

Anforderungen an die Ausgestaltung von Steuervergünstigungen unter Berücksichtigung gleichstellungsrechtlicher Vorgaben

Lerke Osterloh

In den Jahren 2007/2008 geisterte durch Politik und auch Presse¹ ein revolutionär anmutender Vorschlag, der aber ökonomisch wohlbegründet war (Alesina et al. 2007): „Gender based taxation“. Mit diesem Titel verbinden sich Vorschläge für generelle Steuersenkungen für Frauen insbesondere in Gestalt eines frauenspezifischen Tarifs bei der Einkommensteuer. So wurde nach einem Bericht der Süddeutschen Zeitung für das deutsche Einkommensteuerrecht ein Tarif für Männer von 17 bis 47 Prozent vorgeschlagen, während für Frauen der Tarif zwischen 10 und 40 Prozent verlaufen sollte. Wäre das verfassungsrechtlich zulässig? Unter anderem diese Frage will ich im Folgenden beantworten.

Beschränkt auf die Einkommensteuer werde ich mein Themenfeld in drei Schritten durchmessen: Zunächst geht es um den Begriff der Steuervergünstigung (1). Es folgen eine Skizze der allgemeinen verfassungsrechtlichen Anforderungen an Steuernormen mit Blick auf Vergünstigungen oder Minderungen (2) und schließlich ein Blick auf die Konsequenzen für gleichstellungsrechtliche Ziele im Steuerrecht (3).

1. Was sind Steuervergünstigungen?

Man muss zunächst wissen, dass mit dem Begriff Steuervergünstigung in der steuerrechtlichen und verfassungsrechtlichen Gedankenwelt nicht jede Steuerbefreiung oder Steuerminderung gemeint ist. Es handelt sich vielmehr um einen steuerrechtlichen Fachbegriff, mit dem Steuerminderungen bezeichnet werden, die nicht fiskalischen, sondern anderen Zielen, insbesondere wirtschaftspolitischen oder umweltpolitischen Lenkungs Zwecken dienen. Gedankliche Voraussetzung für diese Verwendung des Begriffs der Steuervergünstigung ist demnach die Unterscheidung zwischen fiskalischen und nichtfiskalischen Zielen. Zusätzlich wird in prominenten Lehrbüchern des Steuerrechts zwischen Fiskalzwecknor-

1 Süddeutsche Zeitung vom 11.06.2007: „Steuersenkung für Frauen gefordert“; ZEITmagazin Leben Nr. 23 vom 31.06.2007, S. 17ff.: „Eine Formel für die Gleichberechtigung“.

men und Sozialzwecknormen differenziert (Tipke/Lang 2013, § 4 Rn. 20ff.; Birk 2012, Rn. 116, 204). Fiskalisch ist der Zweck der Erzielung von Einnahmen, nichtfiskalisch ist alles andere, das nicht der Einnahmenerzielung dient.

Diese Unterscheidung ist mit zwei ganz wesentlichen Problemen verbunden, die immer im Blick zu behalten sind, wenn man die einschlägigen steuer- und verfassungsrechtlichen Diskussionen verstehen will. Zum ersten wird hier mit einer begrifflichen Unterscheidung operiert, die einerseits äußerst fragwürdig, andererseits aber trotzdem verfassungsrechtlich bedeutsam ist. Zum zweiten wird die Unterscheidung mit unterschiedlichen Wertungsperspektiven verbunden, und zwar mit einer steuersystematischen und einer verfassungsrechtlichen Wertungsperspektive. Das will ich näher erläutern.

1.1 Unschärfe und verfassungsrechtliche Bedeutsamkeit des Begriffs der Steuervergünstigung

Der Grundgedanke der Unterscheidung zwischen fiskalischen und nichtfiskalischen Zwecken ist zunächst ganz einleuchtend. Der Staat muss sich durch Steuern finanzieren, und er muss die Finanzierungslasten gerecht verteilen. Der Ausgangspunkt ist demnach, dass der Steuergesetzgeber verfassungsrechtliche Belastungsgleichheit herstellen muss. Normen, die in diese fiskalische Gedankenwelt hineinpassen, sind nach der gängigen steuerrechtlichen Terminologie Fiskalzwecknormen. Aber auch Steuerrechtler wissen, dass der Staat vielfältige Zwecke verfolgt, darunter etwa solche der Wirtschafts-, Umwelt-, Gleichstellungs- und Sozialpolitik. Normen, die solche Ziele verfolgen, werden Sozialzwecknormen, insbesondere Lenkungsnormen, genannt.

Nun ist es aber so: Manchmal lassen sich Fiskal- und Sozialzwecke oder auch Fiskalzwecknormen und Sozialzwecknormen voneinander unterscheiden, häufig aber nicht. Werbungskosten oder Betriebsausgaben können, zumindest im gedanklichen Ansatz, als Beispiele für die Trennbarkeit gelten. Solche als beruflich veranlasst definierten Ausgaben gehören zum Feld der Regeln, die der gerechten Verteilung von Steuern dienen sollen, und sind daher konzeptionell recht eindeutig als Fiskalzwecknormen zu qualifizieren: Das Einkommen wird durch Regelungen zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, Arbeitskosten, Lohnkosten und anderen Abzügen gemindert. Der Abzug von betrieblich oder beruflich veranlassten Aufwendungen dient der Besteuerung des Einkommens nach dem sogenannten objektiven Nettoprinzip, wonach nur das um Werbungskosten und Betriebsausgaben geminderte Einkommen als Maßstab der finanziellen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen für die Besteuerung heranzuziehen ist. Das sind die Grundgedanken des Abzugs von Werbungskosten und Betriebsausgaben von der Bemessungsgrundlage. Davon recht deutlich abzugrenzen sind etwa sogenannte Sonderabschreibungen für umweltschützende Investi-

tionen. Solche Abzugstatbestände firmieren zwar auch als Werbungskosten oder Betriebsausgaben, sind aber nicht am leistungsmindernden Aufwand der Steuerpflichtigen orientiert, sondern sollen als Anreize für die begünstigten Investitionen im Interesse der Förderung des Umweltschutzes wirken, fungieren also als umweltschützende Lenkungsnormen.

Häufig ist die Trennlinie aber auch nicht so deutlich zu ziehen, wie das Beispiel des Ehegattensplittings zeigt. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfGE 61, 319, 345f.) hat das Ehegattensplitting als Fiskalzwecknorm eingeordnet. Das Gericht meint, das Ehegattensplitting entspreche der Realität des gemeinsamen Wirtschaftens und damit auch der Leistungsfähigkeit der Ehepartner – trotz der allgemeinen und insbesondere auch sozialrechtlich maßgeblichen Erfahrung, dass die Synergieeffekte gemeinsamen Haushaltens zu beträchtlichen Einsparungen führen können. Demgegenüber sehen die Gegner der verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung im Ehegattensplitting eine Subventionsnorm und eine Lenkungsnorm äußerst dubioser Art.

Ein zweites Beispiel ist die sogenannte Pendlerpauschale. Die Bundesregierung hat in dem Verfahren zur Pendlerpauschale (BVerfGE 122, 210) die Ansicht vertreten, die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz sei eine Subvention, weil sich die Fahrt zur Arbeit im privaten Bereich abspiele. Da es um eine Subventionsnorm gehe, könne, dürfe und solle man sie abschaffen. Dagegen hat das Bundesverfassungsgericht im Ansatz die Ansicht vertreten, dass es sich um eine fiskalische Norm handle, da der Aufwand für die Fahrt zum Arbeitsplatz jedenfalls auch beruflich veranlasst sei. Immerhin ist nicht zu übersehen: Niemand kann auf dem Werkstor schlafen.

Wie immer, wenn Juristen über Begriffe und Qualifikationen streiten, geht es auch hier um divergierende Interessen, und Streit um Verfassungsbegriffe ist typischerweise Streit um unterschiedliche verfassungsrechtliche Würdigungen. In den angeführten Beispielen sind die Streitlinien denn auch klar erkennbar: Wenn das Ehegattensplitting eine Lenkungsnorm ist, die darauf zielt, die im Regelfall mit dem geringeren Einkommen ausgestatteten Ehefrauen zum Verzicht auf außerhäusliche Berufstätigkeit zu motivieren, dann ist die Würdigung als verfassungswidrig praktisch vorprogrammiert. Jedenfalls sieht das Bundesverfassungsgericht in ständiger Rechtsprechung in solchen Normen eine unzulässige Diskriminierung von Frauen, die den (zumindest mittelbaren) Effekt haben, Frauen die außerhäusliche Erwerbsarbeit zu erschweren und sie damit ins Haus zurückzuschicken (BVerfGE 87, 234, 258). Entsprechend sieht es bei der Pendlerpauschale aus, wenn auch mit reziproken Fronten: Falls es dabei um eine subventive Lenkungsnorm geht, dann ist ihre ersatzlose Streichung verfassungsrechtlich grundsätzlich unbedenklich. Handelt es sich aber um eine dem einkommensteuerrechtlichen Nettoprinzip entsprechende Regelung zum Abzug beruflich veranlassten Aufwands, dann ist zu begründen, warum deren Abschaffung

als Ausnahme von den sonst die einkommensteuerliche Belastungsgleichheit bestimmenden Regeln gerechtfertigt ist.

1.2 *Steuervergünstigungen in steuersystematischer und verfassungsrechtlicher Perspektive*

Das zweite Problem bei der Unterscheidung zwischen fiskalischen und nichtfiskalischen Steuerzwecken ergibt sich aus den damit verbundenen unterschiedlichen – steuersystematischen oder verfassungsrechtlichen – Wertungsperspektiven.

Aus steuersystematischer Sicht sind nichtfiskalische Zwecke, insbesondere Lenkungsziele, systemwidrig. Sie passen nicht in die Welt der gerechten Steuerlastenverteilung. Es sind geborene Störenfriede des Steuerrechts (kritisch näher Osterloh 2001, S. 383ff.). So meint einer der prominentesten deutschen Steuerrechtler, Klaus Tipke, Lenkungsnormen seien eigentlich keine Steuernormen, sie gehörten gar nicht ins Steuerrecht (Tipke 2000, S. 77ff.).

Die verfassungsrechtliche Perspektive sieht dagegen ganz anders aus. Sie besagt, dass der Gesetzgeber gerade auch auf dem Gebiet der Wirtschafts- und Steuerpolitik größte Freiheit bei Zielsetzung und Auswahl geeigneter Mittel hat. Pauschal formuliert, ist diese Freiheit aus dem Demokratieprinzip hergeleitet: In der parlamentarischen Demokratie haben die Abgeordneten die Kompetenz, Prioritäten zu setzen. Diese große gesetzgeberische Freiheit – auch – bei Lenkungssteuern wird in der Entscheidung zur sogenannten Ökosteuer (BVerfGE 110, 274, 293) besonders hervorgehoben. Dort heißt es:

„Will der Gesetzgeber ein bestimmtes Verhalten der Bürger fördern, das ihm aus wirtschafts-, sozial-, umwelt- oder gesellschaftspolitischen Gründen erwünscht ist, hat er eine große Gestaltungsfreiheit. In der Entscheidung darüber, welche Personen oder Unternehmen durch finanzielle Zuwendungen des Staates gefördert werden sollen, ist der Gesetzgeber weitgehend frei (...). Zwar bleibt er auch hier an den Gleichheitssatz gebunden. Das bedeutet aber nur, dass er seine Leistungen nicht nach unsachlichen Gesichtspunkten, also willkürlich verteilen darf. (...) Diese Erwägungen gelten auch, wenn der Gesetzgeber eine Subvention steuerrechtlich überbringt, statt sie direkt finanziell zuzuwenden (...).“

Nach dieser Passage aus einer Entscheidung des Ersten Senats des Bundesverfassungsgerichts scheint es fast so, dass jenseits willkürlicher Lenkungsnormen, also solcher Normen, deren Sinn und Zweck nicht mehr nachvollziehbar sind, der Grundsatz ‚anything goes‘ gelten soll. Im Gegensatz dazu steht der Zweite Senat eher im Ruf, etwas zu steuersystematisch zu denken (siehe dazu *Sacksofsky* in diesem Band). Zugunsten des Zweiten Senats ist aber unter anderem auf die Entscheidung zur Abzugsfähigkeit der Kosten doppelter Haushaltsführung (BVerfGE 107, 27) hinzuweisen, die – gerade mit Blick auf die gleichzeitig

private und berufliche Veranlassung – die verfassungsrechtliche Perspektive gestärkt hat. Tatsächlich zeigt sich bei näherem Hinsehen, dass die Rechtsprechung beider Senate im Wesentlichen übereinstimmt. Man kann von einer verfassungsorientierten Synthese beider Perspektiven sprechen. Zwar kommt es in der steuersystematischen einfachgesetzlichen Perspektive etwa für die Frage steuermindernder Abzugsfähigkeit eines Aufwands vor allem darauf an zu unterscheiden, ob der Aufwand ‚betrieblich/beruflich‘ oder ‚privat‘ veranlasst ist; im ersten Fall ist er grundsätzlich abzugsfähig, im zweiten Fall nicht. In der verfassungsrechtlichen Perspektive – wie gerade im Fall der doppelten Haushaltsführung von beiderseits berufstätigen Eheleuten – muss hingegen der Grundrechtsschutz privater (Mit-)Veranlassung – der Wunsch, Berufstätigkeit mit familiärem Zusammenleben zu verbinden – auch steuerrechtlich berücksichtigt werden. Trotzdem besteht zwischen der steuersystematischen, einfachgesetzlichen und der verfassungsrechtlichen Perspektive kein Gegensatz, sondern ein Ergänzungsverhältnis. Systematik und Begriffe des einfachen Rechts sind in verfassungsrechtlicher Perspektive stets Gegenstand rechtlicher Würdigung und gegebenenfalls rechtlicher Korrektur. Man muss jeweils genau hinsehen und prüfen, was genau der Text eines Steuergesetzes mitteilt, wie die Steuerrechtler bei der Auslegung des einfachen Rechts darüber denken und auch, wie diese Auslegung verfassungsrechtlich zu würdigen ist.

Nach diesen Erläuterungen zu den nicht ganz unkomplizierten Facetten des Begriffs der Steuervergünstigung und dessen Verwendung in unterschiedlichen Diskussionszusammenhängen werden im Folgenden die allgemeinen verfassungsrechtlichen Anforderungen an Steuernormen mit Blick auf Vergünstigungen oder Minderungen skizziert.

2. Allgemeine verfassungsrechtliche Anforderungen an Steuernormen mit Blick auf Steuervergünstigungen oder Steuererminderungen

Die verfassungsrechtlichen Anforderungen an belastende oder entlastende Steuernormen lassen sich zunächst in einer allgemeinen und sehr abstrakten Formel fassen: Steuerliche Belastungen und Entlastungen sind verfassungsgemäß, wenn Ziel, Instrumentenwahl und Wirkung, gemessen an betroffenen Gleichheits- und Freiheitsrechten, hinreichend rational begründet und abgewogen sind (z.B. BVerfGE 115, 97, 113; 123, 111, 123). Diese Formel ist allerdings sehr unpräzise und wirft sofort die Frage auf, was rational und was abgewogen ist. Damit ist tatsächlich die immer wieder gestellte und zu beantwortende Frage der materiellen Verfassungsmäßigkeit angesprochen: ‚Hinreichend rational und abgewogen‘ ist lediglich eine verkürzende Chiffre für die Maßgeblichkeit des Verhält-

nismäßigkeitsgrundsatzes sowohl bei der Prüfung der Gleichheits- als auch der Freiheitsgrundrechte. Die Verfassung fordert nach der gefestigten neueren Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfGE 129, 49, 69) stets, also auch für die Vereinbarkeit von Regelungen mit dem allgemeinen Gleichheitssatz, legitime Ziele, Eignung und Erforderlichkeit der eingesetzten Mittel sowie Angemessenheit des Verhältnisses zwischen Zielen und Wirkungen einer Ungleichbehandlung.

Bezogen auf das Einkommensteuerrecht können diese Anforderungen durch die folgerichtige, ‚systemgerechte‘ Ausgestaltung der diese Steuerart tragenden Belastungsprinzipien erfüllt sein. Diese allgemeinen Belastungsprinzipien können als Speicher für Regeln gelten, deren hinreichende Rationalität und Abgewogenheit im Grundsätzlichen verfassungsrechtlich außer Streit steht.

Soweit Normen diesen Prinzipien mangels folgerichtiger Ausgestaltung nicht entsprechen, ist die verfassungsrechtliche Prüfung aber noch nicht zu Ende. Die Suche nach hinreichender Rationalität und Abgewogenheit – oder anders formuliert: nach hinreichenden sachlichen Gründen – geht weiter. Das führt dann auf das weite Feld legitimer, nichtfiskalischer Zielsetzungen des Steuergesetzes. Zu diesen Zielsetzungen gehören auch die Gleichstellung und die Förderung der tatsächlichen Gleichberechtigung. Diese ist nicht nur legitim, sondern darüber hinaus gemäß Art. 3 Abs. 2 GG verfassungsrechtlich verpflichtend. Das führt zum dritten Schritt unserer Überlegungen, den gleichstellungsrechtlichen Zielen im (Einkommen-)Steuerrecht.

3. Gleichstellungsrechtliche Ziele im (Einkommen-)Steuerrecht

Hier will ich kurz auf drei Problemkomplexe eingehen: die Berücksichtigung von Diskriminierungsverboten bei der folgerichtigen Ausgestaltung allgemeiner Belastungsprinzipien (3.1), die Berücksichtigung von Diskriminierungsverboten bei Steuervergünstigungen im engeren Sinne (3.2) und schließlich die Frage der Zulässigkeit und Ausgestaltung frauenspezifischer Steuervergünstigungen (3.3).

3.1 Gleichstellungsrechtliche Anforderungen im Rahmen folgerichtiger Ausgestaltung allgemeiner Belastungsprinzipien

Aus steuersystematischer Perspektive geht es bei diesem Thema um das ‚normale‘ Steuerrecht, also nicht um spezifische Lenkungsnormen (siehe dazu bereits *Sacksofsky* in diesem Band). Auch wenn man wie hier die allgemeinen Belastungsprinzipien wie das subjektive und das objektive Nettoprinzip des Einkommensteuerrechts und dessen folgerichtige Ausgestaltung als verfassungsrechtlich grundsätzlich anerkannte Verteilungsregeln bewertet, sind solche Regeln nicht

von einer verfassungsrechtlichen Kontrolle ihrer Belastungs- und Lenkungswirkungen befreit. Stets kann und muss deren Vereinbarkeit auch mit Diskriminierungsverboten geprüft werden. In dieser Prüfung möglicher diskriminierender Wirkungen des ‚normalen‘ Steuerrechts liegt meines Erachtens sogar die Hauptaufgabe kritischer gleichstellungsrechtlicher Analyse, also bei der kritischen Durchforstung der geltenden Regeln zu den Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen. Hierher gehören etwa auch die geltenden und die zukünftigen Regelungen zu den Betreuungskosten (siehe dazu *Sacksofsky* sowie *Spangenberg* in diesem Band). Immer ist zu fragen, wieweit die im Gesetz vorausgesetzten Realitäten mit den tatsächlichen aktuellen Realitäten übereinstimmen. Zu bedenken ist hierbei insbesondere, dass die Grundgedanken der gerechten Besteuerung und der Steuerarten im 19. Jahrhundert und früher entwickelt wurden und im Kern trotz aller sozialen Umbrüche weitgehend unverändert geblieben sind – ein sehr bemerkenswertes Phänomen.

3.2 *Berücksichtigung von Diskriminierungsverboten bei allgemeinen subventiven Steuerermäßigungen*

Unter ‚allgemeinen‘ Steuervergünstigungen sollen hier sprachlich ‚neutral‘ gefasste Normen verstanden werden, die nach ihrer Tatbestandsfassung keinen spezifischen Bezug zu Männern oder Frauen aufweisen. Vor allem dann, wenn es um die zahlreichen Fälle des Abzugs von der Bemessungsgrundlage geht, treffen solche tatbestandlich neutralen Steuervergünstigungen auf ein statistisch signifikant unterschiedliches Einkommensniveau von Männern und Frauen und wirken sich mit entsprechend unterschiedlichen Entlastungsniveaus aus (siehe dazu auch *Schratzenstaller* in diesem Band). Alle scheinbar neutralen Vergünstigungen durch Abzug von der Bemessungsgrundlage können deshalb als mittelbare Benachteiligung von Frauen gesehen werden. Aber sind solche Wirkungen auch generell unzulässig?

Ich halte das für ausgeschlossen. Es geht hierbei allerdings gleichzeitig um ein Grundproblem der Instrumentalisierung des Einkommensteuerrechts für Subventionen durch Abzüge von der Bemessungsgrundlage, nämlich um das Verhältnis zwischen Subventionszweck und progressiver Entlastung. Meines Erachtens verbieten sich dazu pauschale verfassungsrechtliche Aussagen, und zwar auch im Hinblick auf mittelbare Benachteiligungen von Frauen. Vielmehr ist dem Gesetzgeber hier wie auch sonst ein erheblicher Spielraum bei der Einschätzung und Bewertung von Anreizwirkungen unterschiedlicher Subventionsformen einzuräumen (deshalb zu weitgehend *Spangenberg* 2013, S. 105ff.). Allerdings: Zur Förderung privater Altersvorsorge muss schon die Frage gestellt werden, ob angesichts des großen und wachsenden Problems der wiederum

Frauen besonders treffenden Altersarmut gerade hier das Instrument des Steuerrechts eingesetzt werden sollte. Damit komme ich schon zum dritten Komplex.

3.3 *Zulässigkeit und Ausgestaltung frauenspezifischer Steuervergünstigungen*

Über die eingangs erwähnten Radikallösungen insbesondere in Gestalt geschlechtsspezifisch unterschiedlicher Einkommensteuertarife wurde nicht nur in der Öffentlichkeit diskutiert; auch renommierte Ökonomen haben mit solchen Konzepten Aufmerksamkeit erregt. Zu derartigen generalisierenden Radikallösungen sind meines Erachtens einigermassen eindeutige verfassungsrechtliche, aber auch verfassungspolitische Aussagen möglich und angezeigt. Ich benenne im Folgenden die mir wesentlich erscheinenden Einwände, ohne den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz schulmäßig zu prüfen. Sie könnten aber ohne Weiteres in einer solchen Prüfung untergebracht werden.

Zu bedenken ist zunächst unbedingt: Es würde sich um eine sehr gravierende direkte Ungleichbehandlung zulasten von Männern handeln, die nach Maßgabe des Diskriminierungsverbots des Art. 3 Abs. 3 GG zu beurteilen wäre. Zwar ist anerkannt, dass auch Diskriminierungen im Geltungsbereich des Art. 3 Abs. 3 GG gerechtfertigt sein können, und zwar durch konkurrierendes Verfassungsrecht. Das bedeutet, dass der Schutz von Frauen vor mittelbarer Diskriminierung und die Förderung von Frauen als Rechtfertigungsgründe für die direkte Benachteiligung von Männern eingesetzt werden können. Diese Möglichkeit führt aber in Bezug auf die hier fragliche Radikallösung geschlechtsspezifischer Tarifverläufe nicht weiter, denn es handelt sich um eine extrem grob pauschalierende Ungleichbehandlung, die so generell nicht gerechtfertigt werden kann: So gibt es etwa weite Bereiche, in denen keine gravierenden Unterschiede der Einkommen von Männern und Frauen festzustellen sind. Ein Beispiel dafür ist die Beamtenbesoldung. Dort lässt sich vielleicht sagen, dass die Unterschiede in unteren Bereichen gar nicht so groß, in den oberen Etagen jedoch sehr erheblich sind und dass mehr Männer als Frauen in solche Leitungspositionen gelangen. Kann das aber als Rechtfertigung dafür ausreichen, den einfachen Wachtmeister mit einem niedrigen Einkommen als Steuerzahler zur Mitfinanzierung des Ziels steuerlicher Entlastung aller Frauen zu verpflichten, allein deshalb, weil er ein Mann ist? Aus meiner Sicht wäre das evident unabgewogen und unverhältnismäßig.

Man kann es auch anders ausdrücken: Es fehlt an einem angemessenen Abstimungsverhältnis zwischen Nachteilen und Vorteilen solcher Radikallösungen, Vor- und Nachteile passen nicht zueinander. Der Kern solcher steuerrechtlichen Pauschallösungen ist eigentlich ein Kompensationsgedanke: Wenn es Frauen zu schlecht geht, wenn sie zu wenig Geld bekommen und keine Auf-

stiegsmöglichkeiten haben, dann sollen sie von ihrem Einkommen wenigstens netto ein bisschen mehr behalten. Solche Gedanken operieren nicht nur mit verfassungsrechtlich unzulässigen Kompensationen (vgl. nur BVerfGE 105, 73, 113ff.), sondern sie sind auch gleichstellungspolitisch verfehlt. Gleicher beruflicher Zugang und berufliche Aufstiegschancen, gleiche Entlohnung gleicher Leistung und allgemein die Voraussetzungen für die Vereinbarkeit von Familie und Beruf – alles das muss direkt hergestellt werden und für entsprechende Defizite kann es keinen angemessenen finanziellen Ausgleich geben.

Allerdings rechtfertigen die Ökonomen die radikale Lösung unterschiedlicher Tarife mit Lenkungswirkungen. Sie meinen, solche Tarife würden dazu führen, dass die häuslichen Partner unter sich neu verhandeln und die Arbeit anders aufteilen (Alesina et al. 2007, S. 15ff.). Derartige Zielsetzungen des Einkommensteuertarifs halte ich für höchst fragwürdig, auch wenn Ökonomen das anders sehen mögen. Solche Steuerungswirkungen zugunsten der Gleichstellung von Frauen zu erwarten, dürfte neben der Sache liegen. Vielmehr besteht die Gefahr, dass es zu einer Perpetuierung von (verdeckter) Entgeltdiskriminierung kommt. Denn es ist immerhin naheliegend, dass Arbeitgeber und Gewerkschaften sagen oder zumindest denken: Brutto können die Frauen ein bisschen weniger bekommen, sie behalten ja netto mehr.

Andere pauschale Lösungen des Steuerrechts sehe ich ähnlich kritisch, gestehe aber auch, dass ich grundsätzlich skeptisch bin, was die Eignung des Steuerrechts zum Steuern angeht. Was es da schon an angeblichen Lenkungsnormen in Gestalt von Vergünstigungen gibt, ist schlichtweg Wildwuchs, ein undurchschaubares Durcheinander. Mal wird an der einen, mal an der anderen Schraube gedreht. Die Situation ähnelt einem Computerprogramm, an dem über viele Jahre hinweg verschiedene Programmierer gearbeitet haben: Derjenige, der sich als nächster daran macht, weiß einfach nicht, was darin steckt und was passiert, wenn er eine kleine Sache ändert.

Das aber war eine eindeutig nur politische, keine verfassungsrechtliche Aussage. Man darf und soll natürlich trotzdem über mögliche zulässige und sinnvolle Vergünstigungen nachdenken. Als ein positives Beispiel dafür sei folgender Leitsatz einer Entscheidung des Bundesverwaltungsgerichts (BVerwG, NVwZ 2003, S. 92) zitiert:

„Der Auftrag des Grundgesetzes an den Staat, die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung zu fördern (Art. 3 II 2 GG), rechtfertigt es, Frauen bei der Förderung selbstständiger Betriebsgründungen im Handwerk günstigere Bedingungen einzuräumen als Männern. Eine solche Bevorzugung bedarf nicht einer Regelung durch Gesetz.“

Der Entscheidung lag ein Fall zu den sogenannten Meistergründungsprämien in Nordrhein-Westfalen zugrunde. Dort erhielten diejenigen eine Gründungsprämie

von damals 20.000 Mark, die einen Meisterbrief erworben hatten und sich anschließend innerhalb von zwei Jahren selbstständig machten. Diese Regelung galt aber so nur für Männer. Frauen hatten demgegenüber fünf Jahre Zeit, sich selbstständig zu machen. Das Bundesverwaltungsgericht hat hierzu sehr sorgfältig begründet, dass das Ziel der Besserstellung, nämlich die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung gerade im Handwerk, in dem Frauen extrem unterrepräsentiert sind, die Bevorzugung von Frauen rechtfertigt. Das überzeugt bei näherer Betrachtung der Kennzeichen dieser Förderung, denn sie wird sehr differenziert eingesetzt: Es handelt sich um eine begrenzte Branche, über die man relativ genaue Zahlen hat, um einen begrenzten Zuwendungszeitraum, und das Ganze stand in einem engen Zusammenhang mit dem Ziel der Startchancengleichheit. Man darf durchaus vermuten, dass manche Frauen vielleicht risikoscheuer sind als Männer oder dass sie nach dem Meisterbrief erst einmal noch ein Kind bekommen wollen. Es gibt jedenfalls viele Gründe, weshalb es sinnvoll und hilfreich sein kann, speziell Frauen eine längere Frist für den Sprung in die Selbstständigkeit einzuräumen. Eine ähnliche Lösung auf steuerrechtlicher Ebene bestünde darin, Frauen im Rahmen von Sonderabschreibungen für Existenzgründer zu bevorzugen, wie es sie früher einmal gab. Insgesamt könnte oder sollte man bestehende Steuervergünstigungen danach durchforsten, inwieweit sie für gleichstellungspolitische Ergänzungen geeignet sind. Zu prüfen wäre, ob es abgrenzbare Bereiche im geltenden Recht gibt, wo es sinnvoll sein könnte und wo ein starker Bedarf besteht, Frauen zu fördern. Es wäre aus meiner Sicht vorstellbar, frauenspezifische Vergünstigungen an bereits bestehende allgemeine Vergünstigungstatbestände gleichsam ‚anzudocken‘.

3.4 *Abschließende Anmerkungen*

Zu den verfassungsrechtlichen Anforderungen an die Ausgestaltung gleichstellungspolitischer Steuervergünstigungen lässt sich abstrakt und allgemein nur schwer etwas sagen, weil der Teufel im Detail steckt. Die sehr abstrakten und sehr vagen verfassungsrechtlichen Maßstäbe sind erst dann gehaltvoll zu konkretisieren, wenn man zuvor in konkretere Problemlagen und konkretere Realitäten eintaucht, diese genau untersucht und dann gezielt nach Alternativen, nach Nachteilen und nach Vorteilen fragt. Deshalb meine ich: Vorsicht beim steuernden Einsatz von Steuern und eher in kleinen als in großen Schritten nach Lösungen suchen.

Literatur

- Alesina, A./Ichino, A./Karbarbounis, L. (2007): Gender Based Taxation and the Division of Family Chores. IZA Diskussion Paper No. 3233. Bonn (Internet: <ftp.iza.org/dp3233.pdf>; zuletzt aufgesucht am 4.3.2013). Auch veröffentlicht in: American Economic Journal: Economic Policy, Vol. 3/No. 2, S. 1–40
- Birk, D. (2012): Steuerrecht (15. Aufl.). Heidelberg
- Osterloh, L. (2001): Lenkungsnormen im Einkommensteuerrecht. In: Ebling, I. (Hg.): Besteuerung von Einkommen. Köln, S. 383–416
- Spangenberg, U. (2013): Mittelbare Diskriminierung im Einkommensteuerrecht. Baden-Baden
- Tipke, K. (2000): Die Steuerrechtsordnung. Bd. I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen (2. Aufl.). Köln
- Tipke, K./Lang, J. (2013): Steuerrecht (21. Aufl.). Köln

