auf Arbeitseinkommen zu senken (Bach 2009: 478 unter Bezug auf OECD). Die zusätzlichen Einnahmen könnten jedoch auch zum Ausbau sozialer Infrastrukturen verwendet werden, um den Umfang unbezahlter Arbeit zu verringern.

2.2.4 Welche Aufwendungen sind (nicht) als Minderung der Leistungsfähigkeit definiert?

Im Einkommensteuerrecht ist anerkannt, dass beruflich veranlasste Aufwendungen, etwa Kosten für Fachliteratur oder andere Arbeitsmaterialien als Werbungskosten (§ 9 EStG) oder Betriebsausgaben (§ 4 EStG) weitgehend unbeschränkt absetzbar sind. Dahinter steht die Auffassung, dass nur der Teil des Einkommens, der nach Abzug der für die Erwerbstätigkeit notwendigen Aufwendungen verbleibt, steuerlich belastbar ist (sog. objektives Nettoprinzip). Aufwendungen, die im Rahmen der privaten Lebensführung anfallen, gelten demgegenüber grundsätzlich nicht als abzugsfähige Ausgaben. Ausnahmen von dieser Regel sind konkret geregelte Sonderausgaben (§ 10 bis 10c EStG) und außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 bis 33b EStG). Mit derartigen Aufwendungen werden ausgewählte private Ausgaben berücksichtigt, beispielsweise Beiträge für Krankenversicherungen oder zivilrechtlich bzw. sozialrechtlich bedingte Unterhaltsaufwendungen.

Bewertung erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten als private Aufwendungen

Was als beruflich veranlasst gilt und was nicht, muss definiert werden. Problematisch ist dabei insbesondere die Abgrenzung von Aufwendungen, die, wie z. B. Aufwendungen für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsplatz, als privat oder als beruflich bewertet werden können. In den USA sind Wegekosten beispielsweise nicht als beruflich veranlasste Aufwendungen absetzbar, weil die Wahl des Wohnortes als private Entscheidung gilt. Infolgedessen werden sie den privaten Aufwendungen zugeordnet.²¹ In Deutschland werden Wegekosten zur üblichen Arbeitsstelle

demgegenüber als beruflich veranlasste Werbungskosten definiert (Birk 2011: 233).²² Demgegenüber werden erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten als rein private oder allenfalls gemischt privat-betriebliche Aufwendungen bewertet, die ebenso wie private Kinderbetreuungskosten u. a. mit einem Selbstbehalt von einem Drittel der Kosten verbunden sind (Tipke/Lang 2010: § 9 Rn. 754f.). Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 soll die bisherige Unterscheidung zwischen erwerbsbedingten und privaten Aufwendungen sogar aufgehoben werden. Künftig werden Kinderbetreuungskosten dann grundsätzlich nur als Sonderausgaben – und damit als privat veranlasste Aufwendungen – absetzbar sein.²³

Die Kosten für die Betreuung von Kindern (in der Regel bis zu 14 Jahren) können in Höhe von zwei Dritteln der Aufwendungen, jedoch höchstens 4.000 Euro je Kind steuerlich geltend gemacht werden. Soweit beide Eltern erwerbstätig sind, können die Aufwendungen „wie“ Werbungskosten oder Betriebsausgaben, bei der Ausbildung eines Elternteils, im Falle einer Behinderung oder bei Krankheit als Sonderausgaben abgezogen werden. Bei Kindern zwischen vier und sechs Jahren sind die Betreuungskosten ebenfalls als Sonderausgaben absetzbar, unabhängig von einer Erwerbstätigkeit der Eltern (§ 9c EStG).

Die Unterscheidung von privaten und betrieblichen Aufwendungen knüpft an die Vernachlässigung unbezahlter Arbeit und das Verständnis unterschiedlicher und unveränderbarer Sphären an: der öffentlichen, die männlich dominiert ist, und der privaten Sphäre, die weiblich dominiert ist. Die Bewertung von Kinderbetreuungskosten als privat veranlasste Aufwendung resultiert aus der Zuschreibung von Reproduktionsarbeit in die Privatsphäre. Das Steuerrecht befasst sich demgegenüber vor allem mit der öffentlichen Sphäre. Die Trennung von privater und öffentlicher Sphäre entspricht zwar nicht exakt der Unterscheidung von privat und beruflich veranlassten Aufwendungen. Der Bereich der unbezahlten Arbeit,

insbesondere der Haus- und Reproduktionsarbeit, fließt aber grundsätzlich nicht in die Bestimmung des zu versteuernden Einkommens ein und rechtfertigt daher auch nicht die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen, die diesem Bereich zugeschrieben werden. Der Definition betrieblich veranlasster Aufwendungen im Steuerrecht liegt das Bild eines (männlichen) „Normalarbeiters“ zu Grunde, der nicht für die Familienarbeit zuständig ist (Fellows 1998: 354ff). Dieses Leitbild entspricht jedoch weder den Lebensrealitäten berufstätiger Mütter, noch denen berufstätiger Väter, die sich entgegen überkommenen Rollenmustern an der Betreuung ihrer Kinder beteiligen wollen. Die Trennung von be-

21 Mit der Unterscheidung zwischen privat und beruflich wird ausgeblendet, dass die Wahl des Wohnortes nicht notwendig eine freie Entscheidung ist, sondern durch ethnisch segregierte Siedlungsstrukturen sowie Einkommens- und Vermögensverhältnisse beeinflusst wird. Ausführlich dazu Powell (1996: 96ff.).

22 Die Kosten für den Arbeitsweg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sind nach §§ 4 Abs. 5 Nr. 6 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG über eine Pauschale von 0,30 Cent absetzbar, bei privaten Autos unbegrenzt. Aufwendungen für Miete und Ausstattung eines Arbeitszimmers sind nach §§ 4 Abs. 5 Nr. 6b; 9 Abs. 5 EStG unbegrenzt absetzbar, wenn für die berufliche oder betriebliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Zuordnung zu den beruflich veranlassten Aufwendungen ist allerdings umstritten, vgl. Birk (2011: 233f., Fn. 167).

23 Neben der beschränkten Absetzbarkeit können diese Aufwendungen dann nicht mehr als Verluste geltend gemacht werden.

trieblich und privat veranlassten Aufwendungen markiert zudem unbezahlte Haus- und Reproduktionsarbeit generell als unproduktiv und betriebliche Aufwendungen generell als produktiv (Fellows 1998: 357).

2.3 Steuern durch Steuern? Außerfiskalische Zwecke im Steuerrecht

2.3.1 Was sind Steuervergünstigungen?

Steuervergünstigungen sind über das Steuerrecht vergebene Subventionen, mit denen über monetäre Anreize außerfiskalische Zwecke verwirklicht

werden sollen. Steuervergünstigungen durchbrechen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, weil die Regelungen keine gleichmäßige Verteilung der Steuerbelastung gewährleisten, sondern ausgewählte Personengruppen oder Sachverhalte begünstigen. Im Steuerrecht insgesamt und im Einkommensteuergesetz finden sich eine Vielzahl verschiedener Steuervergünstigungen, vor allem in Form von steuerfreien Einkünften oder Aufwendungen, die das zu versteuernde Einkommen mindern. In Tabelle 5 sind die zehn größten im Subventionsbericht der Bundesregierung genannten Steuervergünstigungen aufgeführt.

Tabelle 5:

Die 10 größten Steuervergünstigungen

Steuervergünstigung	Steuermindereinnahmen in Mio. € – Kassenjahr 2012
Umsatzsteuerermäßigung für kulturelle u. a. Leistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2, 7 UStG)	4.085
Vergünstigungen für Betreiber von Kraft-Wärme-Kopplungsanlagen (§§ 37, 53 EnergieStG)	2.300
Steuerbefreiung für Nacht-, Feier- und Sonntagsarbeit sowie Schichtzuschläge (§ 3 b EStG)	2.240
Begünstigung für Unternehmen, die durch die Steuer erheblich belastet sind – Spitzenausgleich (§ 10 StromStG)	2.080
Steuerermäßigungen für Renovierungsaufwand (§ 35 a Abs. 2 EStG)	1.520
Förderung der privaten Altersvorsorge durch Zulagen (§ 10 a, Abschnitt XI EStG)	1.360
Eigenheimzulage (§ 9 Abs. 2 EigZulG)	1.230
Begünstigung von Unternehmen für die Entnahme von Strom über 50MWh für betriebliche Zwecke (§ 9 Abs. 3 StromStG)	1.100
Ermäßigung für Beherbergungsleistungen (§ 12 Abs. 1 Nr. 11 UStG)	955
Ermäßigung ÖPNV (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG)	940

Quelle: 23. Subventionsbericht.

2.3.2 Wem kommen Steuervergünstigungen zugute?

Durch die für Steuervergünstigungen gewählten Sachverhalte sowie die Ausgestaltung der Regelungen selbst haben Frauen und Männer in sehr unterschiedlicher Weise Zugang zu derartigen Leistungen und profitieren in unterschiedlicher Höhe. Bereits durch die Vergabe über das Steuerrecht kommen Steuervergünstigungen grundsätzlich nur denjenigen zugute, die steuerpflichtig erwerbstätig sind und über ein Einkommen verfügen, das mindestens über den steuerfreien Grundfreibetrag und andere Freibeträge hinausgeht. Infolgedessen sind Erwerbslose, niedrige Einkommensgruppen und insbesondere geringfügig Beschäftigte, zu denen Frauen sehr viel häufiger als Männer gehören, in der Regel von Steuervergünstigungen ausgeschlossen. Ergänzende Transferleistungen wie die Zulagenförderung der Riesterrente sind im deutschen Einkommensteuerrecht seltene Ausnahmen.

Mit der Wahl des angestrebten Zwecks und der Art der Ausgestaltung steuerlicher Entlastungen knüpft die Einkommensbesteuerung an ge-

schlechtsbezogene Erwerbs- und Einkommensstrukturen an. Frauen sind u. a. in bestimmten Segmenten des Arbeitsmarktes, etwa im Gesundheits- und Gastronomiebereich, überrepräsentiert, während umgekehrt Männer überdurchschnittlich in Branchen wie der Metall- oder Baubranche tätig sind. Dabei gehen frauentypische Berufe und Branchen oft mit einem geringeren Lohnniveau einher und auch bei gleicher Erwerbstätigkeit verdienen Frauen durchschnittlich weniger als Männer.²⁴ Die daraus resultierenden Einkommensdifferenzen werden verstärkt durch Arbeitszeitmuster: Frauen sind sehr viel häufiger in Teilzeit beschäftigt und Männer in Vollzeit (Bothfeld et al. 2006: 161ff.; 204ff.).

Steuerfreistellung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

Zu den drei größten im Subventionsbericht aufgeführten Steuervergünstigungen gehören mit 2,3 Milliarden Euro jährlich beispielsweise steuerfrei gestellte Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (§ 3b EStG).

Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit bleiben nach § 3b EStG steuerfrei, soweit der Zuschlag einen bestimmten Prozentsatz des Grundlohns nicht übersteigt (z. B. 25 Prozent für Nachtarbeit zwischen 20 Uhr und 6 Uhr; 150 Prozent für Nachtarbeit zwischen 0 Uhr bis 4 Uhr, wenn der vorherige Tag ein besonderer Feiertag war). Die Steuerbefreiung wurde bereits 1940 eingeführt, um einen finanziellen Anreiz für Beschäftigte in der Waffenproduktion zu setzen. 2004 wurde die Steuerfreiheit auf einen Stundengrundlohn von 50 Euro begrenzt, weil von der Regelung vor allem Fußballprofis profitierten, deren Spiele und Trainingszeiten regelmäßig an Sonn- und Feiertagen stattfinden.

²⁴ Der sog. Gender Pay Gap (Differenz der durchschnittlichen Bruttostundenlöhne zwischen Frauen und Männern) lag nach Aussagen des Statistischen Bundesamts 2010 in Deutschland bei 23 Prozent.

Die Ziele der bereits 1940 eingeführten Subvention variieren im Laufe der Jahre. Derzeit soll die Steuerfreistellung Arbeitnehmende für außergewöhnliche Arbeitszeiten entschädigen (Gerhards/Thöne 2009: 179f.). Einer Abschaffung wurde häufiger entgegengehalten, dass damit gerade der nachts und sonntags arbeitenden Krankenschwester Geld weggenommen würde. Tatsächlich profitieren wohl eher Beschäftigte in männertypischen Branchen von der Steuerfreistellung. Laut Mikrozensus 2008 sind über zwei Drittel der nachts arbeitenden Personen (Arbeitszeit zwischen 23 Uhr und 6 Uhr) männlich. Bis 1992 waren Frauen sogar weitgehend von steuerfreien Zuschlägen für Nachtarbeit ausgeschlossen, weil Nachtarbeit von Arbeiterinnen laut Arbeitszeitordnung bis auf bestimmte Ausnahmen, etwa in Krankenhäusern, erheblich eingeschränkt, zum Teil sogar verboten war.²⁵ Schichtarbeit ist ebenfalls deutlich öfter bei männlichen Beschäftigten verbreitet. Sonntags- und Feiertagsarbeit wird ebenfalls etwas häufiger von Männern ausgeübt. Allein unter den Arbeitnehmenden, die regelmäßig an Sonn- und Feiertagen arbeiten, überwiegen die weiblichen Beschäftigten, was vor allem auf den hohen Anteil in der Gastronomie und im Pflegebereich zurückzuführen sein dürfte (vgl. BMAS 2011: 155, Tab. TA 9).

Für Österreich ist statistisch belegt, dass Steuervergünstigungen für Zulagen und Zuschläge sehr viel häufiger von männlichen Beschäftigten als von weiblichen Beschäftigten in Anspruch genommen werden (Einhaus 2010: Tabelle 7, unten Tabelle 6). Die Auswertungen sind allerdings nicht direkt übertragbar. Im Gegensatz zu Deutschland ist die Steuervergünstigung in Österreich nicht auf Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit beschränkt, sondern umfasst darüber hinaus Schmutz-, Erschwernis-

und Gefahrenzulagen sowie bestimmte Überstundenzuschläge (Gerhards/Thöne 2009: 188). Derartige (tariflich vereinbarte) Zulagen werden jedoch ebenfalls öfter in männertypischen Branchen und Berufen gewährt, während entsprechende Arbeitsbedingungen in frauendominierten Bereichen vernachlässigt werden (Jochmann-Döll/Tondorf 2009).

2009 überprüfte der Bundesfinanzhof (BFH) die Regelung unter dem Gesichtspunkt einer mittelbaren Diskriminierung. Allerdings befasste sich der BFH nur mit der Frage, ob mit der Steuerfreistellung auch Zuschläge erfasst werden, die aufgrund eines mutterschaftsbedingten Beschäftigungsverbots (§ 8 Mutterschutzgesetz) ausgezahlt wurden, ohne dass tatsächlich gearbeitet wurde. Ungeprüft blieb, inwieweit männliche und weibliche Beschäftigte überhaupt von der Regelung profitieren (BFH v. 27.5.2009 VI B 69/08).

Steuerfreistellung von Beiträgen zugunsten betrieblicher Altersversorgung

Im Rahmen der sog. Eichel-Rente sind von den Arbeitgebenden oder von den Arbeitnehmenden selbst finanzierte Beitragszahlungen (Bruttoentgeltumwandlung) zugunsten von Pensionsfonds, Pensionskassen oder Direktversicherungen in Höhe von vier Prozent der Beitragsbemessungsgrenze steuer- und sozialversicherungsfrei (§ 3 Nr. 63 EStG). Zum Umfang der Steuervergünstigung fehlt es an Zahlen.

Auch die 2001 eingeführte Steuerfreistellung von Beiträgen zugunsten betrieblicher Altersversorgung, die den Aufbau zusätzlicher Altersvorsorge stärken soll, kommt Frauen aufgrund geschlechtsbezogener Erwerbsstrukturen seltener zugute als Männern.

Im Rahmen der sog. Eichel-Rente sind von den Arbeitgebenden oder von den Arbeitnehmenden selbst finanzierte Beitragszahlungen (Bruttoentgeltumwandlung) zugunsten von Pensionsfonds, Pensionskassen oder Direktversicherungen in Höhe von vier Prozent der Beitragsbemessungsgrenze steuer- und sozialversicherungsfrei (§ 3 Nr. 63 EStG). Zum Umfang der Steuervergünstigung fehlt es an Zahlen.

²⁵ Die Regelung wurde durch eine Entscheidung des BVerfG (E 85, 191) aufgehoben, weil das Nachtarbeitsverbot nicht mit dem Gleichberechtigungsgrundsatz in Art. 3 Abs. 2 GG vereinbar war.

Zum einen ist die steuerliche Förderung auf Beschäftigte beschränkt und erreicht damit bereits aufgrund höherer Erwerbsquoten mehr Männer. Zum anderen haben zwar theoretisch alle Beschäftigten in gleicher Weise Anspruch auf die Steuerfreistellung ihrer Altersvorsorgebeiträge. In der Privatwirtschaft, in der die Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 63 EStG überwiegend in Anspruch genommen wird, variiert die Verbreitung der betrieblichen Altersversorgung jedoch nach Branchen und Betriebsgröße (TNS Infratest 2008: 33/43). In weiblich dominierten Wirtschaftsbranchen, etwa im Gesundheits- und Sozialbereich, fehlt es häufig an einer förderfähigen Altersversorgung. Die Steuervergünstigungen können in diesen Bereichen daher faktisch nicht genutzt werden. In kleinen Betrieben, in denen der Anteil von Frauen besonders hoch ist, sind betriebliche Altersversorgungsangebote ebenfalls selten. Grund dafür sind vermutlich fehlende Tarifverträge oder Betriebsräte, also kollektive Interessenvertretungen, die den Aufbau einer betrieblichen Altersversorgung durchsetzen könnten (Riedmüller/Willert 2008: 56). Darüber hinaus scheinen geringfügig Beschäftigte faktisch aus Systemen der betrieblichen Altersversorgung ausgeschlossen zu sein (Herbold 2007). Dieser rechtlich unzulässige Ausschluss trifft ebenfalls häufiger (verheiratete) Frauen, weil diese Art der Beschäftigung einen steuerfreien Zuverdienst zum (männlichen) Haushaltseinkommen darstellt.

Mit der Einführung eines Rechtsanspruchs der Arbeitnehmenden auf die Umwandlung eigenen Lohns in Beiträge für eine betriebliche Altersversorgung wurden zwar die Rechte der Arbeitnehmenden gestärkt. Es bleibt jedoch abzuwarten, ob damit auch die Verbreitung betrieblicher Altersversorgung in frauentypischen Branchen und kleinen Betrieben befördert wird. Für geringfügig Beschäftigte greift der Anspruch jedenfalls nicht, weil er auf sozialversicherungspflichtig Beschäftigte beschränkt ist. Die eingeschränkten Zugangsmöglichkeiten könnten durch die Ein-

richtung überbetrieblicher Branchenfonds oder Pflichten für eine flächendeckende Altersversorgung vermieden werden.²⁶

Männer profitieren insgesamt vermutlich häufiger von Steuervergünstigungen

Wie sich Steuervergünstigungen insgesamt auf Frauen und Männer verteilen, ist mangels entsprechender Daten schwer zu sagen. Die Steuerfreiheit von Trinkgeldern nach § 3 Nr. 51 EStG könnte ein Beispiel für eine Steuervergünstigung sein, die, bedingt durch den weiblich dominierten Gastronomiebereich, häufiger Frauen zugute kommen. Allerdings ist der Anteil von geringfügig Beschäftigten, die steuerfrei arbeiten und damit nichts von Steuerfreistellungen haben, in der Gastronomie besonders hoch (Schupp/Birkner 2004: 490). Für Österreich belegen Auswertungen der seit 2002 geschlechterdifferenziert aufbereiteten Lohnsteuerstatistik, dass die damit erfassten abhängig beschäftigten lohnsteuerpflichtigen Männer häufiger von Steuerabzügen profitieren. Das gilt für Steuervergünstigungen ebenso wie für Abzüge, die eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gewährleisten sollen.

In Deutschland wurden einige der in Tabelle 6 angeführten Steuervergünstigungen im Laufe der Zeit gestrichen. So sind beispielsweise Erschwernis- und Gefahrenzulagen, Überstunden oder das 13. Monatseinkommen regulär zu versteuern.²⁷ Die Ergebnisse sind daher nicht übertragbar, weisen aber sehr deutlich darauf hin, dass das Steuerrecht von männlichen Erwerbsrealitäten geprägt ist.

2.3.3 Wie hoch fallen die steuerlichen Entlastungen aus?

Der Zugang zu Steuervergünstigungen wird nicht nur durch Erwerbsstrukturen, sondern ebenso durch geschlechtsbezogene Einkommensdifferenzen beeinflusst. Vor allem wirken sich die Ein-

26 Im Gesetzgebungsverfahren beantragte die PDS-Fraktion eine gesetzliche Regelung zur Einführung einer flächendeckenden Altersversorgung, wurde jedoch abschlägig beschieden (BT-Drs. 14/5150: 9).

27 Entschädigungen oder Abfindungen werden als außerordentliche Einkünfte nach § 34 EStG entweder mit einem ermäßigten Steuersatz oder aber über einen Zeitraum von fünf Jahren (sog. Fünftel-Regelung) versteuert.

Tabelle 6:

Auswertungen der österreichischen Lohnsteuerstatistik 2008 – Inanspruchnahme von Steuerentlastungen und Höhe steuerlich geltend gemachter Aufwendungen nach Geschlecht

Steuerabzüge	Ganzjährig beschäftigte Männer			Ganzjährig beschäftigte Frauen		
	Fälle	Anteil an stpfl. Männern	Pro Kopf in €	Fälle	Anteil an stpfl. Frauen	Pro Kopf in €
Steuerpflichtige insgesamt	1.594.823			1.376.616		
Zulagen und Zuschläge	1.076.687	68 %	1.244	631.088	46 %	844
13./14. Monatsbezug	1.579.839	99 %	5.271	1.359.618	99 %	3.399
Pendlerpauschale	443.862	28 %	999	278.007	20 %	882
Abfertigungen/Abfindungen	183.231	12 %	6.367	111.668	8 %	4.472
Sozialversicherungsbeiträge	1.571.841	99 %	6.208	1.315.024	96 %	4.291

Quelle: Einhaus, 2010, Tab. 7.

kommensunterschiede aber auf die Höhe steuerlicher Entlastungen aus. Ein Beispiel für diese Effekte ist die Riesterrente, die mit 1,4 Milliarden Euro im Jahr 2012 ebenfalls zu den zehn größten Steuervergünstigungen gehört.

Förderung der zusätzlichen Alterssicherung über die Riesterrente

Die Riesterrente soll Anreize für den Aufbau einer privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge setzen, um die Absenkung des gesetzlichen Rentenniveaus zu kompensieren.

Die Riesterrente wurde zum 1.1.2002 mit dem Ziel eingeführt, die Absenkung des gesetzlichen Rentenniveaus über eine private kapitalgedeckte Altersvorsorge zu kompensieren. Die steuerliche Absetzbarkeit von Vorsorgeaufwendungen über einen Sonderausgabenabzug, kombiniert mit einer Zulagenförderung, soll finanzielle Anreize für eine private Altersvorsorge setzen. Die Höhe der Förderung wurde seit 2002 sukzessive angehoben. Seit 2008 sind Vorsorgeaufwendungen, die auf einen Riestervertrag eingezahlt werden, in Höhe von maximal 2.100 Euro steuerfrei. Die Zulagenförderung in Höhe von 154 Euro wird bei eigenen Einzahlungen in Höhe von vier Prozent des Bruttoeinkommens auf den Riester-Vertrag eingezahlt. Soweit die Entlastungen aus dem Sonderausgabenabzug – die unter dem geltenden Steuertarif auf bis zu 945 Euro steigen können – die Zulagenförderung übersteigt, wird diese von der Steuerschuld abgezogen (§§ 10a, 78ff. EStG). Das über einen Riester-Vertrag angesparte Kapital ist bis zur Auszahlung steuerfrei. Die ausgezahlten Leistungen sind als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 5 EStG) zu versteuern.

Die Riesterrente gilt als ein Instrument, das vor allem Geringverdienenden und damit häufig Frauen zugute kommt. Diese Einschätzung betrifft die Zulagenförderung, bei der es sich um eine pauschale Summe handelt, die vom Staat auf den Riester-Vertrag eingezahlt wird. Diese Förderung setzt lediglich voraus, dass eigene Altersvorsorgebeiträge in Höhe von vier Prozent des Bruttoeinkommens auf den Riester-Vertrag eingezahlt werden. Durch diese Form der Förderung fällt die Förderquote, das heißt die Höhe der staatlichen Förderung in Relation zu den erbrachten Eigenbeiträgen, bei niedrigen Einkommen besonders hoch aus (vgl. Jung/Thöne 2009: 419 ff.).

Mit dieser Einschätzung wird jedoch die eigentliche steuerliche Förderung, nämlich der Sonderausgabenabzug der Riesterrente, vernachlässigt.²⁸ Im Gegensatz zur Zulagenförderung steigt beim Sonderausgabenabzug die Höhe der Steuerersparnis mit dem Einkommen. Dieser Effekt resultiert zum einen daraus, dass die Eigen-

beiträge, die als steuerlich absetzbare Aufwendungen geltend gemacht werden können, mit der Höhe des Bruttoeinkommens zunehmen. Zum anderen wächst die steuerliche Entlastung unabhängig von der Höhe der Aufwendungen mit dem Einkommen, denn die Aufwendungen werden von der Bemessungsgrundlage abgezogen. Abzüge von der Bemessungsgrundlage reduzieren das zu versteuernde Einkommen und bei einem progressiven Tarif steigt die ersparte Steuerbelastung mit dem Einkommen. Unter dem derzeit geltenden Spitzensteuersatz von 45 Prozent geht die steuerliche Entlastung des Sonderausgabenabzugs mit maximal 945 Euro weit über die Zulagenförderung hinaus.²⁹ Die in Tabelle 7 dargestellten Daten des Sozioökonomischen Panels (SOEP) zeigen, dass Frauen, die über die Riesterrente vorsorgen, sehr viel stärker in den unteren Einkommensgruppen konzentriert sind, Männer dagegen in den oberen Einkommensklassen, in denen sich die Entlastungen aus dem Sonderausgabenabzug auswirken.

Tabelle 7:

Verteilung der Riester-Sparen den nach Einkommensklassen in 2004 auf Grundlage des SOEP

Einkommensklassen	Westdeutschland		Ostdeutschland	
	Männer in %	Frauen in %	Männer in %	Frauen in %
0-9.999	7,3	36,9	30,9	48,3
10.000-19.000	9	29,5	17	26,7
20.000-29.000	24,5	15,9	29,3	15,6
30.000-39.000	21,3	11,3	9,7	6
40.000-49.000	15,2	3,5	5,3	2
50.000 und mehr	22,6	2,9	7,9	1,3

Quelle: Steiner/Geyer, 2010, Tabellen 6-8.

28 Der Umfang der Förderung aus dem Sonderausgabenabzug wird auch im Subventionsbericht nicht aufgeführt, weil das Bundesfinanzministerium diesen nicht als Steuervergünstigung, sondern als Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit begründet. Der Abzug resultiert zwingend aus der (nachgelagerten) Besteuerung der Alterseinkünfte. Ausführlicher dazu Jung/Thöne (2009: 423f.). Im Gesetzgebungsverfahren wurde die Riesterrente demgegenüber als Steuervergünstigung begründet (BT-Drs. 14/5068: 2).

29 Nach Berechnungen des BMF lohnt sich der Sonderausgabenabzug bei einer individuellen Veranlagung und Eigenbeiträgen in Höhe von vier Prozent ab einem jährlichen Bruttolohn von 16.699 Euro.

Frauen profitieren zudem nicht nur seltener, sondern auch in geringerem Umfang von der steuerlichen Entlastung.³⁰ Die aus dem Sonderausgabenabzug resultierende Entlastung wird in hohen Einkommensgruppen zum Teil vermutlich durch die (nachgelagerte) Besteuerung der Alters Einkünfte ausgeglichen. Die Besteuerung der Riester-Ersparnisse bei der Auszahlung führt insgesamt zu einer geringeren Steuerbelastung, weil das Einkommen in der Nacherwerbsphase, also bei Renteneintritt, in der Regel geringer ausfällt als in der Erwerbsphase. Darüber hinaus werden die Zinsen und Zinseszinsen, die auf das angesparte Kapital entfallen, ebenfalls erst in der Auszahlungsphase besteuert. Das angesparte Kapital wird somit nicht durch die Besteuerung der Zinserträge geschmälert und kann sich zum Bruttozinsatz akkumulieren. Bei regulären Kapitaleinkünften werden die Zinsen demgegenüber als Kapitaleinkünfte jährlich besteuert. Die unversteuerte Ersparnisbildung lohnt sich vor allem bei hohen Einzahlungen (vgl. Dorenkamp 2001: 255f.).

Bewertung nur anhand von Förderquoten vernachlässigt absolute Höhe der Vergünstigungen

Anders als in der Literatur zur Riesterrente üblich, geht es bei den hier diskutierten Verteilungswirkungen nicht um Förderquoten, sondern um die absolute Höhe finanzieller Leistungen bzw. Entlastungen. Aus einer solchen Verteilungsperspektive stellt sich die Frage, warum die Riesterrente ausgerechnet in hohen Einkommensgruppen besonders hoch ausfällt. Zweck der Riesterrente ist die Kompensation der durch die Rentenreform 2001 entstandenen Rentenlücke. Bei hohen Einkommen fällt diese zwar größer aus. Die Riesterrente selbst kompensiert die Rentenlücken jedoch nicht, sondern setzt lediglich Anreize für eine entsprechend hohe Eigenvorsorge. Derartige Anreize könnten aber anders auch gesetzt werden, beispielsweise durch eine pauschale Fördersum-

me. Im Gegensatz zur Zulagenförderung wird die steuerliche Entlastung noch nicht einmal auf den Altersvorsorgevertrag eingezahlt, sondern bei der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt und ggf. bei einer Steuerrückzahlung ausgezahlt.

Wer mehr hat, wird oft stärker entlastet

Die Auswertungen der Lohnsteuerstatistik aus Österreich (siehe oben Tabelle 6) zeigen, dass die bei Steuervergünstigungen geltend gemachten Beträge bei den Männern im Durchschnitt immer höher sind als bei den Frauen. Mit der Höhe der Aufwendungen wächst die steuerliche Entlastung.

Die höheren Beträge spiegeln die Einkommensdifferenzen von Frauen und Männern. Aufwendungen oder Einkünfte sind häufig unbeschränkt absetzbar. Infolgedessen steigen die Absetzbeträge mit dem Einkommen. Das gilt ebenso für Steuerentlastungen, deren Höhe als Prozentsatz des Bruttoeinkommens bzw. als Prozentsatz der für den jeweiligen Zweck aufgewendeten Mittel bestimmt ist. Bei Steuervergünstigungen kann die mit dem Einkommen steigende Entlastung durch eine Begrenzung der absetzbaren Beträge eingeschränkt werden. Die steuerfreien Beiträge zugunsten einer betrieblichen Altersversorgung sind beispielsweise nach § 3 Nr. 63 EStG auf vier Prozent der Beitragsbemessungsgrenze der gesetzlichen Rentenversicherung beschränkt. Derzeit sind das 2.640 Euro. Die wenigen Daten, die es zur Höhe der eingezahlten Beiträge gibt (TNS Infratest 2008: 94f.), lassen allerdings vermuten, dass diese Höchstgrenze von Frauen sehr viel seltener ausgeschöpft werden kann – zum einen, weil arbeitgeberfinanzierte Altersvorsorgeleistungen von der Arbeitszeit und der Lohnhöhe abhängen, die wiederum nach Branchen variieren; zum anderen, weil bei Frauen das für eine Vorsorge verfügbare Einkommen häufig geringer ist. Für Versorgungszusagen, die ab 2005 abgeschlossen wurden, erhöht sich der absetzbare Betrag um weitere 1.800 Euro.

³⁰ Im Jahr 2004 betrug die steuerliche Entlastung bei Männern im Durchschnitt 149 Euro und bei Frauen 108 Euro (Sonderauswertung des Statistischen Bundesamtes 2004). Seitdem ist der Umfang der steuerlichen Entlastung erheblich gestiegen, so dass die Höhe der steuerlichen Entlastung und vermutlich ebenso die Differenzen zwischen Frauen und Männern gestiegen sind.

Die Steuerfreistellung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit wurde der Höhe nach auf einen Stundengrundlohn von 50 Euro beschränkt. Bis zu dieser Grenze profitieren dennoch Beschäftigte in Berufen und Branchen mit höheren Stundenlöhnen, weil der (steuerfreie) Zuschlag als Prozentsatz des Grundlohns berechnet wird (vgl. Gerhards/Thöne 2009: 204). Die Benachteiligung der Frauen durch schlechtere Bezahlung wird so über das Steuerrecht fortgesetzt.

Abzug von der Bemessungsgrundlage verstärkt einkommensabhängige Entlastung

Steuervergünstigungen können als Steuerschuldermäßigung (Abzug von der Steuerschuld), als Minderung der Bemessungsgrundlage (Abzug vom zu versteuernden Einkommen) oder aber als Tarifiermäßigung gewährt werden. Im deutschen Einkommensteuergesetz sind Steuervergünstigungen in der Regel Abzüge von der Bemessungsgrundlage. Bei dieser Art der Ausgestaltung steigt die steuerliche Entlastung zusätzlich zur Höhe der Aufwendungen mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens. Dieser Effekt wird häufig als „Reflex“ der Progression bezeichnet. Bei Steuervergünstigungen ist diese Art des Abzugs jedoch nicht notwendig. Abzüge von der Steuerschuld, die diesen Effekt vermeiden, sind im deutschen Einkommensteuerrecht selten, ebenso wie die Kombination von Steuervergünstigungen mit Transferleistungen.

Bei steuerfreien Sozialleistungen, wie etwa Arbeitslosengeld oder Krankengeld, wird der Effekt der Progression durch den sog. Progressionsvorbehalt gemindert (§ 32b EStG). Demnach werden steuerfreie Leistungen zwar nicht besteuert, erhöhen aber die durchschnittliche Steuerbelastung, weil die Leistungen fiktiv in die Berechnung des Steuersatzes einbezogen werden. Auf andere steuerfrei gestellte Einkünfte, wie Beiträge der betrieblichen Altersversorgung oder aber Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit wird eine derartige Korrektur demgegenüber nicht angewendet.

In Österreich werden mit dem Einkommen steigende Steuervergünstigungen zum Teil durch

Steuergutschriften (sog. Negativsteuer) ausgeglichen. Beispielsweise kann denjenigen, die Anspruch auf eine Pendlerpauschale hätten und diese bedingt durch geringe Einkünfte nicht nutzen können, ein Pendlerzuschlag in Höhe von 130 Euro gutgeschrieben werden. Von dieser Ausgestaltung profitieren jedoch ebenfalls nur Erwerbstätige bzw. steuerpflichtig Beschäftigte. Bei erwerbsbedingten Aufwendungen erscheint die Beschränkung auf steuerpflichtig Beschäftigte sinnvoll. Bei Steuervergünstigungen außerhalb des Erwerbsbereichs stellt sich jedoch die Frage, warum derartige Subventionen auf steuerpflichtige Personen beschränkt sind.

2.3.4 Was sind Auswirkungen für Dritte?

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass Steuervergünstigungen nicht nur für die Steuerpflichtigen selbst, sondern ebenso Auswirkungen für weitere Personen nach sich ziehen. Beispielsweise befördern Steuerschuldermäßigungen für haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a EStG), zu denen auch Pflege- und Betreuungsleistungen gehören, die Privatisierung von Betreuungsleistungen. Bei dieser Form der Beschäftigung, die ganz überwiegend von Frauen eingegangen wird, stellt sich nicht nur die Frage nach angemessenen Qualitätsstandards, sondern auch die nach angemessenen Beschäftigungsbedingungen.

2.4 Wie hoch ist die Steuerbelastung?

Die Höhe der Steuerbelastung wird maßgeblich durch die Ausgestaltung des Steuertarifs bestimmt, der auf das durch die Bemessungsgrundlage definierte zu versteuernde Einkommen angewendet wird.

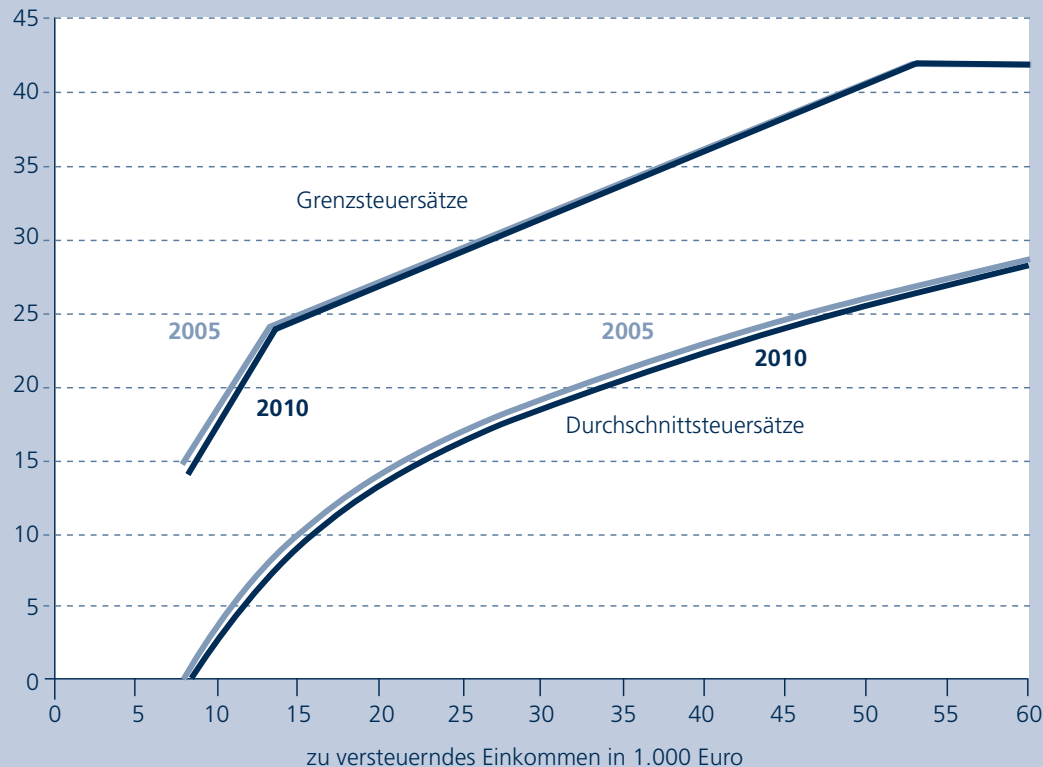
2.4.1 Steuerbelastung steigt mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens

Nach dem geltenden Einkommensteuerrecht gilt in Deutschland für alle Einkunftsarten – bis auf Kapitaleinkünfte – eine Kombination aus progressiven und linearen bzw. proportional genannten Steuertarifen.

Grafik 2:

Einkommensteuertarife 2005 und 2010

Grenz- und Durchschnittsteuersätze in % des zu versteuernden Einkommens



Quelle: Bach/DIW.

Bei einem progressiven Steuertarif wächst mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens die durchschnittliche Steuerbelastung in Relation zur Höhe des zu versteuernden Einkommens. Die Steuerschuld erhöht sich auch bei einem proportionalen Steuersatz mit der Höhe des zu versteuernden Einkommens. Der Grenzsteuersatz, das heißt der Steuersatz, der auf jeden zusätzlich verdienten Euro entfällt, verändert sich jedoch nicht. Die durchschnittliche Steuerbelastung bleibt bei einem proportionalen Steuersatz gleich. Bei einem progressiven Steuertarif steigt demgegenüber der Grenzsteuersatz – derzeit von 14 Prozent bis auf 45 Prozent. Damit nimmt auch der Anteil des Einkommens zu, der besteuert wird. Bedingt durch den progressiven Steuersatz tragen hohe Einkommensgruppen – und damit vermutlich Männer – einen höheren Teil der Einkommensteuerbelastung.

2.4.2 Abschwächung der Progression durch Steuervergünstigungen

In Österreich haben Auswertungen der Besteuerung von Einkünften aus abhängiger Beschäftigung gezeigt, dass unter dem dort geltenden progressiven Steuertarif die Steuerbelastung von männlichen Beschäftigten tatsächlich absolut und in Relation zum Bruttoeinkommen im Durchschnitt höher ausfällt als bei den weiblichen Beschäftigten (Einhaus 2010: 5). Die Ausgestaltung des Steuertarifs trägt demnach dazu bei, dass die Einkommensdifferenzen zwischen Frauen und Männern beim Nettoeinkommen etwas geringer ausfallen als beim Bruttoeinkommen. Für Deutschland fehlt es an entsprechenden geschlechterdifferenzierten Auswertungen. Die Auswertungen aus Österreich sind auch nicht übertragbar, u.a. weil im österreichischen Ein-

kommensteuergesetz das Einkommen bis zu einer Höhe von 11.000 Euro steuerfrei ist und der Grenzsteuersatz insgesamt sehr viel höher angesetzt ist.³¹ Dennoch ist anzunehmen, dass der progressive Tarif in Deutschland ebenfalls Einkommensungleichheiten zwischen Frauen und Männern verringert. Auswertungen auf der Basis von Haushaltsäquivalenzeinkommen aus dem Jahr 2007 zeigen allerdings nur eine leichte Progression zwischen Brutto- und Nettoeinkommen (Fritzsche et al. 2007: 31ff.).³² Dies lässt sich zum einen durch die vielen Abzugsmöglichkeiten von der Bemessungsgrundlage erklären, die in der Regel zu einem erheblichen Unterschied zwischen Bruttoeinkommen und zu versteuernden Einkommen führen. Die effektive Steuerbelastung fällt damit sehr viel niedriger aus als der Grenzsteuersatz bzw. die durchschnittliche Steuerbelastung in Relation zum zu versteuernden Einkommen. Zum anderen mindern die Sozialversicherungsbeiträge die Wirkungen des progressiven Steuersatzes, weil die Höhe der Beiträge nur unterhalb der Beitragsbemessungsgrenze mit der Höhe des Einkommens steigen, oberhalb der Bemessungsgrenze sinkt die prozentuale Belastung.

Die Steuerbelastung sinkt zudem durch Steuersatzermäßigungen für bestimmte außerordentliche Einkünfte. Das gilt beispielsweise für Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes sowie für Entschädigungen und Abfin-

dungen (§ 34 EStG). Die bereits oben angeführten Auswertungen zur Verteilung von Vermögen (Tabelle 4) und zur Inanspruchnahme von Steuerabzügen (Tabelle 6) lassen vermuten, dass es sich um Einkünfte handelt, über die Männer häufiger und in größerem Umfang verfügen.

2.4.3 Ausnahme von der Regel: Proportionale Besteuerung von Kapitaleinkünften

Seit 2009 werden private Kapitaleinkünfte abweichend von den übrigen Einkunftsarten mit einem gesonderten Tarif in Höhe von 25 Prozent besteuert. Mit der Einführung dieser gesonderten Kapitalertragsteuer wechselt das deutsche Einkommensteuerrecht von einer gleichen Besteuerung aller Einkunftsarten zu einer dualen Einkommensteuer mit unterschiedlichen Tarifen. Damit werden Kapitaleinkünfte gegenüber anderen Einkunftsarten begünstigt. Zudem sinkt mit der Ausklammerung von Kapitaleinkünften in hohen Einkommensgruppen der Grenzsteuersatz für die übrigen Einkunftsarten und die Reichensteuer findet seltener Anwendung. Laut Gesetzesbegründung soll mit der pauschalen Besteuerung von Kapitaleinkünften eine Verlagerung von Kapitalvermögen in Länder mit geringeren Steuersätzen verhindert und das bisher geltende Besteuerungsverfahren für Kapitaleinkünfte vereinfacht werden (BT-Drs. 16/4841).

Auf die Abgeltungsteuer von 25 Prozent werden zusätzlich Solidarbeitrag und ggf. Kirchensteuer erhoben, so dass der Steuersatz bei ca. 28 Prozent liegt. Soweit der individuelle Einkommensteuersatz geringer ist als der Abgeltungsteuersatz von 25 Prozent, werden auf Antrag die Einkünfte aus Kapitalvermögen mit dem niedrigeren Steuersatz besteuert. Mit der Einführung der Abgeltungsteuer wurde gleichzeitig die Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen erweitert. Das bis dahin anwendbare Halbeinkünfteverfahren und der Werbungskostenabzug wurden abgeschafft. An die Stelle des Sparer-Freibetrages tritt ein Pauschbetrag in Höhe von 801 Euro (1.602 Euro bei zusammen veranlagten Eheleuten).

31 Anders als in Deutschland ist der Steuertarif in Österreich zudem ein Stufentarif, innerhalb dessen der Grenzsteuersatz konstant bleibt. Die der Nullzone folgende Besteuerung innerhalb der ersten Tarifstufe beginnt bei 36,5 Prozent und steigt in der dritten Tarifstufe auf 50 Prozent (§ 33 EStG Österreich).

32 Ähnliche Ergebnisse zeigt eine Auswertung des DIW aus dem Jahr 2005 anhand von Daten der Einkommensteuerstatistik. Hier ist von einer deutlichen Progression die Rede, vgl. Bach (2005).

Bedingt durch die unterschiedliche Verteilung von Ressourcen, aus denen Kapitaleinkünfte entstehen, profitieren von den unterschiedlichen Tarifen wohl vor allem vermögende und einkommensstarke Gruppen (Grabka/Frick 2009: 67). Zu den Kapitaleinkünften gehören Gewinne oder Ausschüttungen aus Aktien, GmbH-Beteiligungen oder Investmentfonds, Bezüge nach Auflösung von Gesellschaften sowie Zinseinnahmen auf Geldvermögen, Hypotheken, Grundschulden oder Lebensversicherungen. Frauen verdienen im Durchschnitt weniger als Männer und verfügen (infolgedessen) über weniger Vermögen, mit dem Kapitaleinkünfte zu erwirtschaften wären. Darüber hinaus sind Frauen seltener in Branchen oder Positionen beschäftigt, in denen Kapitaleinkünfte zur Vergütung gehören (Kornhauser 2011: 279).³³ Aufgrund ihres geringeren Vermögens meiden Frauen zudem häufiger Anlagerisiken wie etwa Investmentfonds oder Aktien und Anleihen börsennotierter oder nicht börsennotierter Unternehmen. Mit riskanten Anlageformen lassen sich jedoch zumindest theoretisch höhere Renditen erzielen (Badunenko 2009; Kornhauser 2011: 275). Die Vermögensdifferenzen zwischen Frauen und Männern sind durch die Erhebung des SOEP zur Verteilung von Vermögen nachgewiesen (siehe oben Tabelle 4). In Österreich ergibt sich aus der Einkommensteuerstatistik selbst, dass Frauen seltener und in geringerem Umfang über Kapitaleinkünfte verfügen (Einhaus 2010: Tabelle 3).³⁴

2.5 Wie werden Steuern erhoben?

Die Auswirkungen der Besteuerung werden weiterhin durch die Ausgestaltung des Verfahrens beeinflusst. Beispielsweise bietet die Veranlagung der Einkommensteuer am Jahresende mehr Möglichkeiten zur Steuerausweichung als die monatliche Lohnsteuererhebung oder der direkte Abzug der Abgeltungssteuer über die Kreditinstitute. Aus einer Geschlechterperspektive kann dies eine Rolle spielen, wenn sich die Art der Steuererhebung, bedingt durch verschiedene Einkommensstrukturen, nach Geschlecht unterscheidet (vgl. Biffel et al. 2006: 59).³⁵

2.5.1 Lohnsteuerabzug bei abhängig Beschäftigten

Das Lohnsteuerverfahren ist ein Beispiel dafür, wie die Ausgestaltung des Erhebungsverfahrens selbst zu unterschiedlichen finanziellen Belastungen führen kann, was sich wiederum auf das Arbeitsangebot von Frauen auswirkt. Die Lohnsteuer ist keine eigene Steuerart, sondern eine Erhebungsform der Einkommensteuer für abhängig Beschäftigte. Die auch als Quellenabzugsteuer bezeichnete Lohnsteuer wird direkt über den Arbeitgebenden an das Finanzamt abgeführt und am Ende des Jahres auf die Jahreseinkommensteuerschuld angerechnet. Die monatlich abgeführten Lohnsteuerzahlungen sollen soweit wie möglich der Jahreseinkommensteuer entsprechen, um Steuerrückzahlungen oder Steuernachzahlungen zu vermeiden. Dazu werden die Arbeitnehmenden in Lohnsteuerklassen eingeteilt, mit denen vereinfachend die steuerrelevanten Verhältnisse der Beschäftigten abgebildet werden. Derzeit gibt es sechs verschiedene Lohnsteuerklassen, die unterschiedliche Lebens- und Erwerbsverhältnisse vorgeben.

33 Daten für Deutschland liegen nur im Hinblick auf den Anteil von Frauen in Führungspositionen von Unternehmen (Vorstand, Aufsichtsräte) vor.

34 Ein Großteil dieser Einkünfte wird allerdings nicht besteuert, weil die Einkünfte, z. B. bedingt durch Verlustabzüge, Sonderausgaben etc. insgesamt zu niedrig ausfallen (sog. Nullfälle).

35 Die Autorinnen weisen zudem auf Zugangsbarrieren zu Informationen sowie unterschiedliche Zeitressourcen hin.

Tabelle 8:

Ausgestaltung der Lohnsteuerklassen (§§ 39ff. EStG)

In den Lohnsteuerklassen können weitere Steuerabzüge eingetragen werden, etwa über die angesetzten Pauschalen hinausgehende Werbungskosten oder außergewöhnliche Belastungen, wie Unterhaltsaufwendungen zwischen nicht verheirateten Lebensgemeinschaften nach § 33a EStG

Steuerklasse	Inhaber/Inhaberin	Übliche Steuerabzüge	Tarif
I	<ul style="list-style-type: none"> • Ledig oder dauernd getrennt lebend • Lebenspartnerschaften • Verwitwet oder geschieden 	<ul style="list-style-type: none"> • Werbungskostenpauschale • Sonderausgabenpauschale 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundtarif • Steuerfreistellung • Grundfreibetrag
II	<ul style="list-style-type: none"> • Alleinerziehend mit Kind im Haushalt 	<ul style="list-style-type: none"> • Steuerklasse I plus Entlastungsbetrag für Alleinerziehende • Kindbedingte Freibeträge 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundtarif • Steuerfreistellung • Grundfreibetrag
III	<ul style="list-style-type: none"> • Verheiratet, nicht dauernd getrennt lebend • Ehegatte ist nicht berufstätig • Ehegatte mit Steuerklasse V 	<ul style="list-style-type: none"> • Werbungskostenpauschale • Doppelte Pauschale für Sonderausgaben • Kindbedingte Freibeträge 	<ul style="list-style-type: none"> • Splittingtarif • Steuerfreistellung • doppelter Grundfreibetrag
IV/ Faktor- verfahren	<ul style="list-style-type: none"> • Verheiratet, nicht dauernd getrennt lebend • Ehegatte mit Steuerklasse IV 	<ul style="list-style-type: none"> • = Steuerklasse I 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundtarif • Steuerfreistellung • Grundfreibetrag/ Berücksichtigung Faktor
V	<ul style="list-style-type: none"> • Verheiratet, nicht dauernd getrennt lebend • Ehegatte mit Lohnsteuerklasse III 	<ul style="list-style-type: none"> • Werbungskostenpauschale • <i>Sonderausgabenpauschale, soweit nicht in V berücksichtigt</i> 	<ul style="list-style-type: none"> • Grundtarif, bei Unterstellung eines ersten Einkommens
VI	<ul style="list-style-type: none"> • Mehrere Arbeitsverhältnisse 		<ul style="list-style-type: none"> • wie V

Quelle: Eigene Darstellung.

2.5.2 Verteilung der Lohnsteuerbelastung bei Ehepaaren

Unterschiedliche Steuerbelastung: Lohnsteuerklassenkombination III/V

Die Lohnsteuerklassenkombination III/V bietet sich für zusammen veranlagte Eheleute an, die aufgrund von Einkommensdifferenzen vom Ehegattensplitting profitieren. Um auch Einverdienenden gerecht zu werden, werden in III/V fast alle Steuerabzüge beider Eheleute bereits in der Lohnsteuerklasse III berücksichtigt. Dabei wirken sich vor allem der verdoppelte Grundfrei-

betrag sowie die Anwendung des Splittingverfahrens steuermindernd aus. In Lohnsteuerklasse III fallen die Steuerbelastung infolgedessen besonders gering und der Nettolohn besonders hoch aus. Dem steht die hohe Steuerbelastung des Ehepartners oder in der Regel der Ehepartnerin mit dem geringeren Einkommen und dem daraus folgenden geringen Nettolohn in Lohnsteuerklasse V gegenüber. Die Lohnsteuerklasse III wird vor allem von Männern und die Lohnsteuerklasse V überwiegend von Frauen in Anspruch genommen (BMF 2010: 19). Nach den Daten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik 2005 lag der Anteil von lohnsteuerpflichtigen Frauen an

allen Lohnsteuerpflichtigen mit 2,17 Millionen in Lohnsteuerklasse V bei 90 Prozent und in Lohnsteuerklasse III mit 1,7 Millionen bei 19 Prozent (BMF 2010: 19, Tab. 3.6). Um die Vorteile der Lohnsteuerklasse III zu nutzen, ist es sinnvoll, wenn dort die Person mit dem höheren Einkommen eingetragen wird – und Frauen verdienen in der Regel weniger als ihr Ehepartner. Infolgedessen tragen Frauen einen Teil der Lohnsteuerbelastung ihrer Ehepartner mit. Die hohe Steuerbelastung in Lohnsteuerklasse V spiegelt die Wirkungen des Ehegattensplittings für die Person mit dem geringeren Einkommen. Zudem wirkt sich die Wahl der Lohnsteuerklasse für Ansprüche auf Lohnersatzleistungen aus, deren Höhe sich nach dem monatlichen Nettolohn richtet. Dazu gehören beispielsweise Arbeitslosengeld, Krankengeld und Elterngeld. Zwar lässt sich zumindest bei Zweiverdienstenden über den Gesamtschuldnerausgleich ein rechtlicher Anspruch auf Ausgleich der in Lohnsteuerklasse V zu viel gezahlten Steuern herleiten. Die finanziellen Nachteile bei der Bemessung von Lohnersatzleistungen sind ehe-intern, aber nicht ausgleichsfähig (Spangenberg 2008: 161f.).³⁶

Gleichstellungsgerechtere Option: Faktorverfahren

Seit 2010 kann das so genannte Faktorverfahren als Option zu III/V in Anspruch genommen werden. Bei diesem Verfahren wird die Lohnsteuer beider Eheleute getrennt ermittelt – orientiert an der Höhe des jeweiligen Lohns und unter Berücksichtigung der den Eheleuten jeweils zustehenden Steuerabzüge. Die Berechnung entspricht den Lohnsteuerklassen IV bzw. I, die eine getrennte Veranlagung von Eheleuten bzw. eine nicht verheiratete Person zu Grunde legen. Über den Faktor – der anhand des Vorjahreseinkommens vom Finanzamt berechnet wird – ist zusätzlich der aus dem Ehegattensplitting resultierende Splittingvorteil berücksichtigt. Beim Faktorverfahren fällt das Nettoeinkommen der Person mit dem geringeren Einkommen sehr viel höher aus als in Steuerklasse V. Das Verfahren gewährleistet damit eine gerechtere Verteilung der Lohnsteuerbelastung und der am Nettolohn orientierten Lohnersatzleistungen zwischen den Eheleuten.

Tabelle 9:

Verteilung der Steuerbelastung nach Lohnsteuerklassen – Rechenbeispiel des BMF

Die Jahressteuerschuld im Splittingverfahren beträgt 7.322 €

Monatliches Einkommen in €	Lohnsteuerbelastung im Jahr in III/V in €	Lohnsteuerbelastung im Jahr in IV/IV in €	Lohnsteuerbelastung im Jahr beim Faktorverfahren in €
A: 3.000	2.886	5.711	5.545
B: 1.700	4.220	1.823	1.770
Summe	7.106	7.534	7.314

Quelle: Eigene Darstellung nach Berechnungen des Bundesministeriums der Finanzen (BMF).

³⁶ Grundlegend zum Lohnsteuerverfahren bereits: Bareis et al. (1996); später Vollmer (2002: 156); Spangenberg (2005: 68ff.), Färber (2007).

Ob sich Eheleute für diese Option entscheiden, ist allerdings fraglich. Das Faktorverfahren ist immer noch wenig bekannt und wird in der Praxis wohl selten empfohlen. Zum einen, weil der Wechsel zum Faktorverfahren für diejenigen, die bisher in Lohnsteuerklasse III waren, zu

einem erheblichen Anstieg der monatlichen Steuerlast führt³⁷, zum anderen, weil damit die Möglichkeit verloren geht, über den Wechsel in eine andere Steuerklasse die Höhe der Lohnersatzleistungen zu beeinflussen (Spangenberg 2008: 162f.).

37 Aus einer Haushaltsperspektive lohnt sich das Faktorverfahren nur für wenige Ehen: Ehen, die bisher IV/IV gewählt und bislang zu viel Lohnsteuer gezahlt haben und Ehen mit geringem Einkommen, die bislang in III/V zu viel Lohnsteuer gezahlt haben. Für die übrigen Ehepaare wirkt das Faktorverfahren wie eine monatliche Steuererhöhung bzw. der Verzicht auf einen zinslosen Kredit, weil in III/V häufig zu wenig Lohnsteuer abgeführt wird.

3. Anforderungen an eine geschlechtergerechte Ausgestaltung der Einkommensbesteuerung

3.1 Handelt es sich wirklich um Benachteiligungen der Besteuerung?

Gegen die mit den oben beschriebenen Auswirkungen verbundene Annahme, die Einkommensbesteuerung benachteilige insbesondere Frauen, wird oft eingewandt, dass die Einkommensbesteuerung selbst neutral sei. Demnach reflektierten die faktischen Auswirkungen der Einkommensbesteuerung lediglich die Ungleichheiten auf dem Arbeitsmarkt. Frauen seien zudem nicht gezwungen, in Branchen und Betrieben zu arbeiten, die weniger Möglichkeiten bieten, Steuervergünstigungen in Anspruch zu nehmen, sondern könnten in männerdominierte Branchen wechseln. Ebenso wenig müssten Eheleute die mit dem Ehegattensplitting verbundene Zusammenveranlagung wählen, sondern könnten sich ebenso gut für eine getrennte Veranlagung entscheiden und so die Effekte des Splittings vermeiden.

Unterschiedliche Wirkungen der Besteuerung sind dieser Argumentation folgend auf Ungleichheiten in anderen Gebieten oder aber auf freiwillige Entscheidungen zurückzuführen. Denkbar ist ebenso der Einwand, dass mit der Besteuerung verbundene Nachteile zulasten von Frauen letztlich durch die insgesamt höher ausfallende Steuerbelastung von Männern ausgeglichen werden. Innerhalb der Ehe würden unterschiedliche Verteilungswirkungen ohnehin automatisch ausgeglichen.

Richtig ist, dass die oben beschriebenen Auswirkungen der Einkommensbesteuerung mit be-

stehenden Differenzen auf dem Arbeitsmarkt oder Entscheidungen innerhalb der Familie zusammenhängen. Allerdings stellt sich die Frage, inwieweit das Steuerrecht an derartig geschlechtlich geprägte Strukturen anknüpfen muss bzw. anknüpfen darf. Diese Frage lässt sich nur unter Bezug auf die für die Besteuerung geltenden rechtlichen Vorgaben beantworten, die sich insbesondere aus der Verfassung ergeben.

3.2 Welche (gleichstellungs-)rechtlichen Anforderungen sind zu beachten?

Die für die Einkommensbesteuerung maßgeblichen Bewertungsmaßstäbe werden überwiegend aus dem allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG hergeleitet.

Weiterhin gelten das Sozialstaatsprinzip in Art. 20 Abs. 1 GG und der Schutz von Ehe und Familie in Art. 6 Abs. 1 GG als verfassungsrechtliche Maßstäbe der Besteuerung, aus denen beispielsweise folgt, dass das individuelle und das familiäre Existenzminimum steuerfrei zu stellen sind. Art. 6 Abs. 1 GG wird zudem als Begründung für das Ehegattensplitting herangezogen.

Die in Art. 3 Abs. 2 und Abs. 3 GG verfassungsrechtlich verankerte Gleichstellung von Frauen und Männern wird demgegenüber selten als verfassungsrechtlicher Maßstab der Einkommensbesteuerung benannt. Ebenso wie Art. 6 Abs. 1 GG sind Art. 3 Abs. 2 und 3 GG jedoch besondere Gleichheitssätze, die den allgemeinen Gleichheitssatz konkretisieren.³⁸

³⁸ Art. 3 Abs. 2 lautet: „Männer und Frauen sind gleichberechtigt. Der Staat fördert die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern und wirkt auf die Beseitigung bestehender Nachteile hin.“ Nach Art. 3 Abs. 3 Satz 1 GG darf niemand (u. a.) wegen des Geschlechts bevorzugt oder benachteiligt werden.

3.2.1 Mittelbare Diskriminierung ernst nehmen

Die in Art. 3 Abs. 2 und 3 GG verankerte Gleichstellung von Frauen und Männern beinhaltet zum einen ein Verbot unmittelbarer Diskriminierung, das heißt die mit Nachteilen verbundene explizite Anknüpfung an das Geschlecht (sog. Differenzierungsverbot).

Rechtlich unzulässig sind zum anderen mittelbare Diskriminierungen. Das Verbot mittelbarer Diskriminierung beinhaltet, dass selbst geschlechtsneutral formulierte Rechtsnormen rechtlich unzulässig sind, die sich bedingt durch strukturelle Ungleichheiten, in unverhältnismäßiger Weise zum Nachteil von Frauen oder Männern auswirken. Diese vom Europäischen Gerichtshof und inzwischen auch vom Bundesverfassungsgericht anerkannte Rechtsfigur wurde bislang vor allem im Arbeits- und Sozialrecht angewendet. Demnach sind beispielsweise Nachteile bei der Bezahlung oder betrieblichen Leistungen rechtswidrig, wenn davon geringfügig oder in Teilzeit Beschäftigte und damit faktisch häufiger Frauen betroffen sind. Etwas anderes gilt nur dann, wenn es einen sachlichen Grund gibt, der etwa bei der Festlegung des Gehalts die Unterscheidung zwischen Teilzeit und Vollzeit rechtfertigen kann.³⁹

Im Steuerrecht werden die verfassungsrechtlichen Diskriminierungsverbote immer noch überwiegend als rechtliche Differenzierungsverbote interpretiert, die ausschließlich die unmittelbare Anknüpfung an das Geschlecht verbieten. Dieser Auffassung folgend wäre etwa die durch Einkommensdifferenzen bedingte, unterschiedliche Möglichkeit, Steuervergünstigungen in Anspruch zu nehmen, rechtlich irrelevant. Unzulässig wäre allein die ausdrückliche Beschränkung von Steuervergünstigungen z.B. auf den Ehemann.⁴⁰ Nur von den Kritikerinnen und Kritikern des Ehegattensplittings wird unter Bezug auf Art.

3 Abs. 2 GG angenommen, dass die unterschiedlichen sozioökonomischen Lebensrealitäten von Frauen und Männern in die Bewertung der Einkommensbesteuerung einzubeziehen sind (u.a. Vollmer 1998: 127 ff.; Sacksofsky 2010: 369). Das BVerfG kritisierte zwar bereits 1957 die aus der Besteuerung resultierenden Anreizwirkungen zu Lasten von Frauen (BVerfGE 6, 55 (82)). Die in der Entscheidung zum Ausdruck kommende Berücksichtigung der faktischen Auswirkungen der Einkommensbesteuerung unter Einbeziehung der Lebensrealitäten von Frauen und Männern hat das Gericht in späteren Entscheidungen jedoch aufgegeben und erst in den 1980er Jahren im Arbeits- und Beamtenrecht wieder aufgegriffen.

3.2.2 Chancengleichheit im Steuerrecht herstellen

Der Gedanke einer wirkungsorientierten Bewertung findet sich im Steuerrecht in den Entscheidungen des BVerfG zur mittelbaren Parteienfinanzierung über Steuervergünstigungen für Spenden und Beiträge wieder. Nach den damals geltenden Normen konnten Zuwendungen an Parteien in großer Höhe als Abzüge von der steuerlichen Bemessungsgrundlage geltend gemacht werden. Das BVerfG prüfte die Regelungen am Maßstab der in Art. 21 Abs. 1 GG verankerten Chancengleichheit – einem speziellen Gleichheitsrecht – und bewertete diese als unzulässig. Begründung: Bedingt durch die Ausgestaltung als Abzug von der Bemessungsgrundlage und die Höhe der maximal absetzbaren Beträge könnten hohe Einkommensgruppen absolut und in Relation zur Höhe ihres Einkommens mehr Steuern sparen als mittlere und niedrige Einkommensgruppen. Damit bestünde die Gefahr einer Wettbewerbsverzerrung zwischen den Parteien, denn die Ausgestaltung der Steuerentlastungen begünstigte faktisch Parteien, die eine höhere An-

39 Eine der ersten Entscheidungen war die Bilka-Entscheidung des EuGH, NJW 1986, S. 3020; EuGH, Urt. v. 27.6. 109, Rs. C 33/89, NZA 1990, S. 771 f.; Urt. v. 27.10.1993 – RS. C-127/92, NZA 1994, S. 797; BAGE 53, 161 (167); 68, 320 (325); 72, 64 (72ff.). Entscheidungen des BVerfG betrafen u. a. den Ausschluss unterhalbzeitig Beschäftigter aus der zusätzlichen Altersversorgung im öffentlichen Dienst (E 97, 35), die Berechnung des Ruhegehaltssatzes bei Beamten und Beamtinnen in Teilzeit (E 121, 241) oder die fehlende Berücksichtigung von Kinderbetreuungszeiten in den Beitragsregelungen von Versorgungswerken (E 113, 1).

40 Derartige Regelungen gibt es beispielsweise noch in Marokko (Grown/Valodia 2010: 13).

ziehungskraft auf Steuerpflichtige mit hohen Einkünften haben (BVerfGE 8, 51 (67); 52, 63 (90f.)).⁴¹

Bereits 1992 wies das BVerfG darauf hin, dass sich die Übertragung dieser Erkenntnisse auf die mittelbare Geschlechtsdiskriminierung förmlich aufdränge (BVerfGE 1 BvR 469/87 v. 28.9.1992). Für die Gleichstellung von Frauen und Männern im Steuerrecht heißt das: Die Ausgestaltung der Einkommensbesteuerung muss eine tatsächliche Chancengleichheit von Frauen und Männern gewährleisten – trotz der bestehenden Unterschiede in Bezug auf Einkommens- und Vermögensverhältnisse, Erwerbsstrukturen etc. Aus dem Verbot mittelbarer Diskriminierung folgt keine Verpflichtung, diese Unterschiede über das Steuerrecht auszugleichen. Die Besteuerung darf derartige Differenzen jedoch nicht noch weiter verstärken. Chancengleichheit bedeutet auch nicht Ergebnisgleichheit, zielt aber auf substantiell gleiche Chancen etwa in Bezug auf die reale Möglichkeit, Steuervergünstigungen in Anspruch zu nehmen und deren Entlastungsmöglichkeiten in gleicher Weise ausschöpfen zu können. Zudem darf die Besteuerung mit Nachteilen verbundene Geschlechterrollen nicht weiter perpetuieren. Art. 6 Abs. 1 GG schützt zwar die Ehe. Art. 3 Abs. 2 GG verlangt jedoch zusätzlich, dass bei der Besteuerung der Ehe der Schleier der Einheit der Ehe gelüftet wird, um zu sehen, welche Folgen die Einheit für die einzelnen Familienmitglieder hat (Sacksofsky 2010: 369). Aus einer solchen individualisierten Perspektive führen die mit dem Ehegattensplitting verbundenen negativen Anreize für die Erwerbstätigkeit von Frauen zu erheblichen Risiken. Zu einer wirklichen Chancengleichheit gehört dabei auch, sich für eine steuerlich günstigere Variante entscheiden zu können – im Fall der Besteuerung der Ehe die Zusammenveranlagung – ohne damit zwingend Nachteile in Kauf zu nehmen.

Allerdings ist nicht jede mittelbare Benachteiligung eine rechtlich unzulässige Diskriminie-

rung. Gleichstellung ist ein verfassungsrechtlich verankertes Ziel, kann jedoch mit anderen gesetzgeberisch notwendigen Zielen kollidieren. Die mit einer Besteuerungsform verbundenen Nachteile können dann gerechtfertigt sein, wenn mit der Regelung ein legitimer Zweck verfolgt wird und die Ausgestaltung der Regelung im Hinblick auf den angestrebten Zweck geeignet und erforderlich ist. Demzufolge ist beispielsweise die Förderung der betrieblichen Altersversorgung ein legitimer Zweck, selbst wenn durch die mit dem Zweck einhergehende Beschränkung auf Beschäftigte mehr Männer erreicht werden. Zu prüfen ist jedoch, ob es Regelungsoptionen gibt, die ebenso geeignet sind, diesen Zweck zu erfüllen, aber mehr Chancengleichheit gewährleisten. Oben wurden bereits Beispiele angeführt, die zeigen, dass es im Einkommensteuerrecht häufig Regelungsalternativen gibt, die im Vergleich zu der gegenwärtigen Ausgestaltung eine (größere) Chancengleichheit gewährleisten können, etwa durch die Beschränkung von sehr hohen Absetzbeträgen, die Ausgestaltung von Steuersubventionen als Transferleistung oder aber als Steuer-schuldermäßigung. Durch die Suche nach Regelungsalternativen können die Gleichstellung von Frauen und Männern in die Umsetzung anderer Ziele integriert und Zielkonflikte vermieden werden.

Grundsätzlich gilt: Die im Steuerrecht möglichen Rechtfertigungsgründe sind andere als z. B. im Arbeitsrecht. Während ein geringeres Einkommen von Teilzeitbeschäftigten mit der Länge der Arbeitszeit zu begründen ist, ist die Arbeitszeit in der Regel kein Grund, der für geringer ausfallende Steuervergünstigungen trägt. Für die Rechtfertigung kommt es auf den mit Steuervergünstigungen verfolgten Zweck und die dafür erforderliche Gestaltung der Regelung an. Die Förderung der privaten oder betrieblichen Altersversorgung ist ein solcher legitimer Zweck. Dieser kann jedoch ebenso durch eine Steuer-schuldermäßigung erreicht werden, die Frauen

41 Die Regelungen wurden infolge der Entscheidungen geändert. Derzeit können 50 Prozent der Aufwendungen bis maximal 825 Euro, bei Eheleuten bis zu 1.650 Euro, als Steuerschuldermäßigung geltend gemacht werden (§ 34g EStG). Allerdings können darüber hinaus weitere Zuwendungen (1.650 bzw. 3.300 Euro) als Sonderausgaben von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden (§ 10b Abs. 2 EStG).

und Männer in gleicher Weise ausschöpfen können. Bei der Riesterreente stellt sich die Frage, warum steuerliche Entlastungen für den Aufbau einer zusätzlichen Alterssicherung ausgerechnet in hohen Einkommensgruppen, in denen Geld für eine zusätzliche Alterssicherung bereits vorhanden ist, besonders hoch ausfallen müssen. Bei der steuerlichen Privilegierung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit ist bereits fraglich, ob es für die Regelung einen legitimen Zweck gibt. Die Maßnahme führt zu einer Einkommensverbesserung bestimmter Berufsgruppen, verfolgt aber keine eigentlichen Förder- oder Lenkungsziele, etwa das Ziel, Beschäftigungsanreize für Sonntags- oder Nachtarbeit zu setzen (Gerhards/Thöne 2009: 195). Die angemessene Bezahlung von unüblichen Beschäftigungszeiten obliegt den Arbeitgebenden, die letztlich von diesen Beschäftigungsformen profitieren.

Die Ausgestaltung des gegenwärtigen Steuertarifs führt durch den mit dem Einkommen steigenden Grenzsteuersatz zwar zu einer faktisch höheren Steuerbelastung bei Männern. Dieser Effekt kann jedoch als sozialpolitische oder auch als frauenfördernde Umverteilung zugunsten von niedrigeren Einkommen gerechtfertigt werden. Demgegenüber ist die durch den progressiven Tarif entstehende Mehrbelastung keine Rechtfertigung für Steuervergünstigungen, deren steuerliche Entlastung durch die Ausgestaltung als Abzug von der Bemessungsgrundlage mit dem Einkommen steigt. Die Regelungen verfolgen unterschiedliche Zwecke – der progressive Tarif eine Umverteilung, eine Steuervergünstigung, z. B. die Förderung betrieblicher Altersversorgung. Eine sinnvolle Bewertung von Steuernormen ist nur in Bezug auf den konkreten Zweck einer Regelung möglich, zumal jeweils verschiedene Personengruppen betroffen sind. Die Belastungen aus dem progressiven Tarif und die Entlastungen aus Steuervergünstigungen können daher nicht gegeneinander aufgerechnet werden.

Die fehlende Anerkennung von Kinderbetreuungskosten als voll absetzbare Werbungskosten

oder Betriebsausgaben verstößt bereits gegen das auf dem Rechtsstaatsprinzip und dem Gleichheitssatz basierende Gebot einer widerspruchsfreien und folgerichtigen Ausgestaltung der Besteuerung. Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten müssten zumindest ebenso wie Wegekosten behandelt werden.

3.2.3 *Geschlechtergerechtigkeit als politisches Ziel verankern*

Über das Verbot mittelbarer Diskriminierung ist die Ausgestaltung steuerrechtlicher Normen überprüfbar. Bei der Wahl der mit der Besteuerung verfolgten Zwecke ist die Gesetzgebung demgegenüber weitgehend frei. Zu berücksichtigen ist jedoch, dass der Staat über die Staatszielbestimmung in Art. 3 Abs. 2 Satz 2 GG verpflichtet ist, aktiv auf die Beseitigung von Benachteiligungen hinzuwirken. Aus dieser Pflicht lassen sich zwar keine konkreten Zielvorgaben ableiten.⁴² Es bleibt dem Staat überlassen, notwendige Handlungsfelder und Maßnahmen zu bestimmen. Der Staat muss jedoch aktiv tätig werden, um zumindest Verschlechterungen zu verhindern. Dazu gehört als eine Art prozedurales Minimum, dass (gesetzgeberische) Entscheidungen überhaupt unter dem Aspekt der Geschlechtergerechtigkeit gesehen und abgewogen werden (vgl. Mückenberger et al. 2007: 82ff.). Voraussetzung für derartige Erwägungen sind vor allem geschlechterdifferenzierte Daten, um beispielsweise Aussagen darüber treffen zu können, wie sich Steuersubventionen, bedingt durch die damit verfolgten Zwecke, insgesamt auf Frauen und Männer verteilen. Darüber hinaus können über gleichstellungsorientierte Folgenabschätzungen die Auswirkungen von Gesetzen analysiert und mögliche Regelungsoptionen diskutiert werden. Selbst wenn die Ausgestaltung der Besteuerung bedingt durch den gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum rechtlich nicht angreifbar ist, sollte eine geschlechtergerechte Ausgestaltung der Besteuerung politisch sehr viel stärker als Querschnittsziel berücksichtigt werden.

⁴² Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn bereits benachteiligende Tendenzen durch neue Regelungen weiter verstärkt werden. Der Verfassungsauftrag verlangt Schritte in die richtige Richtung, vgl. zum Betreuungsgeld Sacksofsky (2011: 14).

4. Aufgaben für die Gesetzgebung

4.1 Daten geschlechterdifferenziert erheben und auswerten

Die Daten der Lohn- oder Einkommensteuerstatistik werden bislang nur für die Anzahl der männlichen und weiblichen Lohnsteuerpflichtigen in den Steuerklassen I bis VI geschlechterdifferenziert ausgewertet und regelmäßig in der vom Bundesfinanzministerium herausgegebenen Datensammlung zur Steuerpolitik veröffentlicht (BMF 2010: 19). Darüber hinaus fehlt es jedoch an Auswertungen, die beispielsweise erkennen lassen, wie häufig und in welchem Umfang Steuervergünstigungen in Anspruch genommen werden. Zum Teil ist noch nicht einmal bekannt, wie hoch die durch Steuervergünstigungen ausfallenden Steuereinnahmen insgesamt sind. Ein Beispiel dafür ist die steuerliche Förderung der betrieblichen Altersversorgung über die Eichel-Rente (§ 3 Nr. 63 EStG). Die steuerfrei gestellten Beiträge gelten nicht als steuerpflichtige Einkünfte und werden demzufolge über die Lohn- oder Einkommensteuerstatistik nicht erfasst.⁴³ Analysen zu den geschlechtsbezogenen Verteilungs- und Anreizwirkungen der Besteuerung müssen sich infolgedessen – soweit vorhanden – auf allgemeinere Erhebungen zu Einkommensverhältnissen, Erwerbsmustern und Arbeitsmarktstrukturen stützen. Die tatsächlichen Wirkungen der Besteuerung können infolgedessen häufig nur

vermutet werden. Derartige Vermutungen sind jedoch gerade im Steuerrecht sehr schwierig, weil die tatsächlichen Auswirkungen einzelner Steuernormen von anderen Regelungen bzw. Faktoren, wie der Tarifgestaltung, anderen Abzügen, der Höhe des Gesamteinkommens etc. abhängen. Genauere Daten würden nicht nur für die geschlechtsbezogenen Auswirkungen der Besteuerung sensibilisieren und eine fundierte Grundlage für Steuerreformen sein. Gerade auch wenn es um die verfassungsrechtliche Bewertung einzelner Steuernormen geht, sind genauere Daten wünschenswert. Der Nachweis einer geschlechtsbezogenen Benachteiligung kann im Zweifel zwar über plausible Vermutungen geführt werden.⁴⁴ Es sollte jedoch im Interesse des Gesetzgebung liegen, über Daten zu verfügen, mit denen entweder der Gegenbeweis geführt werden kann oder aber geeignete und erforderliche Regelungsoptionen erarbeitet werden können, die verfassungsrechtlichen Anforderungen von vornherein gerecht werden.

In Österreich werden die Daten der Lohn- und Einkommensteuerstatistik seit einigen Jahren geschlechterdifferenziert ausgewertet und veröffentlicht (zuletzt Einhaus 2010). Mit diesen Auswertungen stehen u. a. Daten zur Anzahl von lohn- und einkommensteuerpflichtigen Frauen und Männern (nach Altersgruppen), zur Höhe ihrer Einkünfte insgesamt und pro Kopf (diffe-

43 Eine statistische Erfassung ist nach Angaben des BMF im Rahmen der Verdienststrukturerhebung 2010 geplant. Damit wird allerdings zunächst nur der Umfang der steuerfreigestellten Beträge erfasst, jedoch nicht der Umfang der steuerlichen Entlastung insgesamt.

44 Im Allgemeinen Gleichbehandlungsgesetz (AGG) ist dem Problem fehlender oder unzureichender Daten durch § 22 AGG begegnet worden. Wenn im Streitfall eine Partei Indizien vorweist, die eine Benachteiligung vermuten lassen, trägt die andere Partei die Beweislast dafür, dass keine Benachteiligung vorliegt. Diese Regelung erleichtert die Durchsetzung von Gleichbehandlungsansprüchen, weil die Betroffenen, beispielsweise bei einer Bewerbung, typischerweise nicht über Informationen verfügen, mit denen sie eine Benachteiligung beweisen können. Dieser Gedanke lässt sich auf das Steuerrecht übertragen, weil die über die Finanzämter erfassten Daten in der Regel weder zugänglich noch aussagekräftig sind.

renziert nach Einkunftsarten) sowie Daten über die Inanspruchnahme von Steuerabzügen zur Verfügung. Die Ergebnisse fließen zwar nicht automatisch in Gesetzgebungsverfahren ein. Dennoch sind damit Daten zum Status Quo verfügbar, die Anhaltspunkte für die Auswirkungen von Reformvorhaben geben bzw. für konkretere Analysen verwendbar sind.

Für die deutsche Einkommensbesteuerung wäre eine solche Auswertung derzeit allerdings nur über eine Änderung der Einkommensteuererfassung möglich. In Österreich werden Frauen und Männer unabhängig vom Familienstand individuell veranlagt. In Deutschland sind die Möglichkeiten der Datenauswertung demgegenüber durch die Zusammenveranlagung verheirateter Personen beschränkt. Da zusammen veranlagte Eheleute als eine steuerpflichtige Person gelten, werden Einnahmen oder Absetzbeträge bereits in der Einkommensteuererklärung zum Teil nicht getrennt erfasst und können demzufolge nicht individuell ausgewertet werden. Eine getrennte Auswertung würde eine fiktive individuelle Veranlagung voraussetzen. Das Problem stellt sich ähnlich für die Lohnsteuerdaten, weil in der Lohnsteuerklasse III Freibeträge für beide Eheleute berücksichtigt sind. Hier bedürfte es einer genaueren Untersuchung, inwieweit mit den vorhandenen Daten Aussagen zu den geschlechtsbezogenen Wirkungen der Einkommensbesteuerung möglich sind.

In Großbritannien wurde beispielsweise vor kurzem eine einfache Analyse zu den geschlechtsbezogenen Auswirkungen von Änderungen des Steuer- und Transfersystems auf die Höhe des Nettoeinkommens und damit verbundene Erwerbsanreize veröffentlicht. Die Auswertungen beschränken sich auf die Haushaltsebene (Einkommenshaushalte nach Geschlecht, Paarhaushalte nach Geschlecht des Hauptverdieners bzw. der Hauptverdienerin, mit/ohne Kinder), weil mit den zur Verfügung stehenden Haushaltsdaten und dem derzeit verwendeten Mikrosimulationsmodell keine individuelle Zuordnung auf Frauen

und Männer innerhalb eines Haushalts möglich ist. Dennoch kann diese Form der Auswertung wichtige Ergebnisse liefern, etwa in Bezug auf die Belastungen oder Entlastungen für alleinerziehende Frauen und Männer (vgl. Browne 2011).

4.2 Auswirkungen der Besteuerung in Gesetzgebungsprozesse einbeziehen

Die tatsächlichen Verteilungs- und Anreizwirkungen der Besteuerung in Bezug auf Geschlecht oder andere, rechtlich geschützte Kategorisierungen werden im Steuerrecht bislang weitgehend ignoriert, obwohl die Ministerien seit dem Jahr 2000 verpflichtet sind, im Rahmen der sog. Gesetzesfolgenabschätzung (GFA) gleichstellungsrelevante Auswirkungen zu prüfen.

4.2.1 GFA als Instrument effektiver und gleichstellungsorientierter Gesetzgebung

Die Gesetzesfolgenabschätzung (GFA) ist ein Verfahren zur Ermittlung und Bewertung der Wirkungen einer geplanten oder bereits in Kraft getretenen Rechtsvorschrift. Über die GFA sollen die voraussichtlichen oder tatsächlichen Folgen und Nebenwirkungen von Rechtsvorschriften soweit wie möglich ermittelt oder abgeschätzt werden. Damit werden Entscheidungsprozesse innerhalb der Verwaltung, aber auch der Politik auf eine bessere Informationsgrundlage gestellt. Ziel der GFA ist es, unbedachte oder ungewollte Folgen zu vermeiden und die Wirksamkeit von Rechtsvorschriften zu erhöhen. Derartige Folgenabschätzungen können zu verschiedenen Zeitpunkten eines Rechtsetzungsvorhabens durchgeführt werden: zum Zeitpunkt der Regelungsabsicht (prospektive GFA), während der Erstellung eines konkreten Regelungsentwurfes (begleitende GFA) oder nach Inkrafttreten einer Regelung (retrospektive GFA) (Baer/Lewalter 2007: 196f.).⁴⁵

In der Bundesverwaltung soll die GFA auf Gesetze, Rechtsverordnungen und Verwaltungs-

⁴⁵ Grundlegend zum Verfahren der Gesetzesfolgenabschätzung Böhret/Konzendorf (2001).

vorschriften angewendet werden. Die Bundesministerien sind gemäß §§ 43, 44 Abs. 1 der Gemeinsamen Geschäftsordnung (GGO) verpflichtet, die voraussichtlichen beabsichtigten Gesetzesfolgen und unbeabsichtigten Nebenwirkungen der neuen Regelungen zu ermitteln und in der Gesetzesbegründung darzustellen. Dazu gehören u. a. Auswirkungen auf Wirtschaft, Soziales und Umwelt (BMI 2009: 6ff.) Aus der Verankerung der Strategie „Gender Mainstreaming“ in § 2 GGO folgt zudem, dass dabei die Gleichstellung von Frauen und Männern als durchgängiges Leitprinzip zu berücksichtigen ist (Baer/Lewalter 2007: 197).

Für die Anwendung der GFA heißt das konkret: Erstens sind die Folgen und die Nebenwirkungen eines Gesetzes immer auch im Hinblick auf eine unterschiedliche Betroffenheit von Frauen und Männern bzw. deren Lebensverhältnisse zu prüfen. Die Gleichstellung von Frauen und Männern ist zweitens als Zielvorgabe bzw. als Bewertungsmaßstab einzubeziehen. Infolgedessen sind Regelungen und Regelungsoptionen daraufhin zu prüfen, ob deren Wirkungen die Gleichstellung von Frauen und Männern fördern oder behindern. Zudem ist drittens das Verfahren der GFA gleichstellungsorientiert zu gestalten. Dazu gehört z. B. eine ausgewogene Partizipation von Frauen und Männern in Gremien und Beteiligungsverfahren.

Die Vorgabe in § 2 GGO konkretisiert sowohl das in Art. 3 Abs. 2 und 3 GG verankerte Benachteiligungsverbot, als auch den verfassungsrechtlichen Auftrag des Staates, die Gleichstellung von Frauen und Männern aktiv zu fördern. Die Analyse und Bewertung der tatsächlichen Wirkungen von Gesetzen setzt die Verwendung von Daten voraus, die nach Geschlecht und anderen für den Regelungsbereich relevanten Merkmalen differenzieren. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Frauen und Männer keine in sich homogenen Gruppen sind. Vielmehr können die Lebenslagen von Frauen und Männern durch sehr verschiedene gesellschaftliche Strukturmerkmale, z. B. Alter, soziale oder ethnische Herkunft, Bildungs-

grad, sozioökonomische Position oder sexuelle Orientierung geprägt sein. Durch eine differenzierte Analyse der tatsächlichen Wirkungen eines Gesetzes, gestützt auf entsprechende Daten, können Rechtsvorschriften letztendlich zielgenauer und damit wirksamer ausgestaltet werden (Baer/Lewalter 2007).

Für die Umsetzung der GFA in der Bundesverwaltung wurden verschiedene Arbeitshilfen entwickelt. Seit Juni 2009 wird für die Durchführung von (prospektiven) Gesetzesfolgenabschätzungen die vom Bundesministerium des Inneren (BMI) entwickelte Arbeitshilfe zur Gesetzesfolgenabschätzung empfohlen (BMI 2009). Zur Durchführung einer gleichstellungsorientierten Gesetzesfolgenabschätzung gibt es eine gesonderte Arbeitshilfe zu § 2 GGO: „Gender Mainstreaming bei der Vorbereitung von Rechtsvorschriften“ (BMFSFJ o.A.). Die Arbeitshilfe ist in eine kurze Relevanzprüfung und eine ausführlichere Hauptprüfung gegliedert und zeigt die für eine gleichstellungsorientierte Gesetzesfolgenabschätzung relevanten Fragen und Verfahrensschritte auf. Die Arbeitshilfe sensibilisiert für die Gleichstellungsrelevanz von gesetzlichen Regelungen und unterstützt die Analyse der Gleichstellungswirkungen eines Gesetzes anhand von einfachen Prüffragen. Die Ergebnisse der Relevanzprüfung sind im Gesetzgebungsentwurf unter dem Punkt „Gleichstellungspolitische Relevanz“ zu dokumentieren.

4.2.2 „Gleichstellungspolitische Relevanz“ tatsächlich prüfen

Im Steuerrecht scheinen die gleichstellungsbezogenen Vorgaben der GGO bislang wenig berücksichtigt zu werden. In fast allen Gesetzgebungsentwürfen der Bundesregierung heißt es, dass „unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Lebenssituation von Frauen und Männern keine Auswirkungen erkennbar [sind], die gleichstellungspolitischen Zielen zuwiderlaufen.“ Eine der wenigen Ausnahmen ist das mit dem Jahressteuergesetz 2009 eingeführte Faktorverfahren,

das explizit auf den Abbau von Nachteilen zu lasten von Frauen zielt.⁴⁶

Auch die Partizipation von Frauen bzw. Akteurinnen und Akteure, die gleichstellungspolitische Interessen vertreten, ist im Bereich der Steuergesetzgebung wenig ausgeprägt. Zwar werden gleichstellungspolitische Verbände, wie z. B. der Deutsche Juristinnenbund (DJB), immer mal zu öffentlichen Anhörungen des Finanzausschusses eingeladen. Diese Beteiligung wird jedoch zum einen nicht durch das federführende Bundesfinanzministerium initiiert, sondern durch die Fraktionen. Damit hängt die Einbeziehung der Gleichstellung von Frauen und Männern von den Interessen der Parteien ab und wird Gegenstand politischer Aushandlungsprozesse. Mit der GFA sollen jedoch bereits auf der Arbeitsebene vermeintlich objektive Regelungen hinterfragt und Regelungsoptionen entwickelt werden. Zum anderen finden die öffentlichen Anhörungen zu einem Zeitpunkt statt, in dem die Ausgestaltung der Regelungen schon sehr verfestigt ist und neue Gesichtspunkte nur noch selten berücksichtigt werden (Mückenberger et al. 2007: 279).

Die Arbeitshilfe zu § 2 GGO kann zwar grundsätzlich Anregungen für die Analyse steuerrechtlicher Rechtsvorschriften geben und für die Relevanz geschlechtsbezogener Wirkungen sensibilisieren. Dennoch setzt die Arbeitshilfe nicht nur eine Offenheit für derartige Fragestellungen, sondern eine fachliche Kompetenz für Geschlechterthemen voraus, die in der Regel nicht vorhanden sein dürfte. Dem Ressortprinzip der Bundesverwaltung entspräche es, Gleichstellungsfragen von dem dafür zuständigen BMFSFJ prüfen zu lassen. Dort dürfte es jedoch wiederum an der fachlichen Kompetenz für Steuerfragen fehlen. Es ist daher wichtig, Gleichstellungskompetenzen

in den für Steuerfragen fachlich zuständigen Referaten selbst zur Verfügung zu stellen, um die Ressorts in die Lage zu versetzen, innerhalb ihres Aufgabenbereiches Gleichstellungsaspekte zu erkennen und zu berücksichtigen (vgl. Baer/Lewalter 2007: 200).

4.2.3 Unterstützung gleichstellungsorientierter GFA durch steuerbezogene Arbeitshilfe

Sinnvoll wäre daher ein eigener Leitfaden für die Identifizierung von geschlechtsbezogenen Auswirkungen verschiedener Steuerarten. In Österreich wurde beispielsweise ein Leitfaden für eine Gender Prüfung im Finanzressort bezogen auf öffentliche Abgaben entwickelt, mit dem die Wirkungen neuer oder die Veränderung bestehender Steuern oder Abgaben geprüft werden können. Die Autorinnen weisen darauf hin, dass anders als beispielsweise bei einer Genderanalyse öffentlicher Ausgaben eine einfache Checkliste nicht genügt, sondern die Prüfung öffentlicher Abgaben eher die Form einer Kurzanalyse annehmen muss. Dazu wird zwischen den verschiedenen Abgaben und Steuerarten unterschieden und es werden die jeweils relevanten Fragestellungen, zu beachtende Gendereffekte sowie mögliche Prüfindikatoren vorgegeben. Dabei werden sowohl Verteilungs- als auch Verhaltenswirkungen der Besteuerung erfasst (Biffel et al. 2006: 50, 57f.).

Eine weitere sinnvolle Möglichkeit wäre die Integration von Gleichstellungsaspekten in Arbeitshilfen, die im BMF Anwendung finden und entsprechende fachliche Fortbildungen der Beschäftigten.⁴⁷ Sehr vereinfacht könnte das wie folgt aussehen:

46 Bei der gleichstellungspolitischen Relevanzprüfung heißt es: „Unter Gender-Gesichtspunkten ist die Einführung des optionalen Faktorverfahrens bei der Lohnsteuer für Ehegatten vor dem Hintergrund der gegebenen tatsächlichen Nutzung der Lohnsteuerklassen III und V durch Frauen und Männer hervorzuheben. Das Faktorverfahren ermöglicht eine faire Verteilung der Lohnsteuerlasten innerhalb einer Ehe und senkt die der Steuerklasse V zugeschriebene Hemmschwelle für sozialversicherungspflichtige (Vollzeit-)Erwerbstätigkeit.“

47 Ausführlicher zur Integration von Gleichstellungsaspekten in Fortbildungen der öffentlichen Verwaltung zu Gesetzesfolgenabschätzungen, Spangenberg (2009).

Vereinfachtes Beispiel, angelehnt an die Arbeitshilfe des BMI (2009)

Schritt 1: Analyse des Regelungsfeldes: Problem- und Systemanalyse

Sensibilisierung für eine mögliche unterschiedliche Betroffenheit von Frauen und Männern und deren Ursachen im Regelungsbereich, z.B. unterschiedliche Verteilung von Ressourcen (Einkommen, steuerpflichtiges Einkommen, Zugang zu Leistungen, Zeit) oder geschlechtsbezogene gesellschaftliche Normen (familiäre Rollenverteilungen)

Schritt 2: Zielbeschreibung

Berücksichtigung von Gleichstellung als implizite oder explizite Zielsetzung, z. B. durch eine geschlechterdifferenzierte Darstellung der Zielgruppen und der angestrebten Wirkungen auf die Adressaten und Adressatinnen der Regelung und durch konkrete gleichstellungssensible Zielvorgaben/Indikatoren

Schritt 3: Entwicklung von Regelungsalternativen

Entwicklung von gleichstellungsorientierten Regelungsalternativen, Berücksichtigung von gleichstellungssensibler Forschung und Literatur, Einbeziehung von Experten und Expertinnen und Interessenverbänden aus dem Gleichstellungsbereich

Schritt 4: Prüfung und Bewertung der Regelungsalternativen

Integrierte Analyse der Folgen und Nebenwirkungen der Regelungsalternativen im Hinblick auf die Lebensverhältnisse von Frauen und Männern, Verwendung geschlechterdifferenzierter Statistiken, Berücksichtigung möglicher unterschiedlicher Präferenzen von Frauen und Männern, Gewährleistung einer ausgewogenen Partizipation von Frauen und Männern bei Konsultationsverfahren

Schritt 5: Ergebnisdokumentation

Berücksichtigung der gleichstellungsrelevanten Wirkungen in der Darstellung der Ergebnisse

Die tatsächliche Umsetzung einer gleichstellungsorientierten Gesetzesfolgenabschätzung setzt den politischen Willen voraus. Längerfristig könnten institutionalisierte Strukturen diskutiert werden, die eine tatsächliche Umsetzung gleichstellungsorientierter GFA gewährleisten (ausführlicher dazu Mückenberger et al. 2007: 271ff.).

4.2.4 Förderung von Grundlagenforschung und Vorgaben für Evaluationen

Der Durchführung von Gesetzesfolgenabschätzungen wird oft der Zeitdruck entgegengehalten, unter dem die Erarbeitung von Gesetzesentwürfen heute steht (Baer/Lewalter 2007: 200). Gerade im Steuerrecht ist der Zeitrahmen häufig sehr eng bemessen, zumal es sich oft um Artikelge-

setze handelt, in denen sehr verschiedene Bereiche der Besteuerung geregelt werden. Zudem setzt die Durchführung einer (gleichstellungsorientierten) GFA nicht nur entsprechendes Fach- und Methodenwissen, sondern die notwendige personelle Ausstattung voraus. Die Bedingungen, unter denen Rechtsvorschriften entstehen, dürfen jedoch nicht dazu führen, rechtliche Vorgaben nicht umzusetzen. Es ist Aufgabe der Verwaltung, dafür ausreichend Personal, Zeit und Kompetenz vorzuhalten (Baer/Lewalter 2007: 200).

Zeitdruck sowie unzureichende Gleichstellungskompetenz lassen sich darüber hinaus durch die Förderung von Forschung im Bereich gleichstellungsorientierter Besteuerung reduzieren, auf die für konkrete Gesetzesvorhaben zurückgegriffen werden kann. Derartige Studien könnten sich

mit der Ausgestaltung von Steuervergünstigungen als Abzug von der Bemessungsgrundlage, Tarifbegünstigungen oder aber Themen wie Besteuerung von Kapital- und Alterseinkünften befassen. In Kanada wurden ähnliche Studien über einen Fond finanziert. In Holland wurden Studien vergeben, die sich im Vorfeld grundlegender Steuerreformen mit Gleichstellungsaspekten auseinander setzen (ausführlicher dazu Mückenberger et. al. 2007: 240ff.). Interessant für Deutschland wäre sicher ein internationaler Austausch mit Ländern wie Österreich, Kanada, Holland oder den USA, wo bereits sehr viel länger tatsächliche Wirkungen und Diskriminierungen der Besteuerung diskutiert werden.

Eine weitere Möglichkeit, Wissen zu generieren, sind gleichstellungsorientierte Vorgaben für Evaluationen im Bereich der Besteuerung. Die vom Finanzwissenschaftlichen Forschungsinstitut (FiFO) Köln durchgeführten Evaluierungen von Steuervergünstigungen diskutieren beispielsweise für die Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit umfassend Zweck, Eignung sowie Verteilungs- und Anreizwirkungen der Steuerbefreiung u. a. unter Berücksichtigung von Einkommensverhältnissen und Berufsbranchen (Gerhards/Thöne 2010). Derartige Analysen und Bewertungen könnten ohne weiteres um eine Geschlechterperspektive erweitert werden. Voraussetzung dafür ist, dass derartige Anforderungen bereits in den Forschungsfragen und in den Ausschreibungskriterien gesetzt werden.⁴⁸

48 Die Umsetzung von § 2 GGO im Bereich der Ressortforschung ist ausführlich in der Arbeitshilfe „Gender Mainstreaming in Forschungsvorhaben“ beschrieben, die vom BMFSFJ herausgegeben wurde.

Literaturverzeichnis

- Bach, Stefan 2005: Grundlegende Reform der Einkommensbesteuerung: Inwieweit kann die Bemessungsgrundlage verbreitert und das Steuerrecht vereinfacht werden?, Wochenbericht des DIW 36/2005, S. 523-527.
- Bach, Stefan 2009: Vermögensbesteuerung in Deutschland – Eine Ausweitung trifft nicht nur Reiche, Wochenbericht des DIW 30/2009, S. 478-486.
- Bach, Stefan; Geyer, Johannes; Haan, Peter; Wrohlich, Katharina 2011: Reform des Ehegattensplittings: Nur eine reine Individualbesteuerung erhöht die Erwerbsanreize deutlich, Wochenbericht des DIW 41/ 2011, S. 13-19.
- Baer, Susanne; Lewalter, Sandra: Zielgruppendifferenzierte Gesetzesfolgenabschätzung. Ein Aspekt des Gender Mainstreaming und ein Beitrag zu „better governance“, DÖV 2007, S. 195-202.
- Beblo, Miriam 2007: Die Wirkungsweise des Ehegattensplittings bei kollektiver Entscheidungsfindung im Haushalt, in: Seel, Barbara (Hg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden, S. 269-294.
- Biffel, Gudrun; Klatzer, Elisabeth; Schratzenstaller, Margit (Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung) 2006: Gender-Prüfung im Finanzressort, 2006, Wien.
- Birk, Dieter 1999: Rechtfertigung der Besteuerung von Vermögen aus verfassungsrechtlicher Sicht, in: Birk, Dieter (Hg.): Steuern auf Erbschaft und Vermögen, Köln, S. 7-24.
- Birk, Dieter 2011: Steuerrecht, 14. Aufl., Heidelberg.
- BMAS (Hg.) 2011: Sicherheit und Gesundheit bei der Arbeit 2009. Unfallverhütungsbericht Arbeit, Dortmund.
- BMF 2010: Datensammlung zur Steuerpolitik. Ausgabe 2010, Berlin.
- BMFSFJ (Hg.) 2007: Machbarkeitsstudie Gender Budgeting auf Bundesebene, Berlin.
- BMFSFJ (Hg.) 2011: Partnerschaft und Ehe – Entscheidungen im Lebensverlauf. Einstellungen, Motive und Kenntnisse des rechtlichen Rahmens, Berlin.
- BMFSFJ o.A.: Arbeitshilfe zu § 2 GGO: „Gender Mainstreaming bei der Vorbereitung von Rechtsvorschriften“ (geschlechterdifferenzierte Gesetzesfolgenabschätzung), Berlin.
- BMFSFJ/Statistisches Bundesamt (Hg.) 2003: Wo bleibt die Zeit? Die Zeitverwendung der Bevölkerung in Deutschland 2001/02, Berlin.
- BMI 2009: Arbeitshilfe zur Gesetzesfolgenabschätzung, Berlin.
- Böhret, Carl; Konzendorf, Götz 2001: Handbuch Gesetzesfolgenabschätzung (GFA), Baden-Baden.
- Bothfeld, Silke et al. 2006: WSI-Frauendatenreport 2005, Berlin.
- Brown, Dorothy A. 2010: Teaching Civil Rights through the Basic Tax Course, Saint Louis University Law Review 54/2010, S. 80-820.
- Browne, James (Institute for Fiscal Studies) 2011: The impact of tax and benefit reforms by sex: some simple analysis, IFS Briefing Note 118, London.
- Corneo, Giacomo 2010: Welche Steuerpolitik gehört zum „sozialdemokratischen Modell“?, WISO direkt, Friedrich-Ebert-Stiftung, Bonn.
- Dorenkamp, Christian 2010: Die nachgelagerte Besteuerung der sog. Riester-Rente – einkommensteuerrechtlich ein großer Wurf, zumindest für den Regelfall. Eine Analyse der §§ 10a, 22 Nr. 5 sowie des XI. EStG-Abschnitts, StuW 2001, S. 253-270.

- Einhaus, Arnd 2010: Geschlecht und Steuerwirkung – Einkommen und einkommensabhängige Abgaben von Männern und Frauen, Working Paper 3/2010, Wien.
- Färber, Gisela 2007: Ehegattensplitting und Lohnsteuerverfahren, in: Seel, Barbara (Hg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden, S. 181-206.
- Fellows, Mary Louise 1998: Rocking the Tax Code. A Case Study of the Tax Treatment of Work-Related Child-Care Expenditures, *Yale Journal of Law & Feminism* 10/1998, S. 307-396.
- Gerhards, Eva; Thöne, Michael 2009: Steuerbefreiung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, in: Köln, FiFo (Hg.): Evaluierung von Steuervergünstigungen, S. 166-220.
- Grabka, Markus 2009: Gestiegene Vermögensungleichheit in Deutschland, Wochenbericht des DIW 4/2009 S. 54-67.
- Grabka, Markus; Frick, Joachim R. 2007: Vermögen in Deutschland wesentlich ungleicher verteilt als Einkommen, Wochenbericht des DIW 45/ 2007, S. 665-672.
- Grown, Caren; Valodia, Imraan (Hg.) 2010: Taxation and Gender Equity: A comparative analysis of direct and indirect taxes in developing and developed countries, London et al.
- Herbold, Felix 2007: Gleichbehandlung in der betrieblichen Altersvorsorge. Rechtsfragen zur Beteiligung an der zweiten Säule der Alterssicherung am Beispiel der geringfügig Beschäftigten und eingetragenen Lebenspartner, Frankfurt/M.
- Holst, Elke; Schupp, Jürgen 2003: Sicherheit des Arbeitsplatzes häufig mit Interessenvertretung im Betrieb verbunden, Wochenbericht des DIW 11/2003, S. 176-181.
- Infanti, Anthony C.; Crawford, Bridget (Hg.) 2009: Critical Tax Theory. An Introduction, New York.
- Jochmann-Döll, Andrea; Tondorf, Karin 2009: Diskriminierungsfreie Tarifverträge. Edition der Hans-Böckler-Stiftung, Arbeitspapier Nr. 151, Düsseldorf.
- Jung, Anna; Thöne, Michael: Förderung der privaten kapitalgedeckten Altersvorsorge (Riester-Rente) durch Zulagen, in: FiFo Köln (Hg.): Evaluierung von Steuervergünstigungen, 2009, S. 401-474.
- Kirchhof, Paul 1996: Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, in: Kirchhof, Paul et al. (Hg.): Steuern im Verfassungsstaat. Symposium zu Ehren von Klaus Vogel, München, S. 27-64.
- Kirchhof, Paul 2000: Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, *NJW* 2000, S. 2792-2796.
- Kornhauser, Marjorie E. 2011: Gender and Capital Gains Taxation, in: Brooks, Kim; Gunnarson, Asa; Philipps, Lisa; Wersig, Maria (Hg.): Challenging Gender Inequality in Tax Policy Making. Comparative Perspectives, Oxford, S. 275-291.
- Kuhl, Mara 2011: Wem werden Konjunkturprogramme gerecht? Eine budgetorientierte Gender-Analyse der Konjunkturpakete I und II, WISO Diskurs, Expertise im Auftrag der Friedrich-Ebert-Stiftung, Bonn.
- Lahey, Kathleen 2005: Women and Employment: Removing Fiscal Barriers to Women's Labour Force Participation, Status of Women Canada Publication.
- Lammers, Lutz 2008: Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, Baden-Baden.
- Ludwig-Mayerhofer, Ludwig 2007: Geldarrangements von Paaren, in: Berghahn Sabine (Hg.): Unterhalt und Existenzsicherung. Recht und Wirklichkeit in Deutschland. Baden-Baden.
- Mückenberger, Ulrich; Spangenberg, Ulrike; Warncke, Karin 2007: Familienförderung und Gender Mainstreaming im Steuerrecht, Baden-Baden.
- Neumark, Fritz 1986: Der Aufstieg der Einkommensteuer. Entstehung und Entwicklung der direkten Besteuerung, in: Schultz, Uwe (Hg.): Mit dem Zehnten fing alles an. Eine Kulturgeschichte der Steuer, München, S. 232-244.
- OECD 2011: Society at a Glance. OECD Social Indicators, http://www.oecd-ilibrary.org/social-issues-migration-health/society-at-a-glance-2011_soc_glance-2011-en

- Philipps, Lisa 2011: Income Splitting and Gender Equality: The Case for Incentivizing Intra-household Wealth Transfer, in: Brooks, Kim; Gunnarson, Asa; Philipps, Lisa; Wersig, Maria (Hg.): Challenging Gender in Tax Policy Making, Oxford et al. S. 235-254.
- Powell, John R. 1996: How Government Tax and Housing Policies Have Racially Segregated America, in: Brown, Karen B.; Fellows, Mary Louise (Hg.): Taxing America, New York et al., S. 80-118.
- Riedmüller, Barbara; Willert, Michaela 2008: Die Zukunft der Alterssicherung. Analyse und Dokumentation der Datengrundlagen aktueller Rentenpolitik, Düsseldorf.
- Rixen, Thomas; Seipp, Klaus 2009: Mit mehr Transparenz zu einem gerechten Steuersystem, WISO Diskurs, Expertise im Auftrag der Friedrich-Ebert-Stiftung, Bonn.
- Sacksofsky, Ute 2000: Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, S. 1896-1903.
- Sacksofsky, Ute 2010: Einfluss des Steuerrechts auf die Berufstätigkeit von Müttern, in: Hohmann-Dennhardt, Christine; Körner, Marita; Zimmer, Reingard (Hg.): Geschlechtergerechtigkeit, Baden-Baden, S. 362-377.
- Sacksofsky, Ute 2011: Rechtsgutachten zur Frage „Vereinbarkeit des geplanten Betreuungsgeldes nach § 16 Abs. 4 SGB VIII mit Art. 3 und Art. 6 GG“, Berlin.
www.gruene-bundestag.de/.363617.rechtsgutachten_betreuungsgeld.pdf
- Schmidt, Anja 2011: Grundannahmen des Rechts in der feministischen Kritik, in: Lembke, Ulrike; Foljanty, Lena (Hg.): Feministische Rechtstheorie, 2. Aufl., Baden-Baden, S. 68-79.
- Schatzenstaller, Margit 2011: Vermögensbesteuerung – Chancen, Risiken und Gestaltungsmöglichkeiten, WISO Diskurs, Expertise im Auftrag der Friedrich-Ebert-Stiftung, Bonn.
- Schupp, Jürgen; Birkner, Elisabeth 2004: Kleine Beschäftigungsverhältnisse: kein Jobwunder: dauerhafter Rückgang von Zweitbeschäftigungen?, Wochenbericht des DIW 34/2004, S. 487-497.
- Spangenberg, Ulrike 2005: Neuorientierung der Ehebesteuerung: Ehegattensplitting und Lohnsteuerverfahren, Hans-Böckler-Stiftung, Arbeitspapier Nr. 105, Düsseldorf.
- Spangenberg, Ulrike 2007: Ehe-interne Verteilung von Einkommen: Recht und Realität, in: Seel, Barbara (Hg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden, S. 55-72.
- Spangenberg, Ulrike 2008: 50 Jahre Ehegattensplitting! Gute Gründe für eine Reform der Besteuerung der Ehe, Streit 2008, S. 161-167.
- Spangenberg, Ulrike 2009: Fachbezogene Konzepte für Fortbildungen am Beispiel „Gesetzesfolgenabschätzung“, in: Kaschuba, Gerrit; Derichs-Kunstmann, Karin (Hg.): Fortbildung – gleichstellungsorientiert, Berlin, S. 102-112.
- Staudt, Nancy 2009: Taxing Housework, in: Infanti, Anthony C.; Crawford, Bridget (Hg.): Critical Tax Theory. An Introduction, New York, S. 162-169.
- Steiner, Viktor; Geyer, Johannes 2010: Erwerbsbiographien und Alterseinkommen im demographischen Wandel – eine Mikrosimulationsstudie für Deutschland, Berlin: www.diw.de
- Tipke, Klaus 2003: Die Steuerrechtsordnung, Bd. 2, 2. Aufl., Köln.
- Tipke, Klaus; Lang, Joachim 2010: Steuerrecht, 20. Aufl., Köln.
- TNS Infratest Sozialforschung 2008: Situation und Entwicklung der betrieblichen Altersversorgung in der Privatwirtschaft und im öffentlichen Dienst 2001-2007. Endbericht, München.
- Vollmer, Franziska 1998: Das Ehegattensplitting. Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden.
- Vollmer, Franziska 2002: Familienbesteuerung und Berufstätigkeit. Im Fokus: Steuerliche Belastung berufstätiger Mütter, in: Lange, Joachim (Hg.): Kinder und Karriere. Sozial- und steuerpolitische Wege zur Vereinbarkeit von Beruf und Familie, Pößneck, S. 147-161.

Die Autorin

Ulrike Spangenberg

(Juristin) ist Gastdozentin an der Freien Universität Berlin für die Themen Steuerrecht und Gleichstellungsrecht. Sie ist Mitglied des seit 2010 in Berlin ansässigen Instituts für gleichstellungsorientierte Prozesse und Strategien (GPS e.V.). Als Wissenschaftlerin und Beraterin zu Gleichstellungsrecht und Gender Mainstreaming arbeitet sie u. a. zu den Themen Steuer- und Finanzpolitik, Gender Budgeting, Gesetzesfolgenabschätzung und Alterssicherung. Sie hat bereits umfangreich zur Besteuerung von Ehe und Lebenspartnerschaften veröffentlicht. Im Rahmen ihrer 2011 abgeschlossenen Promotion hat sie sich mit dem Thema „Mittelbare Diskriminierung im Einkommensteuerrecht“ befasst. Es handelt sich um eine verfassungsrechtliche Untersuchung am Beispiel der Besteuerung der zusätzlichen Alterssicherung. Die Arbeit erscheint im Jahr 2012.

Kontakt: [Spangenberg\(at\)gleichstellungsinstitut.de](mailto:Spangenberg(at)gleichstellungsinstitut.de)

Weitere Informationen:

<http://www.gleichstellungsinstitut.de/htdocs/wir/mitgl/spangen.html>



Neuere Veröffentlichungen der Abteilung Wirtschafts- und Sozialpolitik

Wirtschaftspolitik

Eine europäische Wirtschaftsregierung muss Wachstum durch Schulden steuern

WISO direkt

Wirtschaftspolitik

Endspiel um den Euro – Notwendige wirtschaftspolitische Maßnahmen zur Überwindung der Vertrauenskrise in der Euro-Zone

WISO direkt

Wirtschaftspolitik

... und es ward Licht?

Ein Organisationsmodell zur Umsetzung der Energiewende in Deutschland bis 2050

WISO direkt

Nachhaltige Strukturpolitik

Wege zum Abbau umweltschädlicher Subventionen

WISO Diskurs

Europäische Wirtschafts- und Sozialpolitik

Staatsgläubigerpanik ist keine Eurokrise!

WISO direkt

Steuerpolitik

Progressive Sozialversicherungsbeiträge – Entlastung der Beschäftigten oder Verfestigung des Niedriglohnssektors?

WISO Diskurs

Arbeitskreis Mittelstand

Die finanzielle Mitarbeiterbeteiligung praxistauglich weiterentwickeln

WISO Diskurs

Gesprächskreis Verbraucherpolitik

Zehn Jahre „Riester-Rente“ – eine ernüchternde Rentabilitätsanalyse

WISO direkt

Arbeitskreis Innovative Verkehrspolitik

Reform des Personenbeförderungsgesetzes – Perspektiven für ein nachhaltiges und integriertes Nahverkehrsangebot

WISO Diskurs

Arbeitskreis Stadtentwicklung, Bau und Wohnen

Das Programm Soziale Stadt – Kluge Städtebauförderung für die Zukunft der Städte

WISO Diskurs

Gesprächskreis Sozialpolitik

Rente mit 67? Argumente und Gegenargumente

WISO Diskurs

Gesprächskreis Sozialpolitik

Erwerbsminderungsrente – Reformnotwendigkeit und Reformoptionen

WISO Diskurs

Gesprächskreis Sozialpolitik

Soziale Gesundheitswirtschaft: mehr Gesundheit, gute Arbeit und qualitatives Wachstum

WISO direkt

Gesprächskreis Arbeit und Qualifizierung

Arbeit und Qualifizierung in der Sozialen Gesundheitswirtschaft – Von heimlichen Helden und blinden Flecken

WISO Diskurs

Arbeitskreis Arbeit-Betrieb-Politik

Perspektiven der Unternehmensmitbestimmung in Deutschland – ungerechtfertigter Stillstand auf der politischen Baustelle?

WISO Diskurs

Arbeitskreis Dienstleistungen

Dienstleistungen in der Zukunftsverantwortung – Ein Plädoyer für eine (neue) Dienstleistungspolitik

WISO Diskurs

Gesprächskreis Migration und Integration

Migrationsfamilien in der Einwanderungsgesellschaft Deutschland

WISO direkt

Frauen- und Geschlechterforschung

Gute Pflege – gute Arbeit Das kommunale Dienstleistungszentrum für Bürgerinnen und Bürger

WISO direkt

Volltexte dieser Veröffentlichungen finden Sie bei uns im Internet unter

www.fes.de/wiso