Université Paris Nanterre
200 av. de la République
92001 Nanterre Cedex
www.parisnanterre.fr

Universität Potsdam

Membre de l'université Paris Lumières

École doctorale 141 : Droit et science politique

Centre d'études juridiques européennes et comparées (CEJEC)

Potsdam Universität

Patric K. KRA

Etude comparée de la protection du couple et de la famille dans l'IGR allemand et ivoirien en situation de changement démographique.

Quelle fiscalité de la famille dans les pays au sud du Sahara au regard de l'héritage juridique français.

Thèse en cotutelle franco-allemande soutenue le 3 octobre 2019

en vue de l'obtention du doctorat de Droit public de l'Université Paris Nanterre

Sous la direction de Mme Stephanie Rohlfing-Dijoux (Université Paris Nanterre) et de M. Andreas Musil (codirecteur)

Jury :

Rapporteur :	M. Roch Gnahoui David	Agrégé des Faculté de Droit, Prof. à l'UAC-Bénin et à l'UCAO-Abidjan
Rapporteur :	M. Lutz Lammers	Prof., Universität Münster Juge au tribunal des finances de Berlin-Brandebourg
Membre du jury :	M. Andreas Musil	Prof., Universität Potsdam
Membre du jury :	Mme Stephanie Rohlfing-Dijoux	Prof., Université Paris Nanterre

Dissertation

im Rahmen eines Doppelpromotionsverfahrens (thèse en cotutelle)

zum Thema:

Ehe und Familienschutz in Zeiten des demografischen Wandels: Ein Rechtsvergleich zwischen dem deutschen und ivorischen Einkommensteuerrecht

Mit Überlegungen zur Besteuerung von Ehe und Familie in Entwicklungsländern südlich der Sahara angesichts des „juristischen Erbes Frankreichs“

Vorgelegt von: Patric K. **KRA**, LLM

aus der Elfenbeinküste (Côte d’Ivoire)

an der

UNIVERSITÄT POTSDAM
Juristische Fakultät

UNIVERSITE PARIS NANTERRE
U.F.R. de Droit et Science politique

unter der Leitung von

Prof. Dr. Andreas Musil
Erstgutachter

Prof. Dr. Stephanie Rohlfing-Dijoux
Zweitgutachterin

Potsdam, 2019

Inhaltsverzeichnis

- **Inhaltsverzeichnis ..... I**
- **Tabellenverzeichnis ..... VI**
- **Abkürzungsverzeichnis ..... VII**
- **Einleitung 1**
- **Gang der Untersuchung 5**

I. Das Familienbild in Zeiten des demografischen Wandels in Deutschland und in der Elfenbeinküste 5

II. Ehe und Familie als Überlebensgemeinschaft in der Elfenbeinküste 8

III. Ein Einkommensteuerrecht mit der Zielsetzung einer Stärkung der Familien 9

- **Teil I: Die Rahmenbedingungen für den Schutz von Ehe und Familie im deutschen und ivorischen Recht 12**

Kapitel I: Die völkerrechtlichen Vorgaben zum Ehe- und Familienschutz 13

Abschnitt I: Die völkerrechtlichen Vorgaben, die für den Schutz der Ehe und Familie in beiden Ländern gelten 14

A- Die Allgemeine Erklärung der Menschenrechte 14

B- Der Internationale Pakt über bürgerliche und politische Rechte 15

Abschnitt II: Die regionalen völkerrechtlichen Vorgaben mit ausschließlich nationalem Bezug 17

A- Erläuterungen am Beispiel der Bundesrepublik Deutschland 17

B- Erläuterungen am Beispiel der Elfenbeinküste 20

Abschnitt III: Schlussbemerkung zu völkerrechtlichen Vorgaben zum Ehe- und Familienschutz 24

Kapitel II: Verfassungsrechtliche Grundlagen des Schutzes der Ehe und Familie 25

Abschnitt I: Die verfassungsrechtlichen Grundlagen zum Schutz von Ehe und Familie in Deutschland 25

A- Die Entstehungsgeschichte des Art. 6 Abs. 1 GG 26

B- Schutzobjekt des Art. 6 Abs. 1 GG 29

C- Förderungsgebot und Benachteiligungsverbot als Schutzinhalt des Art. 6 Abs. 1 GG 47

D- Schutzwirkung des Art. 6 Abs. 1 GG 48

Abschnitt II: Die verfassungsrechtlichen Grundlagen zum Schutz von Ehe und Familie in der Elfenbeinküste 54

A- Der Schutz von Ehe und Familie in den Verfassungen der Elfenbeinküste der Jahre 1959 und 1960 55

B- Der Schutz von Ehe und Familie in den Verfassungen der Elfenbeinküste von 2000 und 2016 58

C- Ehe und Familie im ivorischen Recht 60

D- Die allgemeinen juristischen Voraussetzungen 64

Abschnitt III: Schlussbemerkung zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen des Ehe- und Familienschutzes 69

Kapitel III: Die steuerrechtlichen Prinzipien als Grundlage der Familienbesteuerung in Deutschland und in der Elfenbeinküste 71

Abschnitt I: Die in beiden Ländern anerkannten steuerrechtlichen Prinzipien 71

A- Das Allgemeinwohl als Rechtfertigungsgrund der Einkommensbesteuerung ... 71

B- Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz im Steuerrecht 73

C- Das Leistungsfähigkeitsprinzip 75

D- Die Garantie des Existenzminimums als steuerrechtliches Prinzip, das in der Elfenbeinküste noch nicht vertieft wurde 76

Abschnitt II: Die steuerrechtlichen Besonderheiten der Elfenbeinküste 78

A- Historischer Abriss zur Steuer in der Elfenbeinküste vor der Unabhängigkeit .. 79

B- Allgemeines und Ausblick zur Besteuerung natürlicher Personen 89

1) Überblick zum ivorischen Steuersystem 91

2) Steuerpflicht und Steuerbefreiung 94

4) Einkunftsarten und Steuererhebung im ivorischen Einkommensteuerrecht 96

Abschnitt III: Schlussbemerkung zu den steuerrechtlichen Prinzipien als Grundlage der Familienbesteuerung in Deutschland und in der Elfenbeinküste 100

Abschnitt IV: Zwischenfazit und Stellungnahme zum Teil I 102

❖ **Teil II: Die Verwirklichung des Schutzes von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands und der Elfenbeinküste 104**

Kapitel I: Mittel zum Schutz der Ehe und Familie im deutschen und ivorischen Einkommensteuerrecht 105

Abschnitt I: Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands 105

A- Das Ehegattensplitting als Mittel des Ehe- und Familienschutzes 106

B- Auswertung der verfassungsrechtlichen Vorgaben für das Ehegattensplitting 120

C- Der Schutz der Ein-Eltern-Familie durch den Entlastungsbetrag 140

D- Die Unterhaltsleistungen als absetzbare Ausgabe 141

Abschnitt II: Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht der Elfenbeinküste 143

A- Die Regelungen für den Ehe- und Familienschutz im ivorischen Einkommensteuerrecht 143

B- Die verbesserte der Stellung der Frau im ivorischen Einkommensteuerrecht 146

Abschnitt III: Schlussbemerkung zum einkommensteuerrechtlichen Schutz der Ehe und Familie in Deutschland und in der Elfenbeinküste 148

Kapitel II: Die kinderbezogenen Leistungen im Einkommensteuerrecht Deutschlands und der Elfenbeinküste 150

Abschnitt I: Der Kinderschutz im Einkommensteuergesetz Deutschlands 151

A- Die Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Kindes 151

B- Die Hauptmittel zur Berücksichtigung der Kinder: Kinderfreibetrag und Kindergeld 152

C- Die sekundären Mittel zur Berücksichtigung der Kinder 155

Abschnitt II: Der Kinderschutz im Einkommensteuergesetz der Elfenbeinküste 157

A- Die Abwesenheit von direkten steuerrechtlichen Maßnahmen abgesehen vom quotient familial 157

B- Das ivorische Kindergeld und die weiteren kinderbezogenen Familienleistungen 159

Abschnitt III: Schlussbemerkung zu den kinderbezogenen Leistungen in beiden Ländern 164

Kapitel III: Stellungnahme für einen gerechten und zeitgemäßen Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands und der Elfenbeinküste 166

Abschnitt I: Stellungnahme im Fall der Bundesrepublik Deutschland 168

A- Bewertung der derzeitigen Lage in Deutschland 168

B- Alternative Modelle zum Ehegattensplitting ohne Berücksichtigung der Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes 171

C- Die Berücksichtigung der Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes durch Anwendung des Familiensplittings 175

Abschnitt II: Stellungnahme im Fall der Elfenbeinküste und Ausblick für die afrikanischen Länder südlich der Sahara angesichts des juristischen Erbes Frankreichs 194

A- Die ungerechtfertigte Anwendung des Familiensplittings am Vorbild Frankreichs 195

B- Die Anwendung der Individualbesteuerung als passende Maßnahme für die ehemaligen Kolonien Frankreichs 196

C- Die Verbesserungsvorschläge aus dem deutschen Einkommensteuerrechtssystem für die Anwendung in der Elfenbeinküste 198

Abschnitt III: Schlussbemerkung mit Orientierungspunkten für Entwicklungsländer südlich der Sahara 208

Resümee der Ergebnisse: 211

Abschnitt I: Schlussbetrachtung der Ergebnisse mit abschließender Bewertung 212

Abschnitt II: Summary of the Main Results and final evaluation 217

Abschnitt III: Synthèse en langue française 221

Anhang: 320

1. Karte der Elfenbeinküste 320
2. Bruttoinlandsprodukt der Elfenbeinküste 321
3. Steuer durch die Zwangsarbeit: Bilder von der Tragepflicht (*portage*) 321
4. Steuer durch die Zwangsarbeit: Bilder vom Bau der Eisenbahnlinie 322

Literatur- bzw. Quellenverzeichnis 323

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Progressive Besteuerung nach Art. 251 CGI 97

Tabelle 2: Anzahl der Divisoren je nach Familienstand, nach Art. 248 CGI..... 145

Abkürzungsverzeichnis

§:	Paragraph
a. A.:	andere Auffassung
a. F.:	alte Fassung
A.E.O.M.:	*Archives des Etudes d'outre-mer*
Abs.:	Absatz
ACP-UE:	*Coopération du Groupe des Etats d'Afrique, des Caraïbes et du Pacifique avec l'UE*
AEF:	*Afrique-Équatoriale française*
AEMR:	Allgemeine Erklärung der Menschenrechte
AEUV:	Arbeitsweise der Europäischen Union
AfrC.WK:	Afrikanische Charta für die Rechte und das Wohlergehen des Kindes
AfrC:	Afrikanische Charta der Menschenrechte und der Rechte der Völker
AKP:	Staatengruppe aus Afrika, Karibik und Pazifik
ALG II:	Arbeitslosengeld II
AO:	Abgabenordnung
AOF:	*Afrique-Occidentale française*
APuZ:	Aus Politik und Zeitgeschichte (Zeitschrift)
Art.:	Artikel
AU:	Afrikanische Union
Aufl.:	Auflage
Az.:	Aktenzeichen
AZR:	Registerzeichen beim Bundesarbeitsgericht für Revisionsverfahren
BA:	*bénéfices agricoles*
BAföG:	Bundesausbildungsförderungsgesetz
BAG:	Bundesarbeitsgericht

BAGE:	Sammlung der Entscheidungen des Bundesarbeitsgerichts
BB:	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BC:	Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling (Zeitschrift)
Bd.:	Band
BDO/HWWI:	Binder, Dijker, Otte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft/Hamburgische Weltwirtschaftsinstitut (Zeitschrift)
BeckOK:	Beck'scher Online-Kommentar
Begr.:	Begründer
BFH:	Bundesfinanzhof
BFHE:	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFSFJ:	Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend
BGB:	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBl.:	Bundesgesetzblatt
BIC:	*bénéfices industriels et commerciaux*
BIP:	Bruttoinlandsprodukt
BMFSFJ:	Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend
BNC:	*bénéfices non commerciaux*
Bpb:	Bundeszentrale für politische Bildung
BRD:	Bundesrepublik Deutschland
bspw.:	beispielsweise
BStBl.:	Bundessteuerblatt
BT-Drs.:	Bundestagsdrucksache
BvE:	Aktenzeichen der Justiz Verfassungsstreitigkeiten zwischen Bundesorganen
BVerfG:	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE:	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BVerfGG:	Bundesverfassungsgerichtsgesetz
BVerfGK:	Sammlung der Entscheidungen der Kammern des Bundesverfassungsgerichts

BvG:	Aktenzeichen der Justiz im Bereich Verfassungsstreitigkeiten zwischen Bund und Ländern
BvL:	Aktenzeichen der Justiz im Bereich Normenkontrolle
BvR:	Aktenzeichen der Justiz im Bereich Verfassungsbeschwerden
bzw.:	beziehungsweise
ca.:	*circa*
CCPR:	*International Covenant on Civil and Political Rights*
CCT:	*Constitutional Court of South Africa*
CDU:	Christische Demokratische Union
CEDEAO:	*Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest*
CESifo:	*Center for Economic Studies and* Information Forschung
CGI:	*Code Général des Impôts*
CNPS:	*Caisse Nationale de Protection sociale*
CSU:	Christlich Soziale Union
d. h.:	das heißt
DBA:	Doppelbesteuerungsabkommen
DDR:	Deutsche Demokratische Republik
DICE:	*Database for Institutional Comparisons in Europe*
DIW:	Deutsches Institut für Wirtschaftsforschung
DÖV:	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DP-IZA:	*Discussion Paper* des Forschungsinstituts Zukunft der Arbeit
DStJG:	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft
DStR:	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE:	Deutsches Steuerrecht - Entscheidungsdienst
DStZ:	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
DSW:	Deutsche Stiftung Weltbevölkerung
DVBl.:	Deutsches Verwaltungsblatt (Zeitschrift)

E.N.E.L:	*Ente Nazionale per l'Energia Elettrica* (Italienischer Energiekonzern)
ECOWAS:	Wirtschaftsgemeinschaft der westafrikanischen Staaten
EG:	Europäische Gemeinschaft
EGKS:	Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl
EGMR:	Europäischer Gerichtshof für Menschenrechte
EGV:	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EG-Vertrag)
ELS-tAM:	Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale
EMRK:	Europäische Menschenrechtskonvention
engl.:	*englisch*
ErbStG:	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
Ess. Gespr.:	Essener Gespräche (Zeitschrift)
EStG:	Einkommensteuergesetz
et al.:	*et alii, et aliae*
EU:	Europäische Union
EuGH:	Europäischer Gerichtshof
EuGHE:	Sammlung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs
EU-GRCh:	Charta der Grundrechte der Europäischen Union
EuGRZ:	Europäische Grundrechte-Zeitschrift
EuR:	Zeitschrift Europarecht
EuZW:	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
EWR:	Europäischer Wirtschaftsraum
f./ff.:	folgende
FamRZ:	Zeitschrift für das gesamte Familienrecht
FCFA:	Währung der Westafrikanischen Wirtschafts- und Währungsunion
FDP:	Freie Demokratische Partei Deutschlands
FG:	Finanzgericht
Fowid:	Forschungsgruppe Weltanschauungen in Deutschland

FPR:	Zeitschrift Familie, Partnerschaft, Recht
FR:	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
frz.:	französisch
FuR:	Familie und Recht (Zeitschrift)
gem.:	gemäß
GG:	Grundgesetz
GM:	Gewerkschaftliche Monatshefte (Zeitschrift)
HdbStR:	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
HdbVerfR:	Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland
Hrsg.:	Herausgeber
HStR:	Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland
i. d. R.:	in der Regel
i. H. v.:	in Höhe von
i. R. d.:	im Rahmen des/der
i. S.:	im Sinne
i. V. m.:	in Verbindung mit
i. w. S.:	im weiteren Sinne
ibid.:	ebenda
ICJ:	*International Commission of Jurist*
IFSt-Schrift:	Schriftenreihe des Instituts Finanzen und Steuern
IGR:	*Impôt Géneral sur le Revenu*
IMF:	*International Monetary Fund*
IPBPR:	Internationaler Pakt über bürgerliche und politische Rechte
IPwskR:	Internationaler Pakt über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte
IStR:	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)

J.O.:	*Journal officiel*
JA:	Juristische Arbeitsblätter (Zeitschrift)
JORCI:	*Journal officiel de la république de Côte d'Ivoire*
JORF:	*Journal officiel de la république française*
Kap.:	Kapitel
KiföG:	Kinderförderungsgesetz
LGBT:	*Lesbian, Gay, Bisexual and Transgender*
LPartG:	Lebenspartnerschaftsgesetz
LPF:	*Livre de procédure fiscale*
m. w. N.:	mit weiteren Nachweisen
MDR:	Monatsschrift für deutsches Recht
MüKoBGB:	Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch
n. F.:	neue Fassung
N.:	*Numéro*
NDV:	Nachrichtendienst des Deutschen Vereins
NJ:	Neue Justiz (Zeitschrift)
NJW:	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.:	Nummer
NS:	Nationalsozialismus
NVwZ:	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
NZA:	Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht
NZFam:	Neue Zeitschrift für Familienrecht
O.A.E.:	Organisation für die Afrikanische Einheit
öAT:	Zeitschrift zum öffentlichen Arbeits- und Tarifrecht

OCDE:	*Organisation de coopération et de développement économiques*
OECD:	*Organisation for Economic Co-operation and Development*
OUA:	*Organisation de l'Unité Africaine*
PACS:	*Pacte civil de solidarité*
Ps.:	Psalm
R.F.A.:	*Republique fédérale d'Allemagne*
Reg:	*Règlement*
Rev. Sen. Dr.:	*Revue sénégalaise de droit et science politique* (Zeitschrift)
Rez.:	Rezension
RGBl.:	Reichsgesetzblatt
RIDC:	*Revue international de droit comparé* (Zeitschrift)
Rn.:	Randnummer
RNPP:	*Registre National des Personnes Physiques*
RTDH:	*Revue trimestrielle des droits de l'homme* (Zeitschrift)
S.:	Seite/Satz
SGB:	deutsches Sozialgesetzbuch
Slg.:	Sammlung
sog.:	sogenannt
SPD:	Sozialdemokratische Partei Deutschlands
Steuer-ID:	Steueridentifikationsnummer
StGB:	Strafgesetzbuch
StRO:	Steuerrechtsordnung
StuW:	Zeitschrift für die gesamten Steuerwissenschaften
SVR:	Straßenverkehrsrecht (Zeitschrift)
TSG:	Transsexuellengesetz
TVA:	*Taxe sur la valeur ajoutée*

u. a.:	unter anderem
UNO:	*United Nation Organisation*
UNRIC*:*	Regionales Informationszentrum der Vereinten Nationen
v.:	*versus*
VerfCI:	Verfassung der Elfenbeinküste
VGH:	Verwaltungsgerichtshöfe
Vgl.:	Vergleich
Vol.:	*Volume*
VVDStRL:	Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer
WD:	Wissenschaftliche Dienste
WRV:	Weimarer Reichsverfassung
WSI:	Wissenschaftliche Fachzeitschrift der Hans-Böckler-Stiftung
z. B.:	zum Beispiel
ZEW:	Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung
Zit.:	Zitiert
ZRP:	Zeitschrift für Rechtspolitik

Einleitung

Wenige Themen in Deutschland sind seit geraumer Zeit Gegenstand öffentlicher Diskussionen wie die Familienpolitik und die Familienförderung. Zahlreiche wissenschaftliche Veröffentlichungen kritisieren insbesondere die deutsche Familienpolitik und viele ihrer milliardenschweren Förderinstrumente[1] als ineffektiv und zweckwidrig.[2]

In der Kritik steht insbesondere das Ehegattensplitting[3], welches 1958 unter der Regierung von Bundeskanzler Konrad Adenauer eingeführt wurde, um Ehen und Familien im Steuerrecht besser zu berücksichtigen. Dem lag das damalige Verständnis zu Grunde, dass der Mann einer gut bezahlten Tätigkeit nachgeht, während die Frau bestenfalls eine gering(fügig)e Beschäftigung ausübte, die mit ihrer eigentlichen Hauptaufgabe, der Sorge um Haushalt und Kindererziehung, kompatibel sein sollte.

Heutzutage wird das Ehegattensplitting, welches allein die Ehe begünstigt, von vielen als veraltet und unpassend empfunden oder als ein ungerechtes und unmodernes Prinzip kritisiert.[4] Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) erklärte bereits in einer Entscheidung vom 10.11.1998, dass Teile des Familienbesteuerungssystems nicht mit dem Grundgesetz (GG) vereinbar seien.[5] Daraufhin hat sich das BVerfG am 07.05.2013 für eine Gleichstellung der eingetragenen Lebenspartnerschaft mit der Ehe im Einkommensteuerrecht entschieden, sodass das ganze System der Familienbesteuerung noch einmal sorgfältig überprüft werden musste.[6]

Alle diese Bemühungen sollen dem Schutz der Familie dienen. Deswegen befasst sich die folgende Untersuchung *ratione materiae* mit der Familienbesteuerung im

---

[1] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 433.

[2] *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 118; *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 433; *Oepen*, IFSt-Schrift 1999, S. 9 ff.; *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, S. 58 ff.; *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 719.

[3] Die Regierungskoalition aus SPD und Bündnis 90/Die Grünen wollte das Ehegattensplitting schon im Jahr 1998 mit dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 einschränken (BT-Drs. 14/23), aber alle Änderungsvorschläge über das Ehegattensplitting haben bisher keinen Niederschlag im Gesetz gefunden. Vgl. die politische Brisanz des Themas bei *Spangenberg*, ZRP 2018, S. 23; *Lang*, in Ennuschat/Geerlings/Stern (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Peter J. Tettinger, 2007, S. 553; *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 39; Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD vom 27.11.2013, S. 64; *Fuhrmann*, International economics working paper, 1999, S. 2; *Wrohlich*/*Dell*/*Baclet*, DIW Wochenbericht 2005, S. 479; *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1896 ff.; *Baumgarten*/*Houben*, StuW 2014, S. 116; *Leisner-Egensperger*, FR 2010, S. 865.

[4] Vgl. *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1896; *Kanzler*, Rez. *Vollmer*, FR 2001, S. 808; *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 127 ff.; *Bach*/*Buslei*, DIW Wochenbericht 2003, S. 345; *Oepen*, IFSt-Schrift 1999, S. 14.

[5] Bzw. dass der Kinderleistungsausgleich reformiert werden soll und der Erziehungsbedarf aller Familienstände zu berücksichtigen ist. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216 (246 f.).

[6] Zur Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses eingetragener Lebenspartner vom Ehegattensplitting im Einkommensteuerrecht siehe BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 1981/06, Rn. 1–151, BVerfGE 133, 377 (443); *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 39.

Einkommensteuerrecht. Die Relevanz des Themas ist daran erkennbar, dass die Familie als Keimzelle der Gesellschaft gesehen wird. Dies bedeutet, dass die Familie in einer Gemeinschaft den kleinstmöglichen Kreis der wechselseitigen Verantwortung bildet. Sie stellt die erste soziale Einheit dar, in welcher der Bürger verwurzelt ist. Daher sollte die Familie als Institution besonders sorgfältig geschützt werden.

Im Jahr 1948 legten die Vereinten Nationen in der Allgemeinen Erklärung der Menschenrechte (AEMR) fest, dass „die Familie die natürliche Grundeinheit der Gesellschaft ist und einen Anspruch auf Schutz durch die Gesellschaft und den Staat hat“[7]. Ein Jahr später, am 23.05.1949, legte der deutsche Verfassungsgeber im Art. 6 Abs. 1 GG fest, dass „Ehe und Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung stehen“[8]. Damals verstand man unter dem Begriff Familie die Ehegatten und deren Kind(er).[9] Heutzutage unterliegt die Familie in Zeiten des demografischen Wandels einem Umbruch in Deutschland.[10] So, zu Recht oder zu Unrecht, gehören für den Laien zu den Begriffen Ehe und Familie nicht nur die eheliche Partnerschaft, sondern auch die eheähnliche Partnerschaft und die eingetragenen Lebenspartnerschaften.[11]

Vor diesem Hintergrund versucht der Gesetzgeber in Deutschland die bestmöglichen Maßnahmen zu ergreifen, um den Schutz der Familie zu gewährleisten.[12] Denn diese garantiert die Kontinuität des Staates. Das Einkommensteuerrecht sollte dazu beitragen, dass die Ehe als „Ursprung und Fundament einer freiheitlichen, zukunftsoffenen Gesellschaft geschützt bleibt“[13]. Betrachtet man die Entwicklung der Rechtsprechung des BVerfG zum Thema Schutz der Familie im Zeitraum von 1957 bis heute, wird deutlich, dass auf diesem Gebiet von Seiten der Politik Neuerungen angestoßen wurden. Die Überlegungen, wie man in der heutigen Zeit die Familie in Deutschland als Säule der Gesellschaft steuerlich mehr entlasten kann, dauern nach wie vor an.

---

[7] Art. 16 Abs. 3 AEMR.
[8] BGBl. 1949, Nr. 1, S. 1.
[9] *Rußmann*, Vereinbarkeit von Familie und Beruf: Der Einfluss von Art. 6 GG auf die Rechte und Pflichten im Arbeitsverhältnis, S. 23.Vgl. *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 201.
[10] *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, S. 420; *Kieffer*, Gute Nachricht, 2002, S. 2; *Strätz*, Ess. Gespr. 2001, S. 13–42; *Lecheler*, DVBl. 1986, S. 907 ff. Zum demografischen Wandel in Deutschland siehe Statistisches Bundesamt, Bevölkerung Deutschlands bis 2060, S. 27; *Tivig*/*Henseke*/*Czechl*, Wohlstand ohne Kinder? Sozioökonomische Rahmenbedingungen und Geburtenentwicklung im internationalen Vergleich, S. 1 ff.
[11] Im Allgemeinen Landrecht für die Preußischen Staaten vom 05.02.1794 wurde noch betont, dass „der Hauptzweck der Ehe die Erzeugung und Erziehung der Kinder ist“ (§ 1). Dort wird auch die Familie als Institution, die „natürlich“ zur Fortpflanzung der Gesellschaft fähig ist, definiert. Nach dieser Definition könnten eingetragene Lebenspartnerschaften nicht als Familie gelten. Vgl. dies auch in der griechischen Antike, wo der *oikos* (die Familie) durch die *polis* (die Gesellschaft) aufgrund seiner Reproduktionsfunktion geschützt werden; so *Murray*, Das frühe Griechenland, S. 49 f. Mehr dazu vgl. *Mitteis*, Bürgerliches Recht Familienrecht, S. 8.
[12] *Kanzler*, FR 2001, S. 923.
[13] *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 68.

Zur Familienbesteuerung in Deutschland wurden bereits mehrere wissenschaftliche Arbeiten verfasst, wobei sich jedoch keine auf einen Vergleich der Rechtslage in Deutschland mit derjenigen der Elfenbeinküste, unter Einbeziehung der Lage zur Kolonialzeit unter Frankreich, erstreckt.[14] Die Elfenbeinküste ist ein Staat in Westafrika[15], dessen Steuersystem sich nach der politischen Krise des Jahres 2010[16] im Aufbau befindet.[17]

Die vorliegende Arbeit geht von einem vergleichenden Ansatz aus[18], nicht auch zuletzt aufgrund der Globalisierung, in der die Regionalisierung der Wirtschaftspolitik und die Vernetzung der Weltwirtschaft nach einem Rechtsvergleich verlangen, um andere Systeme besser verstehen zu können.

Die Rechtssysteme beider Vergleichsländer wurzeln im romanischen Recht.[19] Sowohl Deutschland als auch die Elfenbeinküste können sich daher, abgesehen davon, dass beide wirtschaftliche Stabilisatoren und regionale Fackelträger sind, gegenseitig beeinflussen und ihre jeweiligen steuerrechtlichen Modelle einander annähern. Es bedarf keiner Erwähnung, dass

---

[14] Z. B.: *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1994; *Lohaus*, Die Entwicklung der Familienbesteuerung im deutschen und englischen Einkommensteuerrecht, 1997; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung und ihrer Alternativmodelle, 1999; *Funk*, Rechtsvergleich der Familienbesteuerung in Spanien und Deutschland, 2008; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, 2010.

[15] Die Elfenbeinküste ist ein Land Westafrikas und Mitglied der Afrikanischen Union. Mit einer Fläche von 322.463 km^2 ist sie im Norden von Mali und Burkina Faso, im Westen von Liberia und Guinea begrenzt. Sie teilt noch die östliche Grenze mit Ghana, im Süden liegt der Atlantische Ozean (siehe im Anhang Abbildung 3, Lage der Elfenbeinküste im westlichen Afrika; *Der neue Fischer-Weltalmanach 2018*, Zahlen, Daten, Fakten, Schwerpunkt Pressefreiheit, S. 95). Die Bevölkerung wurde im Jahr 2017 auf ca. 24,3 Millionen Einwohner geschätzt (vgl. UN world population prospects, Key findings and advance tables 2017 revision, S. 18). Yamoussoukro ist die politische und administrative Hauptstadt, Abidjan ist die wirtschaftliche Hauptstadt. Die Landesprache ist Französisch, die Währung der *Franc-CFA* (FCFA). Das Land ist Mitglied der ECOWAS. Sie war seit 1893 französische Kolonie und wurde am 07.08.1960 unabhängig. Nach der politischen Krise von 2010 nahm das Wirtschaftswachstum bis zum Jahr 2012 um 8,1 % zu. Zuletzt stieg das Wirtschaftswachstum im Jahr 2017 auf ca. 7,8 %. Die ivorische Wirtschaft basiert hauptsächlich auf Landwirtschaft: Der Primärsektor trägt zu fast einem Viertel zum Bruttoinlandsprodukt (BIP) bei und beschäftigt mehr als zwei Drittel der erwerbstätigen Bevölkerung des Landes (68 %). Das BIP im Jahr 2017 lag bei 36,87 %. Die Elfenbeinküste ist der weltweit größte Kakaoproduzent. Das Land exportiert auch Kaffee, Palmöl, Kautschuk, Öl und Gas; einige wertvolle Metalle wie Gold, Diamanten und auch Mineralien wie Nickel werden abgebaut. Mehr über die Geschichte der Elfenbeinküste bei *Ki-Zerbo*, Die Geschichte Schwarzafrikas, S. 556 ff.; *Gary-Tounkra*, La crise ivoirienne le poids de l'histoire coloniale, S. 241; *Coquery-Vidrovitch*, Un essai de périodisation de l'histoire africaine, S. 43 ff.; *Coquery-Vidrovitch*, L'afrique occidentale au temps des français colonisateurs et colonisés, 1860–1960, S. 289; *Diop*, Nations nègres et culture, S. 391; *Thiemele*, Sarkozy ou l'impossible rupture, S. 14. Vgl. *Auswärtiges Amt*, Côte d'Ivoire: Wirtschaft, 2. Absatz ff.; *Banque Mondiale*, Côte d'Ivoire: présentation, 1. Absatz ff.

[16] Mehr über den Bürgerkrieg, der im Jahr 1999 begann, bei *Navarro*, Côte d'Ivoire, le culte du blanc: les territoires culturels et leurs frontières, S. 7–12.

[17] Die politische Krise eskalierte im Jahr 2010 und dauerte bis zum 11.04.2011 an. Vgl. *Gary-Tounkra*, La crise ivoirienne le poids de l'histoire coloniale, S. 241 ff.; *Thiemele*, L'ivoirité: entre culture et politique, S. 142 ff.

[18] Zum Begriff der Rechtsvergleichung siehe *Zweigert*/*Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, S. 4; *Puget*, RIDC 1949, S. 493; *Constantinesco*, Rechtsvergleichung II: Die rechtsvergleichende Methode, S. 137.

[19] Die Elfenbeinküste gehört aufgrund der Kolonisation Frankreichs zur romanischen Rechtsfamilie, mehr dazu bei *Witz*, Le droit Allemand, S. 9.

Deutschland als Wirtschaftsmotor Europas gilt. Die Elfenbeinküste hatte ihrerseits im Jahr 2017 ein Wirtschaftswachstum von ca. 7,8 %[20] und stellte ca. 40 % der weltweiten Kakao-Ernte.[21]

Ein weiterer Grund für diesen Rechtsvergleich ist die zunehmende Bedeutung der deutschen Rechtskultur im ehemaligen Kolonialraum Frankreichs. In der Tat haben afrikanische Forscher und Anwälte Begeisterung für das deutsche Recht entwickelt und so für sich ein neues Forschungsgebiet entdeckt.[22] Dies ist z. B. der Fall für die Länder Gabun und Benin[23], die sich von der Grundrechtslehre und der deutschen Prüfung der Verfassungsmäßigkeit haben inspirieren lassen.[24]

Betrachtet man das Streben Deutschlands nach dem bestmöglichen Schutz der Ehe und Familie, so fragt man sich, wie die Länder Afrikas, in unserem Fall die Elfenbeinküste, sich orientieren sollten. Denn dort steht die Stärkung der Familie weniger im Fokus der öffentlichen Diskussion. Es sind vielmehr die wirtschaftlichen und politischen Fragen, denen Aufmerksamkeit geschenkt wird.

Diese Studie soll eine Antwort auf die Frage geben, wie Ehe und Familie in den beiden Vergleichsländern durch Änderungen im Einkommensteuerrecht gestärkt werden können.[25] Zudem soll die Abhandlung Ausgangspunkt sein für weitergehende Überlegungen zur Besteuerung von Ehe und Familie in Entwicklungsländern südlich der Sahara.

---

[20] Vgl. *Auswärtiges Amt*, Côte d'Ivoire: Wirtschaft, 2. Absatz ff.; *Allard*, Regional Economic Outlook - April 2017, Sub-Saharan Africa, S. 14; *Boniface*, L'année stratégique 2017: Analyse des enjeux internationaux, S. 327.

[21] *Crook*/*Manor*, Democracy and decentralization in South Asia and West Africa: participation, accountability and performance, S. 137.

[22] *Melleray*, in Melleray et al. (Hrsg.), L'argument de droit comparé en droit administratif français, S. 8. Aus dem frz. *Certes, le droit français continue à inspirer les anciennes colonies françaises et différents pays émergents, mais il est indéniable que l'influence juridique française décline*. Vgl. *Auby*, La globalisation, le droit et l'Etat, S. 78.

[23] *Badet*, Les attributions originales de la Cour constitutionnelle du Bénin, S. 165; *Dittmann*, Cahiers du Conseil constitutionnel Nr. 10, mai 2001, S. 2; *Atangana-Amougou*, Politeia, Nr. 7 – 2005, S. 584.

[24] Dies gilt auch für die Prüfung der formellen und materiellen Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes. Vgl. *Tchapnga*, Revue française de droit constitutionnel, 2008/3 (Nr. 75), S. 557 ff.

[25] Für ethische und religiöse Aspekte der Ehe und Familie in Deutschland siehe *Mikat*, Ess. Gespr. 1986, S. 9 ff.; *Robbers*, Ess. Gespr. 2001, S. 81 ff.

Gang der Untersuchung

Das Hauptaugenmerk dieser Studie liegt auf der Suche nach einem umfassenden Schutz der Familie mittels einer Neugestaltung der Familienbesteuerung. Steuern sind als obligatorische Abgaben oder Leistungen ohne Gegenleistung definiert.[26] Sie dienen der Finanzierung des Haushalts von Staat und Kommunen.[27] Mit anderen Worten ist eine Steuer „die einmalige oder laufende Geldleistung, die keine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellt und die von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt wird, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft"[28].

Im Rahmen dieser rechtsvergleichenden Darstellung spielt das Familienbild in Zeiten des demografischen Wandels in Deutschland und in der Elfenbeinküste eine große Rolle (I), besonders in der Elfenbeinküste, wo Ehe und Familie als Überlebensgemeinschaft dienen (II). Um die Institutionen Ehe und Familie besser zu schützen, wurde die Stärkung der Familien als Ziel in das Einkommensteuergesetz beider Länder aufgenommen (III).

I. Das Familienbild in Zeiten des demografischen Wandels in Deutschland und in der Elfenbeinküste

Die vorliegende rechtsvergleichende Arbeit ist vor dem Hintergrund interessant, dass beide Länder einem gegenläufigen demografischen Wandel unterliegen.

Deutschland besitzt gegenwärtig hinsichtlich des BIP die stärkste Wirtschaft der EU, welche sich auch während der Finanzkrise als robust erwiesen hat.[29] Dabei darf man nicht außer Acht lassen, dass ein funktionierender Markt durch Produzenten und Konsumenten getragen wird. Deswegen muss der Wechsel der Generationen kontinuierlich durch Kinder belebt werden. Dazu bieten die Familien das Band zwischen Herkunft und Zukunft.[30] Man muss daher erkennen, dass die wirtschaftliche Entwicklung eines Landes auf Nachwuchs angewiesen ist und die Institutionen Ehe und Familie daher die Zukunft von Markt und Markterfolg durch das Kind sichern.[31]

---

[26] Vgl. § 3 Abs. 1 AO; *Cornu*, Vocabulaire juridique, S. 441.
[27] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, Rn. 2 sowie Rn. 11.
[28] *Creifelds*, Rechtswörterbuch, S. 1191; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 100.
[29] *Lynn*, Pleite: Griechenland, der Euro und die Staatsschuldenkrise, S. 114; *Jerabek*, Deutschland und die Osterweiterung der Europäischen Union, S. 21.
[30] *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 73.
[31] Ibid., S. 74.

In Deutschland haben die sozialen und wirtschaftlichen Veränderungen der 1970er-Jahre das aktuelle Familienbild stark geprägt. Das konservativ und christlich orientierte Familienbild Deutschlands hat an Ansehen verloren.[32] Dies geschah zugunsten des „Single Dasein, der nichtehelichen Lebensgemeinschaft“[33]. Heutzutage sind, anders als noch in den 1950er-Jahren, sowohl die „wilde Ehe“ als auch wechselnde Beziehungen und homosexuelle Partnerschaften in der Gesellschaft als Formen des Zusammenlebens akzeptiert. Bündnis 90/Die Grünen sprachen sich bereits am 30.06.2009 für die Einführung der sog. Homosexuellen-Ehe in Deutschland aus[34], welche nunmehr mit dem Gesetz zur „Ehe für alle“[35] vom 20.07.2017 in Deutschland möglich ist.

Hinzu kommt, dass u. a. aufgrund der schweren Vereinbarkeit von Familie und Karriere die Geburtenrate in Deutschland rückläufig ist.[36] Viele Frauen verschieben die Kinderplanung immer wieder, zunächst wegen des Studiums, dann aufgrund der eigenen Karriere, bis es häufig altersbedingt zum biologisch bedingten Kinderverzicht kommt.[37] Derzeit liegt die Geburtenrate in Deutschland bei 1,5 Kinder pro Frau.[38] Dabei müsste die Geburtenrate 2,1 Kinder pro Frau betragen[39], damit sich eine Gesellschaft selbst reproduziert. In der Bevölkerungsstatistik liegt Deutschland im Vergleich zu 191 Staaten in Bezug auf die Geburtenrate auf Platz 180.[40] Dabei wird die Zuwanderung von hoch qualifizierten Menschen nach Deutschland dieses Problem auf Dauer nicht lösen, sondern allenfalls den Alterungsprozess abschwächen können.[41] Nach Kirchhof sollte demnach das Familien- und Steuerrecht in Deutschland dazu beitragen die

---

[32] *Lang*, in Ennuschat/Geerlings/Stern u.a. (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Peter J. Tettinger, 2007, S. 553.
[33] Ibid., S. 553.
[34] Vgl. Entwurf des Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 30.06.2009, Deutscher Bundestag, 16. Wahlperiode, BT-Drs. 16/13596. In Frankreich wurde die „Ehe für alle“ (*mariage pour tous*) durch das Gesetz Nr. 2013-404 vom 17.05.2013 eingeführt. Die rechtliche Anerkennung der „Ehe für alle“ ist in Europa sehr unterschiedlich geregelt. Siehe dazu *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, S. 420; *Tettinger*, NJW 2001, S. 1013; *Schwab*, Familienrecht, Rn. 35a; Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 20.07.2017, BGBl. I, S. 2788.
[35] Vgl. Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts „Ehe für alle“ vom 20.07.2017 (BGBl. I, S. 2787).
[36] Vgl. *Marré*, Ess. Gespr. 2001, S. 6.
[37] *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 74.
[38] Vgl. die Geburtenziffer bei *Statistisches Bundesamt*, Europa Das erste Kind kommt immer später Alter der Mutter bei der Geburt, 2. Absatz; *Statistisches Bundesamt*, Bevölkerung Deutschlands bis 2060, S. 27; *Steinmann*, Kindermangel in Deutschland: bevölkerungsökonomische Analysen, S. 14; *Kiehne*, Armut und soziale Sicherung in Deutschland, S. 56; *Tivig*/*Henseke*/*Czechl*, Wohlstand ohne Kinder?, Sozioökonomische Rahmenbedingungen und Geburtenentwicklung im internationalen Vergleich, S. 6 ff.
[39] Es geht hier um die Gesamtfruchtbarkeitsziffer, aus dem frz. *indice conjoncturel de fécondité*. Vgl. *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse vom 22.08.2015, S. 3 ff.
[40] *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 74. Diese Kinderlosigkeit macht aus Deutschland eines der ärmsten Länder der Welt, vgl. *World Health Organization* (Hrsg.), The World Health Report 2016, S. 152 ff.
[41] *Herwig*, Die demographische Zeitenwende: Der Bevölkerungsrückgang in Deutschland und Europa, S. 177 ff.; *Halder*, Demographischer Wandel und politische Antworten in Deutschland. Eine Simulationsstudie im Rahmen eines allgemeinen Gleichgewichtsmodells, S. 140.

Bereitschaft für mehr Kinder zu fördern.[42] Dieses Ziel verfolgt ebenso die hier vorgelegte Arbeit, mit dem Fokus auf mögliche steuerrechtliche Maßnahmen in Deutschland sowie in der Elfenbeinküste. Dies ist angesichts der Bevölkerungsentwicklung und -prognose bis 2100 dringend nötig (vgl. Abbildung 1).

In Abbildung 1 ist zu sehen, dass die Bevölkerung Deutschlands von 1950 bis 2017 von 69.966.000 auf 82.114.000 zugenommen hat.[43] Die UN kommt in seiner Prognose zur Bevölkerungsentwicklung zu dem Ergebnis, dass ab 2017 die Bevölkerung der Bundesrepublik Deutschland kontinuierlich abnehmen wird. Schätzungsweise ist zwischen den Jahren 2050 und 2100 mit einem Bevölkerungsrückgang von ca. 10 % zu rechnen.[44] Im Gegenteil dazu hat sich die Bevölkerung in der Elfenbeinküste seit 1950 exponentiell gesteigert. Von 1950 bis 2017 hat sich die Bevölkerung fast verzehnfacht (von 2.630.000 im Jahr 1950 auf 24.295.000 im Jahr 2017). Vorliegende Daten der UN prognostizieren eine Verdopplung der ivorischen Bevölkerung von 2050 bis 2100 (von 51.375.000 auf 103.563.000).[45]

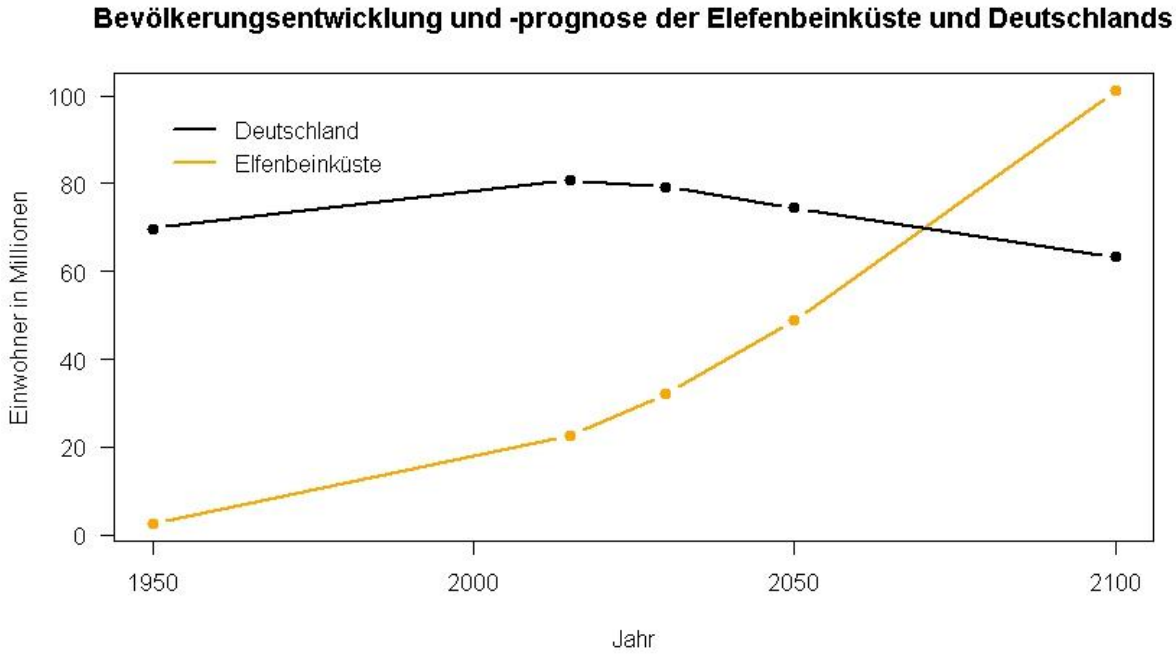

Abbildung 1: Bevölkerungsentwicklung der Elfenbeinküste und Deutschlands von 1950 bis 2017, sowie die Prognosen bis 2100, Daten für die Erstellung der Abbildung aus World Population Prospects - The 2017 Revision; Key Findings and Advance Tables

[42] *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 68.
[43] *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2017 revision, S. 38.
[44] Ibid.
[45] Ibid.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass im Gegensatz zu Deutschland die Bevölkerung in der Elfenbeinküste beständig steigt.[46] Die Erklärung für den Bevölkerungszuwachs in der Elfenbeinküste liegt in der jungen Bevölkerung, welche eine starke Geburtenrate von vier bis sechs Kindern pro Frau aufweist.[47] Dies führt dazu, dass die Elfenbeinbüste u. a. die Herausforderung der Armuts- und Arbeitslosigkeitsbekämpfung, sowie den faktischen Zugang zur Bildung, lösen muss.[48] Obwohl das Land eines der stärksten BIP der Westafrikanischen Wirtschafts- und Währungsunion aufzeigt, werden die Kinder nicht selten bis über ihr dreißigstes Lebensjahr hinaus von ihren Eltern unterhalten.[49] Wegen des oben beschriebenen demografischen Wandels wird die Familie in beiden Ländern immer mehr in den Fokus politischer Diskussion gestellt. Dies ist in der Elfenbeinküste nicht zuletzt deswegen der Fall, weil die Ehe und Familie als Überlebensgemeinschaft angesehen werden (II).

II. Ehe und Familie als Überlebensgemeinschaft in der Elfenbeinküste

Die kulturellen Unterschiede zeigen sich darin, dass Ehe und Familie in der Elfenbeinküste vorrangig das Überleben absichern. Hinzu kommt, dass der Mensch in Afrika als Individuum seinen persönlichen Wert allein aus der Zugehörigkeit zu einer Gruppe zieht.[50] Aus dieser Vorrangstellung des Verbandes gegenüber dem Einzelnen ergibt sich die besondere Bedeutung der familiären Gemeinschaft, die wirtschaftlich, kulturell und religiös eigenständig ist.[51]

Nach Ansicht des senegalesischen Dichters und Politikers Léopold Sédar Senghor umfasst die Familie – anders als in Europa – nicht nur das Kind und seine Eltern, sondern die Gesamtheit aller lebenden und verstorbenen Personen, die einen gemeinsamen Stammvater haben.[52]

---

[46] Dies ist geprägt durch eine Überalterung der Gesellschaft aufgrund der niedrigen Geburtenrate von ca. 1,5 Kindern pro Frau. Vgl. *Storz*, Einwanderungsland Deutschland, S. 31; *Bauer*, Herausforderungen und Chancen der Fachkräftezuwanderung nach Deutschland, S. 13 ff.; *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, S. 420; OECD, Dare to Share – Deutschlands Weg zur Partnerschaftlichkeit in Familie und Beruf, S. 216; *Statistisches Bundesamt*, Bevölkerung Deutschlands bis 2060, S. 27; *Steinmann*, Kindermangel in Deutschland: bevölkerungsökonomische Analysen, S. 14; *Kiehne*, Armut und soziale Sicherung in Deutschland, S. 56; *Tivig*/*Henseke*/*Czechl*, Wohlstand ohne Kinder?, Sozioökonomische Rahmenbedingungen und Geburtenentwicklung im internationalen Vergleich, S. 6 ff. Vgl. die Geburtenziffer bei *Statistisches Bundesamt*, Europa Das erste Kind kommt immer später Alter der Mutter bei der Geburt, 2. Absatz.

[47] *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2017 revision, S. 38.

[48] *OECD/International Labour Organization*, Comment les immigrés contribuent à l'économie de la Côte d'Ivoire, S. 104; *N'Doli*, Le réveil de l'éléphant d'Afrique Côte d'Ivoire, des élans maintes fois brisés, S. 12.

[49] Die Arbeitslosigkeit und die prekäre Beschäftigung treffen vor allem junge Menschen. Deswegen wohnen sie solange wie möglich bei den Eltern. Vgl. *African Union Commission/OECD*, Dynamiques du développement en Afrique 2018 Croissance, emploi et inégalités, S. 212.

[50] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 159; *Tévoèdjré*, Human Rights and Democracy in Africa, S. 5; *Camara*, Mémoires d'un Juge africain, S. 74.

[51] Siehe dazu *Okafor-Obasi*, Völkerrechtlicher Schutz der Frauen und Kinder unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Afrika südlich der Sahara, S. 74.

[52] *Senghor*, Negritude und Humanismus, S. 208.

Deswegen ist es in Afrika nicht unüblich, dass sich eine ganze Dorfgemeinschaft als Familie bezeichnet. Die Familie übernimmt die soziale Verantwortung für alle Mitglieder, insbesondere, wenn der Staat noch im Aufbau oder politisch instabil ist. In der Elfenbeinküste gibt es bsw. kein gut funktionierendes Sozialsystem, welches der gesamten Bevölkerung zugänglich ist.[53] Die Familienmitglieder müssen sich gegenseitig unterstützen und gelten als Überlebensgemeinschaft bei der Armutsbekämpfung und der Kinderbetreuung. Die Familie ist in diesem Zusammenhang die wichtigste Garantie für das Überleben des Einzelnen und gleichzeitig „die Bewahrerin, der von der Gemeinschaft anerkannten Sitten und traditionellen Werte“[54].

Durch das prognostizierte Bevölkerungswachstum steht die Elfenbeinküste vor einer großen Herausforderung, die negative Auswirkungen auf die Familie als Überlebensgemeinschaft haben könnte. Aufgrund der geringen finanziellen Möglichkeiten des ivorischen Staates ist diese Herausforderung allerdings schwer zu bewältigen. Deutschland hingegen sollte durch finanzielle Anreize versuchen, einen Anstieg der Geburtenrate zu fördern, um dem prognostizierten Bevölkerungsrückgang entgegenzuwirken. Beide Länder sollten bei der Modernisierung des jeweiligen Einkommensteuerrechts die Stärkung der gesellschaftlichen Institution „Familie“ zum Ziel haben (III).

III. Ein Einkommensteuerrecht mit der Zielsetzung einer Stärkung der Familien

Bei der Argumentation für die Neufassung des Einkommensteuerrechts war es dem Verfasser wichtig, den Fokus auf die Stärkung der Familie zu legen und dieses Ziel mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben und dem Prinzip der Leistungsfähigkeit in Einklang zu bringen.

In Deutschland bezieht sich die Kritik am Einkommensteuergesetz u. a. auf die Privilegierung der Verheirateten durch das Ehegattensplitting.[55] Diese ablehnende Haltung beruht maßgeblich auf dem gesellschaftlichen Wandel, wonach die Ehe nicht mehr als notwendige Voraussetzung für die Gründung einer Familie angesehen wird. Häufig wird die Ehe vielmehr als „Joch“[56] dargestellt, welches der Unterdrückung der Frau diente. Vor diesem Hintergrund ist die Kritik

---

[53] *Illy*/*Bryde*, Staat, Verwaltung und Recht in Afrika, S. 54; *Schuerkens*, Transformationsprozesse in der Elfenbeinküste und in Ghana, S. 22.
[54] Vgl. Art. 18 Abs. 1 AfrC.
[55] *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 84; *Coimbra*, Steuerverfassungsrecht und Steuergerechtigkeit, S. 129 ff.; *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1896; *Sacksofsky*, FR 2010, S. 119 ff.
[56] *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 75.

am Ehegattensplitting zu sehen, welches als ungerechtfertigte Begünstigung Verheirateter wahrgenommen wird.[57]

Durch die Zusammenveranlagung von Ehegatten gem. §§ 26, 26b EStG wirkt das Ehegattensplitting negativ auf die Bereitschaft der verheirateten Frauen, einer Erwerbstätigkeit nachzugehen und verletze deshalb den Gleichheitssatz aus Art. 3 Abs. 2 GG.[58] Andere Kritiker des Ehegattensplittings betonen, dass die Ehe nur eine Unterhalts-, nicht jedoch eine Erwerbsgemeinschaft sei. Der Unterhaltsanspruch rechtfertige daher allenfalls einen Abzugsbetrag, nicht jedoch eine hälftige Zurechnung der Einkünfte.[59]

Für die Elfenbeinküste hätte die Frage, ob das ivorische Einkommensteuerrecht an die Großfamilie anknüpft und einen minimalen Schutz gewährleistet, eine größere Bedeutung. Wenn man die Belastung der Familie als Überlebensgemeinschaft wahrnimmt, wäre es sinnvoll, dass Familien durch Steuerminderungen finanziell entlastet werden. Ein weiteres Anliegen besteht darin, dem Leser vor Augen zu führen, dass der Ehe- und Familienschutz in der Elfenbeinküste einer Novellierung bedarf, insbesondere aufgrund der Tatsache, dass das „geerbte" Familiensplitting (*quotient familial*) nicht zu den aktuellen gesellschaftlichen Gegebenheiten und der Bevölkerungszusammensetzung passt.[60]

Im Folgenden soll dargelegt werden, dass der deutsche Gesetzgeber bei der Stärkung von Ehe und Familie eine konkrete Linie vermissen lässt, was im Ergebnis derzeit zu einem unzureichenden Schutzniveau führt. Dies fällt besonders bei der Analyse des im § 32a Abs. 5 EStG geregelten Ehegattensplitting auf. Neben diesen rechtlichen Gründen stellt sich überdies politisch die Frage, ob der Gesetzgeber weiterhin an dem umstrittenen Ehegattensplitting[61] festhalten will, das die Männer zur Rolle des Alleinernährers und die Frauen zur

---

[57] Siehe dazu *Jachmann*/*Liebl*, DStR 2010, S. 2017; *Oepen*, IFSt-Schrift 1999, S. 9.

[58] Gem. Art. 3 Abs. 2 S. 1 GG sind „Männer und Frauen gleichberechtigt. Der Staat fördert die tatsächliche Durchsetzung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern und wirkt auf die Beseitigung bestehender Nachteile hin". Durch das Ehegattensplitting entsteht ein negativer Anreiz für eine eigenständige Erwerbstätigkeit i. d. R. der Frau, weil das Ehegattensplitting nicht neutral ist; so *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1896. Vgl. *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 58–66; *Ehmann*, Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich, S. 101; *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, S. 13; *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 719; *Wersig*, APuZ 2013, S. 12; *Winhard*, DStR 2006, S. 1729; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 500.

[59] *Vorwold*, FR 1992, S. 789. Für weitere Kritik am Ehegattensplitting vgl. *Becker*/*Englisch*, DStR 2016, S. 1005; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 24 ff.; *Fuhrmann*, International economics working paper 1999, S. 10; *Wrohlich*/*Dell*/*Baclet*, DIW Wochenbericht 2005, S. 482; *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1902; *Kirchhof*, Ess. Gespr. 1986, S. 119; *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 37 ff.; *Seiler*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 33; *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, S. 26.

[60] Siehe dazu Teil II, Kap. III, Abschnitt II.

[61] *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9 Rn. 35 m. w. N., *Spangenberg*, ZRP 2018, S. 23.

Arbeitslosigkeit ermutigt[62], d. h. eine Regelung, die zur Diskriminierung von Frauen führt.[63] Dies gilt umso mehr, als dass sich die Ehe- sowie die Lebens- und Arbeitsbedingungen im gegenwärtigen Deutschland in den letzten Jahren erheblich geändert haben.[64] Hier ist ein neues Konzept für Deutschland dringend nötig.[65] Dies ist den demografischen Veränderungen, der wachsenden Zahl an Rentnern und dem daraus resultierenden Druck auf die Rentenkasse geschuldet.[66]

Seit langem soll der Familienlastenausgleich, der *de lege lata* Familienleistungsausgleich genannt wird, die besonderen Leistungen der Familie in Deutschland aufwerten.[67] Der Familienleistungsausgleich ist aber überaus kompliziert, für den normalen Verbraucher nicht durchschaubar[68] und führt „nach wie vor zu einer Benachteiligung von Familien, die dem Schutzgebot des Art. 6 Abs. I GG nicht gerecht wird“[69].

Der Schwerpunkt dieser Arbeit liegt daher auf einer Stellungnahme für einen gerechteren Umgang mit der Familie im deutschen und ivorischen Steuerrecht, ausgehend von der Auswertung der jeweiligen verfassungsrechtlichen Untersuchung des Ehegattensplittings[70] bzw. des *quotient familial* und der kinderbezogenen Leistungen.[71] Um den Ehe- und Familienschutz in beiden Ländern besser zu verstehen, ist es unabdingbar, zunächst die rechtlichen Rahmenbedingungen im deutschen und ivorischen Recht darzulegen (Teil I), bevor näher auf die Umsetzung eines erhöhten Schutzniveaus im Einkommensteuerrecht eingegangen wird (Teil II).

---

[62] *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9 Rn. 35 m. w. N., *Spangenberg*, ZRP 2018, S. 23; *Ebsen*, in HdbVerfR 1995, S. 275; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 24 m. w. N. Vgl. das Gerechtigkeitsdillemma und die Hausfrauenrolle bei *Ebsen*, in HdbVerfR 1995, S. 273.

[63] Dies stellt einen Verstoß gegen das Prinzip der Gleichbehandlung der Ehepartner dar. Mehr dazu *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 19 m. w. N., S. 24; *Klose*, ZRP 2003, S. 130; *Kloepfer*, Verfassungsrecht II, § 67, Rn 38; *Ebsen*, in HdbVerfR 1995, S. 275. Vgl. das Gerechtigkeitsdilemma und die Hausfrauenrolle bei *Ebsen*, in HdbVerfR 1995, S. 273.

[64] Vgl. *Lenze*, Staatsbürgerversicherung und Verfassung, S. 234.

[65] Teil II, Kap. III, Abschnitt I.

[66] *Ullmann*, APuZ 2013, S. 8. Über die Auswirkung des demografischen Wandels auf die Sozialsysteme vgl. *Bujard*, Geburtenrückgang und Familienpolitik, 34 m. w. N.

[67] Zum inhaltlichen Begriffsunterschied vgl. *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, S. 199.

[68] *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9 Rn. 35 m. w. N.

[69] Ibid.

[70] Mehr dazu siehe Teil. II, Kap I.

[71] Ibid.

Teil I: Die Rahmenbedingungen für den Schutz von Ehe und Familie im deutschen und ivorischen Recht

Die politische Diskussion in Zeiten der europäischen Finanzkrise dreht sich in Deutschland immer wieder auch um die Familienbesteuerung. Unbestritten ist, dass die Familie angesichts ihrer Rolle als Garantin für das Überleben der Gesellschaft „vor einer übermäßigen Besteuerung zu bewahren ist“[72]. In der wirtschaftspolitischen Diskussion in Deutschland tauchen zahlreiche Vorschläge auf, die sich damit befassen, das System der Einkommensteuer zugunsten von Familien mit Kindern zu reformieren.[73] So war die Familienbesteuerung neben familienpolitischen Transfers wie dem Betreuungsgeld auch in größerem Ausmaße Gegenstand der beiden Koalitionsverhandlungen zur Bildung einer neuen Bundesregierung für die 18.[74] und die 19. Legislaturperiode.[75] Vor einer Analyse der einkommensrechtlichen Bestimmungen zur Familienbesteuerung ist es notwendig, in einem ersten Schritt die rechtlichen Rahmenbedingungen zum Schutz von Ehe und Familie in den Blick zu nehmen. Diese sind angesichts unserer globalisierten Welt zuerst in den völkerrechtlichen Vorgaben zu suchen (Kap. I). In einem zweiten Schritt werden die verfassungs- und steuerrechtlichen Grundlagen analysiert (Kap. II und III).

[72] *Jachmann*/*Liebl*, DStR 2010, S. 2009.
[73] *Ochmann*, DIW Roundup, 2013, 1. Absatz ff.
[74] Für die 18. Legislaturperiode siehe Koalitionsvertrag zwischen CDU/CSU und SPD 2013–2017, S. 63; *Ochmann*, DIW Roundup, 2013, 1. Absatz ff.
[75] Für die 19. Legislaturperiode vgl. das Regierungsprogramm 2017–2021 von CDU/CSU, S. 25 sowie S. 43.

Kapitel I: Die völkerrechtlichen Vorgaben zum Ehe- und Familienschutz

Die Bedeutsamkeit des Familienschutzes kann besser verstanden werden, wenn man dessen juristisches Fundament bzw. die Rechtsnormen näher betrachtet, die diesen Schutz gewährleisten. Deswegen widmet sich dieses Kapitel den rechtlichen Rahmenbedingungen der völkerrechtlichen Vorgaben zum Ehe- und Familienschutz im deutschen und ivorischen Recht.

Auf internationaler Ebene klingt der Ehe- und Familienschutz bereits in der Präambel der Charta der Vereinten Nationen an.[76] Darin verkünden die Unterzeichner ihren „Glauben an die Grundrechte des Menschen, an die Würde und den Wert der menschlichen Persönlichkeit, an die Gleichberechtigung von Männern und Frauen“[77]. Der Schutz von Ehe und Familie im Völkerrecht bildet die Grundlage für den nationalen Gesetzgeber, der diese Vorgaben ins deutsche Einkommensteuerrecht bzw. den *Code Général des Impôts* (CGI) in der Elfenbeinküste umsetzt. Vor diesem Hintergrund soll im Folgenden ein Überblicküber die völkerrechtlichen Vorgaben zum Ehe- und Familienschutz gegeben werden.[78]

Der erste Abschnitt widmet sich zunächst den völkerrechtlichen Vorgaben, welche sowohl für Deutschland als auch für die Elfenbeinküste gelten (Abschnitt I). Anschließend folgt die Auseinandersetzung mit denjenigen Regelungen des Völkerrechts, die lediglich einen regionalen Bezug aufweisen (Abschnitt II).

---

[76] Vgl. Präambel der Charta der Vereinten Nationen vom 26.06.1945 bei *Cot*/*Pellet*/*Forteau* (Hrsg.), La charte des Nations Unies: Commentaire article par article, S. 287.
[77] Vgl. *Simma*, Charta der Vereinten Nationen, Kommentar, S. 1–4.
[78] Für eine detaillierte völkerrechtliche Analyse siehe *Palm-Risse*, Der völkerrechtliche Schutz von Ehe und Familie, S. 231 ff.

Abschnitt I: Die völkerrechtlichen Vorgaben, die für den Schutz der Ehe und Familie in beiden Ländern gelten

Der Schutz der Ehe und Familie ist eine internationale Aufforderung an alle Nationen.[79] Deutschland und die Elfenbeinküste haben als Mitglieder der *United Nations Organisation* (UNO) völkerrechtlichen Vorgaben zugestimmt, welche die Erfüllung dieser Aufforderung vorsehen.[80]

Da prinzipiell der Vorrang des Völkerrechts gegenüber den innerstaatlichen Regelungen anerkannt ist[81], sollten die nationalen Regelungen des Einkommensteuerrechts diese Vorgaben berücksichtigen. Neben der Allgemeinen Erklärung der Menschenrechte (A) stellt der Internationale Pakt über bürgerliche und politische Rechte (B) eine weitere völkerrechtliche Vorgabe zum Schutz der Ehe und der Familie dar.

A- Die Allgemeine Erklärung der Menschenrechte

Die Allgemeine Erklärung der Menschenrechte (AEMR)[82] und der Internationale Pakt über bürgerliche und politische Rechte (IPBPR)[83] bilden den Grundpfeiler des völkerrechtlichen Schutzes der Menschenrechte.[84] Durch die AEMR vom 10.12.1948, die sog. UN-Menschenrechts-Charta, zogen die Menschenrechte in die internationale Sphäre als gemeinsame Werte für alle Völker und Nationen ein.[85] Diese Erklärung schuf einen Mindeststandard für die Wahrung der Menschenrechte. Die beiden internationalen Abkommen vom 16.12.1966 haben daraufhin einzelne Rechte der AEMR herausgegriffen und in verbindliche Verträge umformuliert oder direkt wiedergegeben.[86]

---

[79] Vgl. *Hövelberndt*, FPR 2004, S. 117, sowie *Sudre*, Droit européen et international des droits de l'homme, Rn. 91.
[80] Deutschland war ab dem 18.09.1973 Mitglied der UNO, die Elfenbeinküste seit dem 20.09.1960.
[81] Insbesondere gegenüber formellen Parlamentsgesetzen, vor allem in der Anwendung des Prinzips *pacta sunt servanda*, vgl. *Daillier*/*Forteau*/*Pellet*, Droit international public, S. 238.
[82] Vgl. *Okafor-Obasi*, Völkerrechtlicher Schutz der Frauen und Kinder unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Afrika südlich der Sahara, S. 114.
[83] Wird auch Zivilpakt genannt.
[84] *Nowak*, UNO-Pakt über bürgerliche und politische Rechte und Fakultativprotokoll: CCPR-Kommentar, S. 432.
[85] Präambel der AEMR, Résolution der UNO Nr. 217 A (III), in Recueil d'instruments internationaux, ST/HR 1/Rev. 3), S. 1. Vgl. *Daillier*/*Forteau*/*Pellet*, Droit international public, S. 417.
[86] Es handelt sich hierbei um den IPBPR und den Internationalen Pakt über wirtschaftliche, soziale und kulturelle Rechte (IPwskR). Beide wurden am 16.12.1966 bei der Vollversammlung der Vereinten Nationen mit ihrer Resolution 2200 A (XXI) verabschiedet. Vgl. *Nowak*, UNO-Pakt über bürgerliche und politische Rechte und Fakultativprotokoll: CCPR-Kommentar, S. 432.

Auf der weltweiten Ebene sind einige Verpflichtungen der als Völkergewohnheitsrecht anerkannt[87], wie z. B. das Recht auf Leben, das Folterverbot, das Verbot der Sklaverei und das Verbot der Diskriminierung aus Gründen der Rasse.[88] Die AEMR ist rechtlich nicht verbindlich, da sie keinen völkerrechtlichen Vertrag darstellt.[89] Ihr kommt gleichwohl eine hohe moralische und politische Bedeutung zu. Die Mitgliedstaaten sollen diese Absichtserklärung zur Kenntnis nehmen[90] und im Rahmen ihrer Möglichkeiten umsetzen[91], insbesondere weil sie eine Konkretisierung der menschenrechtlichen Verpflichtungen der UN-Charta darstellt.[92]

Art. 16 Abs. 3 der AEMR fordert Staaten auf, die Familie zu schützen. Hierzu stellt diese Erklärung eine universelle völkerrechtliche Definition der Familie auf, nach welcher „die Familie die natürliche Grundeinheit der Gesellschaft ist und Anspruch auf den Schutz der Gesellschaft und des Staates hat“[93]. Die Vorgabe zum Familienschutz als internationale Aufforderung kann auch aus dem in Art. 16 Abs. 1 AEMR niedergelegten Recht, eine Familie zu gründen, abgeleitet werden. Aus diesem Grund soll die Eheschließung im nationalen Recht garantiert und ohne Diskriminierung erlaubt werden.[94] Hinzu kommt der Aspekt des Familienprivatlebens, dessen Schutz in Art. 12 AEMR niedergelegt ist. Neben der AEMR bildet der IPBPR eine weitere wesentliche völkerrechtliche Vorgabe zum Schutz der Familie (B).

B- Der Internationale Pakt über bürgerliche und politische Rechte

Der IPBPR ist im Vergleich zur AEMR ein völkerrechtlicher Vertrag.[95] Dieser schafft Verpflichtungen zwischen den Vertragsstaaten über die Achtung der im Pakt niedergelegten Rechte und deren Gewährleistung ohne Diskriminierung.[96] Der IPBPR ist der bedeutendste

---

[87] Aus dem frz. *coutume*, vgl. *Daillier*/*Forteau*/*Pellet*, Droit international public, S. 727; siehe auch *Fassbender*/*Gunsteren*, Menschenrechteerklärung. Neuübersetzung, S. 19.
[88] *Tomuschat*, Human Rights: Between Idealism and Realism, S. 37 ff.
[89] *Daillier*/*Forteau*/*Pellet*, Droit international public, S. 727; *Combacau*/*Sur*, Droit international, S. 369; *Fassbender*/*Gunsteren*, Menschenrechteerklärung. Neuübersetzung, S. 16; *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, S. 420.
[90] Aus dem frz. *recommandation*.
[91] Solche Empfehlungen der Generalversammlung, die gem. Art. 10 und 13 der UN-Charta beschlossen worden sind, werden nicht einfach ignoriert. Mehr dazu bei *Fassbender*/*Gunsteren*, Menschenrechteerklärung. Neuübersetzung, S. 16; *Ehrensperger*, Die allgemeine Erklärung der Menschenrechte als Modellfall der Deliberation, S. 72 ff.
[92] Mehr dazu bei *Fassbender*/*Gunsteren*, Menschenrechteerklärung. Neuübersetzung, S. 19.
[93] Art. 16 Abs. 3 AEMR.
[94] Art. 16 Abs. 1–2 AEMR.
[95] Mehr dazu bei *Nowak*, UNO-Pakt über bürgerliche und politische Rechte und Fakultativprotokoll: CCPR-Kommentar, S. 432; *Okafor-Obasi*, Völkerrechtlicher Schutz der Frauen und Kinder unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Afrika südlich der Sahara, S. 121–126.
[96] *Nowak*, UNO-Pakt über bürgerliche und politische Rechte und Fakultativprotokoll: CCPR-Kommentar, S. 432.

völkerrechtliche Vertrag im Bereich des UNO-Menschenrechtsschutzes[97] und Bestandteil der Internationalen Menschenrechtscharta.[98] Dieser Pakt stellt ebenfalls eine internationale Vorgabe zum Familienschutz dar[99] und verbindet das Rechtsinstitut der Ehe[100] sowie den Status potenzieller Kinder untrennbar miteinander.[101] Im IPBPR wird die Familie zunächst vor jeder Form der Einmischung geschützt.[102] Sie bildet laut der Versammlung der Nationen „die natürliche und grundlegende Einheit der Gesellschaft“[103]. Deswegen hat die Familie einen „Anspruch auf Schutz durch die Gesellschaft und den Staat“[104].

Art. 23 Abs. 1 IPBPR, der von Art. 16 der Amerikanischen Menschenrechtskonvention übernommen wurde[105], ist eine menschenrechtliche Absicherung der Familie als Institution und somit auch der Ehe. Sowohl die monogame als auch die polygame Ehe sollen, neben der Großfamilie nach afrikanischem Verständnis, durch Art. 23 Abs. 1 IPBPR geschützt werden.[106] Diese Konzeption ist Ausdruck einer Vorstellung, die seit Jahrhunderten verbreitet ist und die darin wurzelt, dass die Familie und somit auch die Ehe unschätzbare Werte für die Menschheit bilden. Der IPBPR schützt neben der ehelichen auch die nichteheliche Familie, die Großfamilie sowie die Beziehung zwischen Elternteil und Kind, auch nach der Scheidung.[107]

Im Rahmen dieser rechtsvergleichenden Darstellung soll im folgenden Abschnitt herausgearbeitet werden, dass der Familienschutz überdies regionalen völkerrechtlichen Vorgaben unterliegt (II), die der nationale Gesetzgeber im Steuerrecht zu beachten hat.

---

[97] Siehe *Daillier*/*Forteau*/*Pellet*, Droit international public, S. 724; Vorwort bei *Nowak*, UNO-Pakt über bürgerliche und politische Rechte und Fakultativprotokoll: CCPR-Kommentar, S. XI.
[98] *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, S. 421.
[99] Überdies betont der IPBPR das Recht von Frau und Mann, „im heiratsfähigen Alter eine Ehe einzugehen und eine Familie zu gründen“ (Art. 23 Abs. 2 IPBPR). Den Vertragsstaaten werden verschiedene Pflichten auferlegt, u. a. für den „nötigen Schutz der Kinder im Falle einer Auflösung der Ehe“ zu sorgen (Art. 23 Abs. 4 S. 2 IPBPR).
[100] *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 47.
[101] *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, S. 421.
[102] Laut Art. 17 Abs. 1 IPBPR: Niemand darf willkürlichen oder rechtswidrigen Eingriffen in sein Privatleben, seine Familie, seine Wohnung und seinen Schriftverkehr oder rechtswidrigen Beeinträchtigungen seiner Ehre und seines Rufes ausgesetzt werden.
[103] Art. 23 IPBPR. Vgl. *Daillier*/*Forteau*/*Pellet*, Droit international public, S. 727.
[104] Vgl. Art. 23 IPBPR.
[105] Vergleichbar ist auch die Formulierung in Art. 17 Abs. 1 AMRK; Art. 10 Sozialpakt; Art. 16 Europäische Sozialcharta und Art. 18 Abs. 1 AfrC.
[106] *Nowak*, UNO-Pakt über bürgerliche und politische Rechte und Fakultativprotokoll: CCPR-Kommentar, S. 431.
[107] Ibid., S. 434.

Abschnitt II: Die regionalen völkerrechtlichen Vorgaben mit ausschließlich nationalem Bezug

Der Schutz von Ehe und Familie als nationale Aufforderung besteht sowohl für Deutschland (A) als auch für die Elfenbeinküste (B).

A- Erläuterungen am Beispiel der Bundesrepublik Deutschland

Deutschland ist einer der Gründerstaaten der Europäischen Gemeinschaften.[108] Diese war ursprünglich als reine Wirtschaftsunion mit einem Raum ohne Binnengrenzen konzipiert.[109] Auf europäischer Ebene ist es geboten, Ehe und Familie zu schützen[110], was durch eine Betrachtung der Art. 9 i. V. m. Art. 33 Abs. 2 Charta der Grundrechte der Europäischen Union (I) und Art. 8 und Art. 12 Europäische Menschenrechtskonvention (EMRK) deutlich wird (II). Des Weiteren ist das Diskriminierungsverbot der Ehe und Familie aus Art. 14 EMRK i. V. m. Art. 1 Protokoll Nr. 12 der EMRK zu beachten (III).

I. Der Schutz von Ehe und Familie gem. Art. 9 i. V. m. Art. 33 Abs. 2 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union

Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EU-GRCh) ist Teil des Europäischen Primärrechts.[111] Sie ist verbindlich und im Rang den Verträgen gleichgestellt.[112] Sie kann als Grundlage für den Schutz von Ehe und Familie angesehen werden.[113] Erkenntnisse für den Ehe- und Familienschutz ergeben sich aus Art. 7, Art. 9 und Art. 33 Abs. 1 und 2 EU-GRCh. Art. 7 EU-GRCh garantiert die Achtung des Privat- und Familienlebens[114], Art. 9 das Recht, eine Ehe einzugehen und eine Familie zu gründen.[115] Art. 33 Abs. 1 der Charta garantiert schließlich den

---

[108] Europäische Gemeinschaft für Kohle und Stahl (EGKS) vom 24.07.1952. Mehr dazu bei *Ax*, Europarecht, S. 25 ff.
[109] Art. 2 AEUV i. V. m. Art. 26–27 AEUV, Art. 35 AEUV. Vgl. *Ax*, Europarecht, S. 66 ff.; *Frenz*, Handbuch Europarecht Band 1: Europäische Grundfreiheiten, S. 12.
[110] Vgl. *Marauhn*, in Heselhaus/Nowak (Hrsg.), Handbuch der Europäischen Grundrechte, 2006, Rn. 40; *Hövelberndt*, FPR 2004, S. 118.
[111] Seit dem Inkrafttreten des Vertrags von Lissabon am 01.12.2009.
[112] *Meyer*/*Bernsdorff*, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, S. 130.
[113] Vgl. *Tettinger*, NJW 2001, S. 1010; *Herzog*, Bitburger Gespräche 2011, S. 11.
[114] Garantiert ist durch Vorschrift des Art. 8 EMRK auch, dass jede Person das Recht auf Achtung ihres Privat- und Familienlebens, ihrer Wohnung sowie ihrer Kommunikation hat. Vgl. *Jarass*, FamRZ 2012, S. 1181.
[115] Das Recht, eine Ehe einzugehen, und das Recht, eine Familie zu gründen, werden nach den einzelstaatlichen Gesetzen gewährleistet, welche die Ausübung dieser Rechte regeln.

rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Schutz der Familie und Art. 33 Abs. 2 schützt Mütter vor diskriminierenden Kündigungen.[116]

Das Familienleben umfasst die Beziehungen zwischen Eltern bzw. Elternteilen und ihren Kindern.[117] Das Grundrecht auf Achtung des Privatlebens bindet gem. Art. 51 Abs. 1 S. 1 EU-GRCh die Mitgliedstaaten der EU.[118] Der deutsche Gesetzgeber ist folglich verpflichtet, dieses Recht zu gewähren. Dabei ist unstrittig, dass aus der Verpflichtung zur Achtung des Familienlebens eine Reihe positiver Schutzpflichten erwachsen können.[119] Anders gesagt sollte der Staat grundsätzlich so handeln, dass sich Familienbindungen entwickeln können und daher sollten Maßnahmen getroffen werden, die Eltern und Kindern ein Zusammenleben ermöglichen.[120] Einen Handlungsweg bildet das Steuerrecht. Dieses kann für die Zukunft richtungsweisend sein, sofern die Belastungen familiengerechter ausgestaltet werden.[121] Dies steht im Einklang mit der EU-GRCh und der Europäischen Menschenrechtskonvention (II).

II. Der Schutz von Ehe und Familie gem. Art. 8 und Art. 12. EMRK

Die EMRK auch bekannt als Konvention zum Schutz der Menschenrechte und Grundfreiheiten, trägt dazu bei, Ehe und Familie im Steuerrecht zu schützen.[122] Art. 1 Abs. 1 EMRK normiert die Pflicht zur Achtung der Menschenrechte und der Rechte der Familie. Art. 8 EMRK garantiert das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens[123] und ist daher bei steuerrechtlichen Verfahrensvorschriften zu beachten. Dies ist insbesondere der Fall bei steuerrechtlich veranlassten Durchsuchungen[124] oder gem. § 30 AO im Fall eines Verstoßes gegen das Steuergeheimnis.[125] Das Finanzamt darf die Besteuerungsgrundlagen und Unterlagen, die den nicht betroffenen Ehegatten angehen und nicht mit den streitbefangenen

---

[116] Dies gilt ebenso für alles, was sich auf das Familienleben bezieht, z. B. das Recht auf einen bezahlten Mutterschaftsurlaub und auf einen Elternurlaub nach der Geburt oder der Adoption eines Kindes.
[117] *Jarass*, Charta EU-Grundrechte, Rn. 21–22; *Jarass*, FamRZ 2012, S. 1181.
[118] *Jarass*, Charta EU-Grundrechte, Rn. 4.
[119] Siehe EGMR, Entscheidung vom 08.04.2004 Nr. 11057/02 – Haase/Deutschland, Rn. 84 f., NJW 2004, 3401 (3404).
[120] *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, S. 434.
[121] *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 73.
[122] Vgl. Konvention Nr. 005 des Europarats, Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten in der Fassung des Protokolls Nr. 11.
[123] Wie in Art. 7 EU-GRCh.
[124] Siehe Europäische Kommission für Menschenrechte, Entscheidung vom 09.05.1988, Nr. 11088/84, Hubaux v. Belgium (nicht publiziert); Europäische Kommission für Menschenrechte, Entscheidung vom 11.11.1986 Nr. 11088/84, Lindsay v. United Kingdom (nicht publiziert). Vgl. *Baker*, Taxation, human rights and the family, S. 4 ff.; *Baker*, British Tax Review 2000, S. 234.
[125] Vgl. *Dißars*, FPR 2003, S. 408.

Steuerbescheiden in Zusammenhang stehen, nicht dem anderen Ehegatten zeigen.[126] Im Vollstreckungsverfahren bspw. ist es den Mitarbeitern des Finanzamts untersagt, erlangte Informationen an den anderen Ehepartner weiterzugeben oder diesen über die steuerrechtlichen Verhältnisse seines Partners in Kenntnis zu setzen, wenn eine Einzelveranlagung gem. § 26a EStG vorliegt.[127] Im Fall der Zusammenveranlagung nach § 26b EStG ist eine Auskunft an den anderen Ehepartner nur bezüglich steuerlich relevanter Fakten erlaubt. Unzulässig sind hingegen die Weitergabe von Informationen, die ein uneheliches Kind betreffen, welches steuerlich nicht zu berücksichtigen ist, oder Hinweise auf ein etwaiges steuerstrafrechtliches Verfahren gegen den anderen Ehegatten.[128]

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass Deutschland sich an die EMRK und die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte (EGMR) zu halten hat (Art. 46 EMRK)[129], da es seit dem 03.09.1953 Vertragspartei der EMRK ist. Die EMRK hat in Deutschland den Rang eines Bundesgesetzes[130] und sieht ein Diskriminierungsverbot der Ehe und Familie vor (III).

III. Das Diskriminierungsverbot der Ehe und Familie nach Art. 14 EMRK i. V. m. Art. 1 des Protokolls Nr. 12 der EMRK

Art. 1 des Protokolls Nr. 12 der EMRK normiert ein allgemeines Diskriminierungsverbot für die Mitgliedsstaaten.[131] Ziel ist es, „allen Menschen gleiche und faire Chancen auf den Zugang zu den verfügbaren Möglichkeiten in einer Gesellschaft zu bieten“[132]. Gemäß Art. 14 EMRK und Art. 1 des Protokolls Nr. 12 zur EMRK[133] ist es verboten, Menschen durch Diskriminierung vom Genuss der garantierten Rechte auszuschließen. Dieser Grundsatz gilt daher auch für die einschlägigen Normen im Bereich Ehe und Familie. Er wäre verletzt, „wenn eine Person

---

[126] *Demuth*, DStR 2008, S. 601; *Dißars*, FPR 2003, S. 410; Vgl. *Blesinger*, in Kühn/von Wedelstädt (Hrsg.), § 30 AO, Rn. 41.
[127] § 26a EStG wurde durch das Steuervereinfachungsgesetz vom 01.11.2011 neu verfasst (BGBl. I, S. 2131). Ab 2013 können Ehegatten nur zwischen der Einzelveranlagung (§ 26a EStG) oder der Zusammenveranlagung wählen (§ 26b EStG). Vgl. § 30 Abs. 2 AO; *Dißars*, FPR 2003, S. 410. Für das Vollstreckungsverfahren siehe *Blesinger*, in Kühn/von Wedelstädt (Hrsg.), § 30 AO, Rn. 23 sowie Rn. 41; *Alber*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 30 AO, Rn. 83.
[128] Vgl. *Alber*, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 30 AO, Rn. 5 ff., Rn. 83; *Rüsken* in Klein, AO Kommentar, § 30, Rn. 44–48; *Dißars*, FPR 2003, S. 410.
[129] Vgl. *Frowein*, NVwZ 2002, S. 31.
[130] Vgl. BGBl. 2002 Teil II, S. 1054 ff.; BVerfG, Beschluss vom 14.10.2004 – 2 BvR 1481/04, BVerfGE 111, 307 (317).
[131] Deutschland hat das Protokoll Nr. 12 der EMRK am 04.11.2000 unterzeichnet.
[132] *Agentur der Europäischen Union für Grundrechte*, Handbuch zum europäischen Antidiskriminierungsrecht, S. 25.
[133] Protokoll Nr. 12 der EMRK vom 04.11.2000.

aufgrund eines Schutzmerkmals in irgendeiner Weise benachteiligt wird“[134]. Das Antidiskriminierungsgebot wird auch auf Ausländer angewendet, d. h. unabhängig vom Hintergrund ethnischer oder nationaler Zugehörigkeit[135], wenn diese unter der Hoheitsgewalt eines Unterzeichnerstaates stehen.[136]

Aus dem Bereich des Steuerrechts lässt sich ein Beispiel für das Antidiskriminierungsgebot anführen. Bis zum Jahressteuergesetz 1996 konnten von der Zusammenveranlagung nur diejenigen Ehepaare profitieren, die in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 bis 3 EStG waren, was den Anwendungsbereich faktisch auf Inländer begrenzte. Gemäß § 1 Abs.1 EStG i. V. m. § 8 sowie § 9 AO galten nur natürliche Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt hatten als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Anders formuliert: Die Zusammenveranlagung sollte lediglich dem Schutz der deutschen Ehe und Familie dienen. Folglich konnten Gastarbeiter oder EU-Bürger, die z. B. an der Grenze lebten[137], von keiner Zusammenveranlagung profitieren, da sie meistens beschränkt steuerpflichtig waren. Der EuGH hatte diese Regelung als diskriminierend qualifiziert und eine Gesetzesänderung von Deutschland gefordert.[138] Diese erfolgte im Jahr 1996. Seitdem können Gastarbeiter oder EU-Bürger auf Antrag gem. § 1 Abs. 3 i. V. m. § 1a EStG als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Man kann daher die positive Wirkung der Rechtsprechung des EuGHs für den Ehe- und Familienschutz begrüßen und eine ähnliche Entwicklung für die Elfenbeinküste wünschen (B).

B- Erläuterungen am Beispiel der Elfenbeinküste

In den afrikanischen Ländern südlich der Sahara trägt auf regionaler Ebene die Afrikanische Union (AU), vormals die Organisation für die Afrikanische Einheit (O. A. E.[139]), durch drei Instrumenten zur Verbesserung des Ehe- und Familienschutzes bei. Diese bestehen zum einen in der Afrikanischen Charta der Menschenrechte und der Rechte der Völker (AfrC), auch Banjul-Charta genannt (I), zum anderen in der Afrikanischen Charta für die Rechte und das

---

[134] *Agentur der Europäischen Union für Grundrechte*, Handbuch zum europäischen Antidiskriminierungsrecht, S. 51.
[135] Z. B. für einen Ivorer in Frankreich vgl. EGMR, Entscheidung vom 30.09.2003, Nr. 40892/98 – Koua Poirrez/Frankreich, Rn. 41 ff.; für eine Russin in Litauen vgl. EGMR, Entscheidung vom 18.02.2009, Nr. 55707/00 – Andrejeva/Lettonie, Rn. 1 ff.; für einen Türken in Österreich vgl. EGMR, Entscheidung vom 16.09.1996, Nr. 17371/90 – Gaygusuz/Österreich, Rn. 33. Mehr dazu bei *Fortunato*, EuR 2008, S. 39 ff.
[136] Siehe Art. 1 Abs. 1 EMRK. Vgl. Meyer-Ladewig/Nettesheim/von Raumer (Hrsg.), Europäische Menschenrechtskonvention, Rn. 5 ff.; *Fortunato*, EuR 2008, S. 40.
[137] EuGH, Urteil vom 14.02.1995 – C-279/93 –, juris Leitsätze 2 und 3.
[138] EuGH, Urteil vom 08.05.1990 – C-175/88 –, juris Rn. 18; EuGH-Urteil vom 16.05.2000, – C-87/99, Rn. 18.
[139] Aus dem frz. *Organisation de l’Unité Africaine* (OUA).

Wohlergehen des Kindes (II). Im Jahr 2003 kam mit dem Maputo-Protokoll für die Rechte von Frauen in Afrika (III) ein weiteres Instrument hinzu.

I. Die Afrikanische Charta der Menschenrechte und der Rechte der Völker

Der Menschenrechtsschutz in Afrika gründet sich auf die Banjul-Charta[140] vom 27.06.1981[141], seit dem 06.01.1992 für die Elfenbeinküste bindend ist. Diese Charta findet in der ivorischen Verfassung Erwähnung[142] und stellt eine Mischung aus afrikanischen und europäischen Wertvorstellungen dar.[143] Die AfrC „geht in ihrer Konzeption über die Europäische und die Amerikanische Menschenrechtskonvention hinaus“[144], weil dort neben den Rechten auch Pflichten eines jeden Individuums aufgezählt werden. Sie enthält zudem kollektive Rechte wie das Recht der Völker, über ihre natürlichen Ressourcen frei zu verfügen (Art. 21 AfrC), sowie die Rechte der dritten Generation, verstanden als kollektive Rechte der Völker.[145] Meilenstein für die Einführung der AfrC war die *Resolution of Lagos* vom 07.01.1961[146], in welcher afrikanische Juristen den Wunsch nach einer nationalen Konvention zum Schutz der Menschenrechte zum Ausdruck gebracht haben.[147]

Eine ausdrückliche Pflicht des Staates, die Institution Ehe als solche aktiv zu schützen, wird indes nicht normiert. Vielmehr stellt Art. 18 AfrC ausschließlich die Familie als staatliches Schutzobjekt in den Mittelpunkt, da diese den natürlichen Kern der Gesellschaft bilde.[148] Art. 18 AfrC widmet der Familie insgesamt zwei Absätze. Im ersten Absatz trifft er eine Wertentscheidung, indem die Familie als „natürliche Einheit und Basis der Gesellschaft“ beschrieben und ihr „ein allgemeines Schutzrecht“ zuteilwird. Hieraus lässt sich eine staatliche Schutzpflicht herleiten.[149]

---

[140] Aus dem frz. *Charte Africaine des Droits de l'Homme et des Peuples*. Siehe die Fassung in deutscher Sprache in EuGRZ 1986, S. 677.
[141] Mehr über die Entstehung siehe *Okafor-Obasi*, Völkerrechtlicher Schutz der Frauen und Kinder unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Afrika südlich der Sahara, S. 127 ff.
[142] Vgl. Präambel der VerfCI-2016.
[143] *Herdegen*, Völkerrecht, S. 391.
[144] Ibid.
[145] Unter anderem zählt man als Rechte der Völker das Recht auf wirtschaftliche, soziale und kulturelle Entwicklung (Art. 22 AfrC) und das Recht auf Frieden (Art. 23 AfrC). Mehr dazu bei *Herdegen*, Völkerrecht, S. 391.
[146] *International Commission of Jurist* (ICJ), African Conference on the Rule of Law in Lagos, Nigeria vom 03. bis zum 07.01.1961 mit 194 Juristen aus 23 Ländern Afrikas. Hastrup Human Rights on Common Grounds: The Quest for Universality, S. 130. Vgl. *Rhyne*, American Bar Association Journal vol. 47, No. 7 (july 1961), S. 685.
[147] *Worku*, Entwicklungstendenzen des regionalen Menschenrechtsschutzes, die Afrikanische Charta der Rechte der Menschen und der Völker, S. 37.
[148] Art. 18 Abs. 1. AfrC.
[149] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 91.

Neben Art. 18 AfrC erteilen die Art. 27 und Art. 29 AfrC dem Einzelnen die Pflicht, der Familie zu dienen und das Gemeinwohl zu berücksichtigen. Der Einzelne trägt die Sorge für seine Familie, besonders für deren „körperliche Gesundheit". Dies beinhaltet u. a. eine medizinische Versorgung.[150] Die „seelische Gesundheit"[151] der Familie lässt sich gem. Art. 18 Abs. 1 AfrC durch Maßnahmen im Familien-, Sozial- und Steuerrecht[152] erreichen, was hier die Verantwortung des Staates einschließt.[153] Der Staat hat infolgedessen eine spezielle Fürsorgepflicht, sogar eine Gesundheitsfürsorgepflicht nach dem Wortlaut des Art. 18 Abs. 1 S. 2 AfrC. Auf der regionalen Ebene beinhaltet die Afrikanische Charta für die Rechte und das Wohlergehen des Kindes zudem weitere Vorgaben für den Familienschutz in der Elfenbeinküste (II).

II. Die Afrikanische Charta für die Rechte und das Wohlergehen des Kindes

Der Trend zum Schutz der Familie auf internationaler Ebene findet in der Afrikanischen Charta für die Rechte und das Wohlergehen des Kindes (AfrC.WK) vom 11.07.1990 Widerhall. Inhaltlich erkennt die AfrC.WK alle Rechte des Kindes an, die auch in anderen klassischen Menschenrechtskonventionen Eingang gefunden haben.[154] Wegen der Rolle der Familie als „Bewahrerin der in der Gesellschaft anerkannten Sittlichkeit und der traditionellen Werte" thematisiert dieses Abkommen den Familienschutz in Art. 18 AfrC.WK. Ferner sollen die Staaten jedem Kind ein Recht auf elterliche Betreuung gewährleisten.[155]

Die AfrC.WK ist seit dem 12.02.2009 für 45 afrikanische Staaten verbindlich und wurde von der Elfenbeinküste am 01.03.2002 ratifiziert.[156] Die AfrC.WK trägt daher auch dazu bei, dass das nationale Recht in der Elfenbeinküste den Schutz der Familie verstärkt betrachtet[157], da dies gem. Art. 1. Abs. 1 AfrC.WK eine Verpflichtung darstellt. Das ivorische Einkommensteuerrecht sollte dementsprechend diese Vorgaben umsetzen, ebenso wie die Vorgaben aus dem Maputo-Protokoll für die Rechte von Frauen in Afrika (III).

---

[150] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 92.
[151] Aus dem frz. *santé moral*.
[152] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 93.
[153] Eine andere Ansicht hat *Obasi Okafor-Obasi*. Für ihn übernehmen die afrikanischen Staaten wenig soziale Verantwortung, vgl. *Okafor-Obasi*, Völkerrechtlicher Schutz der Frauen und Kinder unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Afrika südlich der Sahara, S. 156 ff.
[154] *Geiger*, Kinderrechte sind Menschenrechte!: Kinderrechte in Deutschland, S. 110.
[155] *Okafor-Obasi*, Völkerrechtlicher Schutz der Frauen und Kinder unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Afrika südlich der Sahara, S. 336.
[156] *The African Child Policy Forum*, État de ratification et de soumission des rapports sur la Charte Africaine des Droits du Bien-être de l'Enfant (au 20 mars 2012), 15. Abschnitt.
[157] Dies gilt indirekt auch für die Ehe.

III. Das Maputo-Protokoll für die Rechte von Frauen in Afrika

Das Maputo-Protokoll gehört zu den internationalen Vereinbarungen für die Rechte von Frauen.[158] Diese Vereinbarung dient insbesondere der Festigung der Stellung der Frau, des Kindes und der Familie auf dem afrikanischen Kontinent.[159] Sie folgt der im Jahr 1986 verabschiedeten AfrC und teilt deren Bestrebung, die Menschenrechte zu fördern. Die Mitgliedsstaaten der Afrikanischen Union (AU) haben dieses Protokoll im Jahr 2003 in Maputo, der Hauptstadt von Mosambik, auf den Weg gebracht.[160]

Neben dem expliziten Verbot der weiblichen Genitalverstümmelung[161] sollen die Unterzeichnerstaaten die Frauen schützen und ihre Stellung in der Gesellschaft verbessern (Art. 5). Diese Verbesserungen drücken sich in den ökonomischen Rechten und einem Schutzauftrag des Staates, besonders für ältere Frauen[162], Frauen mit Behinderungen[163] und für Frauen mit großen sozioökonomischen Problemen aus.[164]

Am 09.03.2012 hat die Elfenbeinküste dieses Protokoll ratifiziert.[165] Das Maputo-Protokoll kann als regionale völkerrechtliche Vorgabe zum Schutz der Frauen und der Familie angesehen werden, besonders bei der Verbesserung der Stellung der Frauen in der Steuergesetzgebung. Dies ist insbesondere von großer Bedeutung, wenn Frauen alleinerziehend sind oder sich aufgrund ihres Alters oder aufgrund von Armut in einer schwierigen Situationen befinden und so zu einer finanzielle Belastung für die Großfamilie werden.

---

[158] Als kritisch wird das Protokoll bei der *Organisation Human Life International* gesehen, welche das Protokoll als Gefahr für die afrikanische Kultur und die Legalisierung der Abtreibung und der Erhöhung von deren Akzeptanz sieht. Vgl. *Vie humaine internationale*, Le protocole de Maputo, un danger Imminent, S. 9–11; *Escobar-Lemmon*/*Taylor-Robinson*, Representation: The Case of Women, S. 141; *Mihr*/*Gibney*, The SAGE Handbook of Human Rights, S. 315.

[159] Der Begriff Frau ist 146-mal in dem Übereinkommen erwähnt, während die Ehe nur 18-mal, das Kind 13-mal und die Familie 3-mal genannt wird.

[160] Das Abkommen trat 2005 in Kraft. Vgl *Escobar-Lemmon*/*Taylor-Robinson*, Representation: The Case of Women, S. 141; *Mihr*/*Gibney*, The SAGE Handbook of Human Rights, S. 315.

[161] Art. 5 Maputo Protokoll.

[162] Art. 22 Maputo Protokoll.

[163] Art. 23 Maputo Protokoll.

[164] Frauen, die im Gefängnis, krank oder obdachlos sind, sowie Frauen, die Opfer von Gewalttaten usw. geworden sind. Vgl. Art. 24 des Maputo Protokolls.

[165] *African Union*/*University of Pretoria*, Recueil de Documents Clés de l'union Africaine relatifs aux droits de l'homme, S. 555.

Abschnitt III: Schlussbemerkung zu völkerrechtlichen Vorgaben zum Ehe- und Familienschutz

Auf die Frage, inwieweit der Schutz von Ehe und Familie im Völkerrecht verankert ist, lässt sich festhalten, dass die Elfenbeinküste und Deutschland auf der internationalen Ebene durch die AEMR (Art. 12, Art. 16 Abs. 3) und den IPBPR (Art. 17 Abs. 1, Art. 23) aufgefordert bzw. verpflichtet sind, diese Institutionen zu schützen.

Auf europäischer Ebene gibt es zwei Schutzgarantien[166] und somit zwei Rechtsquellen betreffend der Ehe und Familie: die EMRK und die EU-Grundrechtecharta.[167] Zum einem soll das Familienleben gewährleistet und geschützt werden[168] und zum anderem sollen Ehe und Familie als Institutionen garantiert werden.[169] Daneben ist auch ein generelles Diskriminierungsverbot zu beachten. Hinzu kommen die klaren Anforderungen für den Ehe- und Familienschutz in der EMRK (Art. 12[170], Art. 9, Art. 33) sowie auch in Art. 16 der Europäischen Sozialcharta vom 18.10.1961.[171] Art. 8 EMRK strahlt insbesondere in das Verfahrensrecht aus[172], vor allem in das Steuerverfahrensrecht zum Schutz der Privatsphäre und des Familienlebens.[173]

Für die Elfenbeinküste findet man auf regionaler Ebene sowohl in der AfrC als auch in der AfrC.WK eine Vorgabe zum Familienschutz. Generell weicht die AfrC von anderen menschenrechtsschützenden Verträgen ab, indem sie dem Einzelnen auch Pflichten auferlegt.[174]

Neben den völkerrechtlichen Vorgaben sind auch die verfassungs- und steuerrechtlichen Vorgaben zum Schutz der Ehe und Familie bei der nationalen Gesetzgebung zu berücksichtigen (Kap. II).

---

[166] *Wolff*, EuR 2005, S. 721.
[167] Deutschland hat die EMRK am 05.12.1952 ratifiziert. Dieses Abkommen hat den Rang eines einfachen Gesetzes und gehört zusammen mit der EU-Grundrechtecharta zum verbindlichen Grundrechtskatalog der EU. Vgl. *Dörr*, in Merten/Papier (Hrsg.), Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Bd. IV, § 103, Rn. 11; *Bredemeier*, Kommunikative Verfahrenshandlungen im deutschen und europäischen, S. 583; *Pache*, Tatbestandliche Abwägung und Beurteilungsspielraum, S. 261.
[168] Art. 8 EMRK, Art. 7 EU-GRCh.
[169] Art. 12 EMRK, Art. 9 EU-GRCh.
[170] *Wolff*, EuR 2005, S. 724.
[171] Die Familie gilt in der Sozialcharta als „Grundeinheit der Gesellschaft" und ihr wird das „Recht auf angemessenen sozialen, gesetzlichen und wirtschaftlichen Schutz, der ihre volle Entfaltung zu sichern vermag" gewährt. Art. 16 der Europäischen Sozialcharta, BGBl. 1964 II, S. 1261 ff. Siehe dazu *Sudre*, Droit européen et international des droits de l'homme, Rn. 90 sowie Rn. 93 ff.
[172] Vgl. im Fall von Familiennachzug *Grabenwarter*, Europäische Menschenrechtskonvention, § 22, Rn. 45.
[173] Mehr dazu bei *Schorkopf*, in Ehlers/Becker (Hrsg.), Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, Rn. 16.
[174] *Worku*, Entwicklungstendenzen des regionalen Menschenrechtsschutzes, die Afrikanische Charta der Rechte der Menschen und der Völker, S. 31.

Kapitel II: Verfassungsrechtliche Grundlagen des Schutzes der Ehe und Familie

In Bezug auf den gesellschaftlichen Wandel von Ehe und Familie ist jede Generation dazu berufen, diese beiden Begriffe neu mit Leben zu füllen.[175] Dieser Orientierungsbedarf trägt dazu bei, dass die rechtliche Lage der Familie neu gefasst wird. In Amerika musste daher sogar die Definition der Ehe neu formuliert werden.[176] In den letzten Jahren wurde in Europa oft über die „eingetragene Partnerschaft", ihre Rechtsfolgen, das Recht zur Adoption und die Gleichstellung mit der traditionellen Ehe diskutiert. Vor Deutschland sprachen sich bereits verschiedene Mitgliedstaaten der EU wie bspw. Frankreich und England für die Möglichkeit der Eheschließung Homosexueller aus.[177]

Alle diese Veränderungen machen eine Anpassung der rechtlichen Rahmenbedingungen für das Zusammenleben von Menschen erforderlich, welche ihrerseits mit den verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen im Einklang stehen müssen. Das Grundgesetz fordert den deutschen Gesetzgeber in Art. 6 Abs. 1 GG dazu auf, Ehe und Familie zu fördern (Abschnitt I). Für die Elfenbeinküste findet sich eine vergleichbare Regelung in Art. 3 Abs. 1 und 5 der ivorischen Verfassung (Abschnitt II).

Abschnitt I: Die verfassungsrechtlichen Grundlagen zum Schutz von Ehe und Familie in Deutschland

In Deutschland sind die Merkmale der Ehe und Familie und ihr vorgeschriebener Schutz in erster Linie im Grundgesetz zu finden. Art. 6 Abs. 1 GG stellt die Familie unter den besonderen Schutz des Staates. Es wäre unverständlich, wenn eine Verfassung die Meinungsfreiheit anerkennt jedoch die Familie, die als Grundeinheit der Gesellschaft gilt, vernachlässigen würde.[178]

---

[175] *Lüscher*, Bitburger Gespräche 2001, S. 15 ff.; *Schulz*, ZRP 2001, 477 ff.; *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, S. 420; *Leisner-Egensperger*, FR 2010, S. 865.

[176] Die Ehe soll eher als Beziehung zwischen zwei Menschen definiert werden. Siehe Gesetz zur Verteidigung der Ehe (*Defense of Marriage Act*), Urteil zum Defense of Marriage Act, 26. 2013 siehe Supreme Court Decision in Hollingsworth v. Perry, Nr. 12-144, Decided June 26, 2013, S. 3 ff. Vgl. *Coolidge*, Die Frage der Ehe: Einführung zum aktuellen geschichtlichen Hintergrund, 1. Absatz ff. Für Deutschland siehe *Schwab*, Familienrecht, Rn. 35a.

[177] Siehe für Frankreich das Gesetz Nr. 2013-404 vom 17.05.2013, sog. Ehe für alle, aus dem frz. *loi pour le mariage pour tous*. Vgl. für England den *Same Sex Couples Act* vom 17.07.2013.

[178] *Kirchhof*, Ess. Gespr. 1986, S. 140.

Die demografischen Veränderungen und die wachsende Zahl von Rentnern „verstärken den Druck auf den Steuerstaat“, dieser Entwicklung entgegenzuwirken.[179] Mehr denn je wird sich auf Art. 6 Abs. 1 GG berufen, um Vorschläge und Lösungswege für die derzeitige Situation zu finden. Bei der Normsetzung im Steuerrecht muss der deutsche Gesetzgeber Art. 6 Abs. 1 GG als vorrangiges Recht stets im Blick behalten. Deswegen ist es an dieser Stelle geboten, die Entstehungsgeschichte des Art. 6 Abs. 1 GG darzulegen (A). Danach wird auf dessen Schutzobjekt (B), Schutzinhalt (C) und Schutzwirkung (D) näher eingegangen.

A- Die Entstehungsgeschichte des Art. 6 Abs. 1 GG

Historisch betrachtet wird angenommen, dass Art. 119 der Weimarer Reichsverfassung (WRV) als Inspiration für den aktuellen Art. 6 Abs. 1 GG gedient hat (I). Dieser gilt weiterhin als Rechtsnorm i. S. der klassischen Grundrechte (II).

I. Art. 6 Abs. 1 GG: Eine andere Fassung des Art. 119 WRV

Art. 6 Abs. 1 GG beruht auf einem Antrag der CDU, welche ihrerseits Vorschläge der katholischen und protestantischen Kirche einbezogen hat.[180] Vorläufer des Art. 6 Abs. 1 GG sind § 150 Abs. 1 der Paulskirchen-Verfassung von 1849[181] und Art. 19 der Preußischen Verfassung von 1850, welche die Zivilehe einführte. Der aktuelle Art. 6 Abs. 1 GG ist vom zweiten Abschnitt[182] der WRV vom 11.08.1919 abgeleitet.[183]

Art. 119 WRV privilegierte die Ehe[184] wegen ihres Potentials zur Fortpflanzung.[185] Der Grundgesetzgeber hat die Formulierung von Art. 6 Abs. 1 GG im Vergleich zu Art. 119 Abs. 1 WRV kürzer gefasst (28 Wörter bei der WRV gegenüber elf im GG). Dies hatte aber nicht zum

---

[179] *Ullmann*, APuZ 2013, S. 8.

[180] Und dies mit geringfügigen Änderungen, vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (73); *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 10–11; *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 48.

[181] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 1.

[182] Dieser Abschnitt betrifft das Gemeinschaftsleben.

[183] Vgl. zur Entstehungsgeschichte *Robbers*, in von Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 1–5; *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 2; *Burgi*, in Friauf/Höfling (Hrsg.), Berliner Kommentar zum GG, Art. 6 Abs. 1, Rn. 7; *Umbach*, in Umbach/Clemens (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn 6–13; *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9 Rn. 1.

[184] Der Art. 119 WRV lautet: „(1) Die Ehe steht als Grundlage des Familienlebens und der Erhaltung und Vermehrung der Nation unter dem besonderen Schutz der Verfassung. Sie beruht auf der Gleichberechtigung der beiden Geschlechter. (2) Die Reinerhaltung, Gesundung und soziale Förderung der Familie ist Aufgabe des Staats und der Gemeinden. Kinderreiche Familien haben Anspruch auf ausgleichende Fürsorge. (3) Die Mutterschaft hat Anspruch auf den Schutz und die Fürsorge des Staats“.

[185] Für die Geschichte besonders wichtig waren Art. 150 der Paulskirchen-Verfassung von 1848/49, Art. 19 der preußischen Verfassung von 1850 und Art. 30 der Verfassung der DDR von 1949. Mehr dazu bei *Robbers*, in von Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 1–5.

Ziel, den Wirkungsbereich der Schutznorm zu mindern.[186] Der Zweck bestand vielmehr darin, die Formulierung allgemeiner zu halten und dadurch „eine einseitige Festlegung jeder Art zu vermeiden“[187]. Nach herrschender Lehre wurde hauptsächlich die Ansicht vertreten, dass nach 1945 die Formulierung des Art. 119 Abs. 1 WRV als nationalsozialistischer Sprachstil aufgefasst wurde, weswegen sie nicht wortwörtlich ins Grundgesetz übernommen wurde.[188] Damit wollte man einer Rückkehr des nationalsozialistischen Gedankenguts vorbeugen, denn das NS-Regime hatte viele familienfreundliche Regelungen getroffen, um die Familie leichter instrumentalisieren zu können.[189]

Der Verfassungsgeber hat im Art. 6 GG selbst keine Definition von Ehe und Familie[190] vorgesehen und auch keine Angabe über den Schutzinhalt gemacht.[191] Die Ausgestaltung sollte in der Kompetenz des Gesetzgebers und der Rechtsprechung stehen. Diese stellten die Familie als natürliche Folge der Ehe dar[192] und interpretieren Art. 6 Abs. 1 GG als Rechtsnorm i. S. der klassischen Grundrechte[193] (II).

II. Art. 6 Abs. 1 GG: Eine Rechtsnorm i. S. der klassischen Grundrechte

Die verfassunggebende Versammlung hat der Ausdruck „die Ehe als Grundlage des Familienlebens“ aus Art. 119 Abs. 1 WRV nicht in das Grundgesetz übernommen.[194] Damit wollte man das Recht auf Freiheit gewährleisten.[195] Die verfassunggebende Versammlung hatte damals nicht „direkt“ alternative Lebensformen in Betracht gezogen. Aber die „Nicht-Übernahme“ des Ausdrucks „Ehe als Grundlage des Familienlebens“ ließ es offen, in Zukunft

---

[186] *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 2; vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (73).

[187] *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 1; *Robbers*, in von Mangoldt/Klein (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 1.

[188] *Roellecke*, NJW 2002, S. 2539; *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 2.

[189] Mehr dazu bei *Sipos*, Familie im Nationalsozialismus, S. 5 sowie S. 14; *Tippach*, Familie im Nationalsozialismus – zwischen Idealbild und Realität, Jahresarbeit, S. 5–7; *Schmitz-Berning*, Vokabular des Nationalsozialismus, S. 679; *Berger*, Die Familie zur Zeit des Nationalsozialismus, S. 9; *Umbach*, in Umbach/Clemens (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 8; vgl. auch BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (71 – 81).

[190] *Von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 2.

[191] Die Versammlung war sicherlich durch diese konservative Ansicht geprägt, da es für alle Teilnehmer klar war, dass Ehe und Familie miteinander gekoppelt sind. Die gesellschaftliche Zustimmung zur Homosexualität und dem sog. dritten Geschlecht waren damals noch unbekannt.

[192] *Coester-Waltjen*, in von Münch/Kunig, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 4.

[193] Vgl. *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 26 ff.

[194] *Badura*, Staatsrecht, S. 194. Vgl. *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 212; *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 5 ff. sowie Rn. 26 ff.*; Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 26.

[195] Vgl. *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 212; *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 5 ff., sowie Rn. 26 ff.; *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 4.

andere Lebensformen unter den Schirm der Verfassung nehmen zu können. Dies bezieht sich auch auf Menschen, die eine Familie gründen möchten, ohne die Ehe einzugehen. Demnach hat ein genereller Schutz des Familienlebens i. V. m. dem Recht auf Selbstbestimmung Priorität vor dem allgemeinen Eheschutz.[196] Daher ist Art. 6 Abs. 1 GG als eine wertentscheidende Grundsatznorm für das gesamte Ehe- und Familienrecht anzusehen.[197] Art. 6 Abs. 1 GG bildet eine Garantie für ein zukunftsoffenes Recht, befreit von „der rassistischen Perversion" die z. B. in der NS-Zeit mit dem damaligen Aufruf zum Antisemitismus, Rassenhass und Kriegsbegeisterung vorherrschend war.[198]

Der CDU-Abgeordnete und Ausschussvorsitzende im Parlamentarischen Rat[199] Hermann von Mangoldt betonte, dass die Entfaltung der Persönlichkeit eine Übereinstimmung mit dem Kern der Menschenrechte voraussetzt und eine Entfaltung der Ehe und Familie wiederum einen Verfassungsschutz benötigt[200], besonders weil „Ehe, Familie und das Erziehungsrecht Gegenstand internationaler Abkommen sowie Erklärungen zum Schutze der Menschenrechte sind"[201].

Der Parlamentarische Rat hat sich am Ende für die noch heute gültige Formulierung entschieden, um die Eigenständigkeit und die Selbstverantwortlichkeit des Menschen zu fördern.[202] Mit der Wiedervereinigung Deutschlands wurde das Grundgesetz in seinen grundsätzlichen Werten aber auch in einzelnen Bestimmungen auf eine Bewährungsprobe gestellt.[203] In der unmittelbaren Folge kam es indes zu keinen maßgeblichen Änderungen des Art. 6 GG, da diese in dieselbe Richtung wie Art. 16 der UN-Erklärung der Menschenrechte geht und die Eheschließungsfreiheit garantiert. Deswegen ist Art. 6 GG als Grund- und Menschenrecht zu sehen.[204]

---

[196] Es handelt sich um ein klassisches Grundrecht. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (71). Vgl. *Frowein*, NVwZ 2002, S. 29 ff.
[197] BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (71).
[198] *Berger*, Die Familie zur Zeit des Nationalsozialismus, S. 9; *Sipos*, Familie im Nationalsozialismus, S. 5 sowie S. 14; *Tippach*, Familie im Nationalsozialismus – zwischen Idealbild und Realität, Jahresarbeit, S. 5–7; *Schmitz-Berning*, Vokabular des Nationalsozialismus, S. 679; vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (71).
[199] Als Kompromiss im Parlamentarischen Rat war Art. 6 Abs. 1 GG das Ergebnis vieler Auseinandersetzungen zwischen den Positionen der CDU und FDP einerseits und denen der SPD andererseits. Sehr lange wurde über Themen wie die Aufnahme des Ehe- und Familienschutzes in das Grundgesetz und die Gleichstellung des unehelichen Kindes diskutiert. Mehr zu der Entstehung des GG bei *Feldkamp*, Der Parlamentarische Rat 1948–1949, S. 128 ff.; *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 1 ff., *Umbach*, in Umbach/Clemens (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 9 ff.
[200] Vgl. *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 10–11.
[201] *Tettinger*, Ess. Gespr. 2001, S. 133 ff.
[202] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (71).
[203] Vgl. *Siebel*, in von Alemann/Loss/Vowe (Hrsg.), Politik: Eine Einführung, 1994, S. 149.
[204] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 26 ff.

Das BVerfG erklärte im Jahr 1987, dass „bei der Auslegung des Grundgesetzes […] auch Inhalt und Entwicklungsstand der Europäischen Menschenrechtskonvention in Betracht zu ziehen“[205] sind. Danach schützt Art. 6 Abs. 1 GG nicht nur „im Interesse der individuellen Freiheit der Ehepartner und Familienangehörigen, sondern ebenso um die Freiheit des Einzelnen in der gelebten Gemeinschaft und um den Erhalt dieser Gemeinschaft zu gewährleisten“[206].

B- Schutzobjekt des Art. 6 Abs. 1 GG

Die Institutionen Ehe und Familie sind nach dem Wortlaut des Art. 6 Abs. 1 GG die einzigen Schutzobjekte dieses Textes. Fraglich ist, ob die nichtehelichen Lebensgemeinschaften und die eingetragene Lebenspartnerschaft in den Schutzbereich einbezogen werden könnten.

Nach dem Wortlaut des Art. 6 Abs. 1 GG stehen nur Ehen und Familien unter Schutz. Es ist daher dogmatisch sauber, eine dualistische Institutsgarantieanzunehmen[207], die keine Ausdehnung zulässt. Nachfolgend wird die substanzielle Auslegung[208] des Schutzobjekts des Art. 6 Abs. 1 GG geprüft. Die Schutzobjekte von Art. 6 Abs. 1 GG sind dann *stricto sensu* und exklusiv die verfassungskonforme Ehe (I) und Familie (II). Im Folgenden wird auch auf die Frage der Anwendbarkeit der Begriffe Ehe und Familie auf die bestehenden eingetragenen Lebenspartnerschaften (III) sowie auf die nichtehelichen Lebensgemeinschaften (IV) eingegangen.

I. Der Begriff der Ehe

Im Art. 6 Abs. 1 GG ist die Ehe nicht als „Grundlage des Familienlebens und des Erhalts der Nation“[209] wie noch im Art. 119 Abs. 1 der WRV definiert. Wie bereits erwähnt, definiert das Grundgesetz die Ehe nicht selbst.[210] Die Institution Ehe i. S. des Grundgesetzes wird als „frei eingegangene Lebensgemeinschaft von Mann und Frau, die auf Dauer begründet wird und durch bestimmte gegenseitige Rechte und Pflichten […] bestimmt ist“[211], interpretiert. Das

---

[205] Das BVerfG betonte: „[…] sofern dies nicht zu einer Einschränkung oder Minderung des Grundrechtschutzes nach dem Grundgesetz führt“, vgl. BVerfG, Beschluss vom 26.03.1987 – 2 BvR589/79, 740/81 und 284/85, BVerfGE 74, 358 (370).

[206] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.05.1987 – 2 BvR1226/83, 101, 313/84, BVerfGE 76, 1 (45). Vgl. *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, S. 421.

[207] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 43 ff. Vgl. *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 215.

[208] Mehr über die substanzielle oder funktionale Auslegung des Schutzgebots bei *Badura*, in Maunz/Dürig, Art. 6 GG, Rn. 38–39a.

[209] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 4–5. Vgl. *Schmidt*, Familienrecht, S. 12; *von Münch*, in HdbVerfR 1994, § 9, Rn. 5.

[210] Vgl. *Schwab*, Familienrecht, Rn. 10 ff.

[211] *Badura*, Staatsrecht, S. 194; vgl. *Tettinger*, Ess. Gespr. 2001, S. 133 ff.

BVerfG hat in seiner Rechtsprechung die Ehe als Vereinigung eines Mannes und einer Frau, die auf Dauer angelegt ist, ausgelegt.[212] Dieser Ehebegriff des BVerfG strahlt in die Vorschriften der §§ 1297 ff. BGB zur bürgerlichen Ehe aus.[213] Die Ehe als Kernbereich des Familienrechts setzte bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur „Ehe für alle" die Verschiedengeschlechtlichkeit der Eheleute voraus.[214] Diese Bedingung ist nunmehr hinfällig, da seit dem 01.10.2017 auch gleichgeschlechtliche Paare heiraten können (1). Die Ehe setzt – ungeachtet des Geschlechts der Partner – die Einigung vor einem Standesbeamten voraus (2). Sie wird nach dem Prinzip der Eheschließungsfreiheit organisiert (3) und prinzipiell unauflösbar, monogamisch und zwischen Erwachsenen geschlossen (4). Inwieweit die Ehe auch auf Transsexuelle angewendet werden sollte, wird danach erörtert (5).

1) Die Frage der Verschiedengeschlechtlichkeit in der Ehe

Die Verschiedengeschlechtlichkeit der Ehegatten war in Deutschland bis zum 01.10.2017 eine zwingende Voraussetzung (a). Gleichgeschlechtliche Paare konnten seit dem 01.08.2001 lediglich eine Lebenspartnerschaft nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz (LPartG) eingehen. Ab dem 01.10.2017 wurde die Verschiedengeschlechtlichkeit durch das Gesetz zur „Ehe für alle" aufgehoben (b).

a- Die vormalige Voraussetzung der Verschiedengeschlechtlichkeit

Das Kriterium der Geschlechtsverschiedenheit warf nach alter Rechtslage die Frage nach einer Beischlafpflicht in der Ehe auf, welche indes als solche nicht anerkannt wurde.[215] Gleiches galt für eine aus der Verschiedengeschlechtlichkeit abgeleitete Pflicht, Kinder zu zeugen. Denn derartige einklagbare Pflichten griffen zu stark in die Freiheitsrechte der Eheleute ein. Auch nach Ansicht des BVerfG ist die sexuelle Beziehung kein zwingendes Merkmal für die Ehe.[216]

---

[212] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 14.11.1984 – 1 BvR 14, 1842/82, BVerfGE 68, 257 (268); *Antoni*, in Hömig/Wolff (Hrsg.), GG Handkommentar, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 5.
[213] Vgl. *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, Rn. 1 ff.
[214] Ibid.
[215] *Duncker*, Gleichheit und Ungleichheit in der Ehe: Rechtsgeschichte und Geschlechterforschung, S. 243; *Herzberg*, Die Unterlassung im Strafrecht und das Garantenprinzip, S. 15; *Möhle*, Ehekonflikte und sozialer Wandel: Göttingen 1740–1840, S. 176; *Roth*, in MüKoBGB, § 1353, Rn. 41.
[216] Für eheähnliche Gemeinschaften vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.10.1970 – 1 BvR 409/67, BVerfGE 29, 166 (176); BVerfG, Beschluss vom 30.11.1982 – 1 BvR818/81, BVerfGE 62, 323 (331). Mehr dazu vgl. *Schwab*, Familienrecht, Rn. 64 ff.; *Schmidt*, Familienrecht, S. 24 ff.; *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 220.

Gleichwohl bleibt selbige – nach altem Verständnis – Ausdruck der Ehe als Geschlechtsgemeinschaft.[217]

Demzufolge war anerkannt, dass die Ehe (und seit dem 01.10.2017 die Homosexuellen-Ehe) eine geistige, seelische und körperliche Beziehung darstellt.[218] Die Ehe sollte damals zwischen einem Mann und einer Frau unter Beachtung der §§ 1310 ff. BGB geschlossen werden.[219] In der aktuellen Rechtslage entfällt in Deutschland gem. § 1353 BGB n. F. die Geschlechterunterschiedlichkeit. Unter den Ehebegriff fallen zudem sowohl die in Scheidung befindliche Ehe, die sog. hinkende Ehe, als auch die „Scheinehe", nicht aber die geschiedene Ehe und die „wilde Ehe"[220].

Homosexuelle Paare hatten in Deutschland mit Inkrafttreten des sog. Lebenspartnerschaftsgesetzes am 01.08.2001 die Möglichkeit, sich zu verpartnern.[221] Dies war als einzige Alternative zur Ehe im Zeitraum 01.08.2001 bis zum 30.09.2017.[222]

Die frühere Bundesregierung, bestehend aus den Parteien CDU/CSU und SPD, hatte in ihrem Koalitionsvertrag vorgesehen, dass die „Ehe für alle" in der 18. Legislaturperiode[223] verabschiedet werden sollte.[224] Aufgrund der bereits erwähnten Sensibilität für dieses Thema hob die Bundeskanzlerin, Frau Dr. Merkel, für die Abstimmung im Bundestag den Fraktionszwang auf. Der Gesetzentwurf wurde schließlich mit 393 Ja-Stimmen[225] am 30.06.2017 angenommen.[226] Dies führte zur Aufhebung der Verschiedengeschlechtlichkeit (b).

---

[217] *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, Rn. 7
[218] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 49 sowie Rn. 51.
[219] *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, Rn. 1 ff.
[220] Es handelt sich um einen umgangssprachlichen Ausdruck, der sich auf zwei Menschen bezieht, die unverheiratet in einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft leben. Vgl. *Fernandez Bravo*, Lire entre les lignes: l'implicite et le non-dit, S. 53; *Peuckert*, Familienformen im sozialen Wandel, S. 69.
[221] Vgl. *Schwab*, Familienrecht, Rn. 2, Rn. 1022–1053. Mehr dazu vgl. Teil I, Kap. II, B VI. 1, a- Historischer Abriss zur Stellung der homosexuellen Lebenspartnerschaft in Deutschland.
[222] Für eine historische und soziologische Entwicklung der männlichen Homosexualität in Deutschland vgl. *Bleibtreu-Ehrenberg*, Homosexualität. Die Geschichte eines Vorurteils, S. 297 ff. Siehe auch die Stellung der Homosexualität im Nationalsozialismus bei *Eschebach*, Homophobie und Devianz. Weibliche und männliche Homosexualität im Nationalsozialismus, S. 21 ff. Mehr dazu *Holzer*, Paris Berlin Magazin 2013, S. 35. *Speit*, Bürgerliche Scharfmacher: Deutschlands neue rechte Mitte – von AfD bis Pegida, S. 68.
[223] Die 18. Legislaturperiode begann nach der Bundestagswahl 2013 mit der Verabschiedung des Koalitionsvertrags am 27.11.2013.
[224] Vgl. Koalitionsvertrag der 18. Legislaturperiode vom 27.11.2013, S. 74.
[225] 226 Abgeordnete votierten mit Nein und vier enthielten sich der Stimme. Vgl. *Deutscher Bundestag*, Mehrheit im Bundestag für die „Ehe für alle", 1. Absatz ff.
[226] Vgl. die Zusammenfassung der Debatte im *Deutscher Bundestag*, Mehrheit im Bundestag für die „Ehe für alle", 1. Absatz ff.

b- Aufhebung der Verschiedengeschlechtlichkeit durch das Gesetz zur „Ehe für alle“ ab dem 01.10.2017

Ändern sich Konventionen und Lebensweisen in der Gesellschaft sollte der demokratisch gewählte Gesetzgeber, welcher seine Legitimation aus dem Votum der Bürger bezieht, diesen Änderungen entsprechend Rechnung tragen. Dass sich das Verständnis der Ehe in der Mehrheit der Bevölkerung Deutschlands gewandelt hat, ließ sich vor der Abstimmung im Bundestag am 30.06.2017 nicht mehr ernsthaft bezweifeln.[227] Bereits zuvor wurde die damals noch potenzielle Gesetzesänderung in der Literatur als Wegweiser zur Modernisierung des deutschen Eherechts bezeichnet.[228] Angestoßen wurde dieser Wandel in Deutschland durch die Emanzipationsbewegung sowie der Lesben- und Schwulenbewegung, welche in den 1960er-Jahren einen starken Schub bekommen haben.[229]

Im Zuge der Aufhebung des Merkmals der Verschiedengeschlechtlichkeit wurde auch § 1353 Abs. 1 S. 1 BGB wie folgt neu gefasst: „Die Ehe wird von zwei Personen verschiedenen oder gleichen Geschlechts geschlossen“. Zeitgleich mit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur „Ehe für alle“ wurde die Möglichkeit, eine Lebenspartnerschaft einzugehen, abgeschafft.[230] Bestehende Lebenspartnerschaften können gem. § 20a S. 3 LPartG durch beiderseitige Erklärung vor einem Standesbeamten in eine Ehe umgewandelt werden. Eine Pflicht hierzu besteht indes nicht.

Gleichwohl gibt es in Deutschland nicht nur Befürworter der gleichgeschlechtlichen Ehe. Dreh- und Angelpunkt der Auseinandersetzung im Zusammenhang mit der Öffnung der Ehe war und ist die Frage der materiellen Verfassungsmäßigkeit einer solchen gesetzgeberischen Entscheidung. In seiner bisherigen Rechtsprechung hat das BVerfG die Verschiedengeschlechtlichkeit als wesentliches Merkmal der Ehe vorausgesetzt, aber auch ausgeführt, dass dieses Verständnis verfassungsrechtlich nicht in Stein gemeißelt ist.[231] Hieran knüpfen auch die Befürworter der „Ehe für alle“ an, indem sie u. a. vortragen, dass Art. 6 Abs.1

---

[227] *Ipsen*, NVwZ 2017, S. 1098; *Bruns*/*Beck*, MDR 1991, S. 833; *Beck*, FPR 2010, S. 225.
[228] *Beck*/*Tometten*, DÖV 2016, S. 586.
[229] Der Ursprung der Frauenbewegung und der Emanzipationsbewegung ist schon Ende des 19. Jahrhunderts zu finden. Vgl. *Kämpe*, Aspekte des Demokratiediskurses der späten 1960er-Jahre, S. 293; *Ludwig*, Zwischen Schutz des Lebens und Emanzipation der Frau, S. 53; *Spory*, Familie im Wandel, S. 162; *Bauer*, in Schmelzer (Hrsg.), Gender Turn: Gesellschaft jenseits der Geschlechternorm, 2013, S. 64.
[230] Art. 3 Abs. 3 des Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 20.07.2017, BGBl. I, S. 2788.
[231] BVerfG, Beschluss vom 17.07.2002 – 1 BvF 1/01, Rn. 80, 98, 107, BVerfGE 105, 313 (345). Vgl. EGMR, Urteil vom 26.10.2017 – 28475/12 (Ratzenböck und Seyd/Österreich – NZFam 2018, S. 15), wo der EGMR die Verschiedengeschlechtlichkeit als wesentliches Merkmal der Ehe anerkannte, um den Ausschluss verschiedengeschlechtlicher Paare von der österreichischen eingetragenen Partnerschaft als keinen Verstoß gegen das Diskriminierungsverbot einstufen zu können. Vgl. *Blome*, NVwZ 2017, S. 1658; *von Coelln*, NJ 2018, S. 1; *Löhnig*, NZFam 2017, S. 977.

GG gerade keine Definition des Ehebegriffs enthalte.[232] Gegenstimmen der Verfassungsrechtslehre hingegen verteidigen immer noch Ihre Ansicht, dass die im Grundgesetz normierte Ehe von einer nötigen Verschiedengeschlechtlichkeit ausgehe.[233] Die Einführung der „Ehe für alle“ müsste daher zur Verfassungsänderung führen.[234] Diese Ansicht teilte der damalige Bundesjustizminister Heiko Maas noch im Jahr 2015, bevor er seine Meinung änderte.[235]

Durch das Gesetz zur „Ehe für alle“ wurde der „Rechtsbegriff Ehe“ auf Homosexuelle erweitert. Eine Benachteiligung bzw. Belastung des einzelnen Bürgers ist aber nicht die Folge, sodass eine Individualverfassungsbeschwerde keine Aussicht auf Erfolg hätte. Die Überprüfung durch das BVerfG kann auf dem Wege der abstrakten Normenkontrolle gem. Art. 93 Abs.1 Nr. 2 GG auf Antrag der Bundes- oder einer Landesregierung oder eines Viertels der Mitglieder des Bundestags erfolgen.[236] So ließe sich klären, ob der gesellschaftliche Wandel in Deutschland zum Eheverständnis auch von einem Verfassungswandel begleitet wird. Eine potenzielle Entscheidung aus Karlsruhe zur materiellen Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes zur „Ehe für alle“ gilt es daher abzuwarten.[237] Zum jetzigen Zeitpunkt ist aus politischen Gründen mit einem Antrag der Bundesregierung allerdings nicht zu rechnen. Das BVerfG wird sich gleichwohl über kurz oder lang mit der Frage der Verfassungskonformität des Gesetzes zur „Ehe für alle“ beschäftigen müssen.[238] Sollte das BVerfG die Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz bestätigen, schlösse es sich den ausländischen Kollegen aus 21 Ländern an, welche bereits die Öffnung der Ehe als verfassungsrechtlich geboten erachten.[239] Unverändert bleibt aber die nötige Vorrausetzung der Einigung durch einen Vertrag vor einem Standesbeamten (2).

---

[232] *Ipsen*, NVwZ 2017, S. 1096.
[233] *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, Rn. 4; *Badura*, in Maunz/Dürig, Art. 6 GG, Rn. 42; *Brosius-Gersdorf* in Dreier (Hrsg.), Art. 6 GG, Rn. 49; *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 4; *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, Rn. 3; *Schwab*, Familienrecht, Rn. 35a. Dazu noch *Tettinger*, NJW 2001, S. 1013; *Muscheler*, Das Recht der Eingetragenen Lebenspartnerschaft, S. 24 sowie S. 41.
[234] *Ipsen*, NVwZ 2017, S. 1099.
[235] Der damalige Bundesjustizminister Heiko Maas vertritt jetzt die Ansicht, dass eine Verfassungsänderung nicht erforderlich sei. Vgl. *Stempfle*, Gleichstellung von Lesben und Schwulen Maas will für "Ehe für alle" kämpfen, 1. Absatz ff. Vgl. *Wollenschläger/Coester-Waltjen*, Ehe für Alle: Die Öffnung der Ehe für gleichgeschlechtliche Paare, S. 108.
[236] *Ipsen*, NVwZ 2017, S. 1099. Aus dem politischen Diskurs folgte, dass Bayern nicht gegen die „Ehe für alle“ klagen will, vgl. *Bayerische Staatsregierung*, Bericht aus der Kabinettssitzung vom 6. März 2018, 1. Absatz ff.
[237] *Ipsen*, NVwZ 2017, S. 1098; *Schimmel*, Eheschließungen gleichgeschlechtlicher Paare, S. 189.
[238] *Beck*/*Tometten*, DÖV 2016, S. 587.
[239] Ibid.

2) Die Einigung durch einen Vertrag vor einem Standesbeamten

In deutschen wie auch ivorischen Recht ist die kirchliche Eheschließung irrelevant für die juristische Wirksamkeit der Ehe. Ausschließlich die vor dem Standesbeamten abgegebene Erklärung und die Eintragung der Ehe in das Eheregister gem. § 1310 BGB sind von Relevanz, d. h. rechtlich maßgeblich ist nur die bürgerliche Eheschließung.[240]

Wirksamkeitsvoraussetzungen sind die Ehemündigkeit, welche gem. § 1303 Abs. 1 BGB mit Eintritt der Volljährigkeit besteht, sowie das Fehlen von gesetzlichen Ehehindernissen.[241] Die Verlobten sollen vor dem Standesbeamten persönlich bei gleichzeitiger Anwesenheit erklären, die Ehe miteinander eingehen zu wollen (§§ 1310–1312 BGB). Dies dient der Rechtsklarheit und der Publizität.[242] Zudem ist die Ehe Ausdruck der Willensübereinstimmung beider Partner.[243] Der Staat soll den ungehinderten Zugang zur Ehe garantieren und ist zu Beginn der Ehe durch den Standesbeamten und im Fall einer Scheidung durch einen Richter auch in deren Ende involviert.[244] Eine Auflösung der Ehe gem. § 1314 BGB i. V. m. § 1564 BGB ist in der Tat nur durch ein gerichtliches Urteil möglich, vorausgesetzt, die Ehe ist gescheitert.[245] In Deutschland beruht die Eheschließung vor dem Standesbeamten auf dem Prinzip der Eheschließungsfreiheit. Diese Freiheit wird im Rahmen der Ehehindernisse ausgeübt (3).

3) Eheschließungsfreiheit und Ehehindernis

Die Einigung der Ehegatten lässt sich von der Eheschließungsfreiheit ableiten. Diese beinhaltet auch das Recht, den Partner selbst auszuwählen.[246] Die einzigen Ausnahmen bilden die

---

[240] BVerfG, Beschluss vom 07.10.1970 – 1 BvR 409/67, BVerfGE 29, 166 (176); BVerfG, Beschluss vom 30.11.1982 – 1 BvR818/81, BVerfGE 62, 323 (331); vgl. *Schwab*, Familienrecht, Rn. 64 ff.; *Schmidt*, Familienrecht, S. 24 ff.; *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 220. Für die Elfenbeinküste siehe Art. 20 des Gesetzes Nr. 64-381 vom 07.10.1964; *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 198 ff.; *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 273 ff.

[241] Vgl. die Eheverbote nach § 1306 BGB; *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, Rn. 3 ff.

[242] *Von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 9.

[243] BVerfG, Beschluss vom 30.11.1982 – 1 BvR 818/81, BVerfGE 62, 323 (331); BVerfG, Beschluss vom 07.10.1970 409/67, BVerfGE 29, 166 (176).

[244] BVerfG, Beschluss vom 07.10.1970 – 1 BvR 409/67, BVerfGE 29, 166 (175).

[245] Vgl. die Härteklausel aus § 1568 BGB, wenn eine Ehe nicht geschieden werden kann, um die Kinder und die Ehegatten zu schützen, bspw. bei schwerwiegenden wirtschaftlichen Folgen oder bei besonderer psychischer Belastung eines todkranken Ehegatten; vgl. *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, Rn. 1 ff.

[246] Das BVerfG betont den „freien Entschluss von Mann und Frau“, vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.10.1970 – 1 BvR 409/67, BVerfGE 29, 166 (176); BVerfG, Beschluss vom 04.05.1971 – 1 BvR 636/68, BVerfGE 31, 58 (67). Dazu BVerfG, Beschluss vom 04.05.1971 – 1 BvR 636/68, BVerfGE 31, 58 (82 ff.). Siehe auch *Antoni*, in Hömig/Wolff (Hrsg.), GG Handkommentar, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 8.

Ehehindernisse[247] wie z. B. im Fall der Geschwistern- oder Verwandtenehe.[248] Was heute eine Selbstverständlichkeit ist, war in Europa bis zum 16. Jahrhundert und in manchen Regionen Afrikas heute noch weit verbreitet.[249] Die Partner wurden früher meist von der Familie ausgewählt, häufig spielten dabei sozialwirtschaftliche oder machtpolitische Gründe (z. B. bei den europäischen Königshöfen) oder die Religionszugehörigkeit eine nicht unterzuordnende Rolle.[250]

Die allgemeine Eheschließungsfreiheit wird beim Vorliegen besonderer Gründe, die im Wesen der Ehe, dem Allgemeininteresse oder dem Schutz des anderen Ehegatten gründen, eingeschränkt.[251] Aufgrund des Rechts, die Ehe frei einzugehen, ist eine Zölibatsklausel im öffentlichen Dienst für Polizeibeamte oder Lehrerinnen verfassungswidrig.[252] Ungültig ist auch die Ebenbürtigkeitsklausel.[253] Die in den §§ 1306 ff. BGB normierten Eheverbote, wie z. B. bei bereits bestehender Ehe oder Blutsverwandtschaft[254], stellen eine weitere Beschränkung der Eheschließungsfreiheit dar. Nichtsdestotrotz ist die Ehe in Deutschland prinzipiell unauflösbar, monogam und nur zwischen Erwachsenen möglich (4).

4) Prinzip der Unauflösbarkeit, Monogamie und Erwachsenenehe

§ 1353 Abs. 1 BGB normiert den Grundsatz der Lebenslänglichkeit der Ehe „auf Lebenszeit geschlossen“[255]. Diese Idee war ursprünglich theologisch begründet und zielte auf die Säkularisierung der Ehe ab.[256] Die Ehe als unauflösbar oder als unantastbar zu bezeichnen[257], stellt eine Beschränkung der Selbstbestimmung dar und nimmt nicht zur Kenntnis, dass diese

---

[247] Vgl. §§ 1306 – 1308 BGB; *Battes*, Eherecht, S. 92 ff.; *Palandt*/*Brudermüller*, § 1307 BGB, Rn. 1 ff.
[248] Gem. § 1307 BGB i. V. m. § 1589 Abs. 1 S. 1 BGB ist die Ehe zwischen Verwandten in gerader Linie verboten. Vgl. *Palandt*/*Brudermüller*, § 1307 BGB, Rn. 1 ff.; *Battes*, Eherecht, S. 92 ff.
[249] *Rees*, Katholische Kirche im neuen Europa, S. 565; *Reinhard*, Lebensformen Europas: eine historische Kulturanthropologie, S. 79.
[250] *Von Greyerz*, Religion und Kultur: Europa 1500–1800, S. 184; *Schorn-Schütte*, Geschichte Europas in der Frühen Neuzeit: Studienhandbuch 1500–1789, S. 23–24; *Rouche*, Mariage et sexualité au Moyen Age: accord ou crise, S. 88; *Horowski*, Das Europa der Könige: Macht und Spiel an den Höfen des 17. und 18. Jahrhunderts, S. 219 ff.
[251] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 04.05.1971 – 1 BvR 636/68, BVerfGE 31, 58 (67 ff.).
[252] Über Vereinbarungen von Zölibatsklauseln vgl. BAG, Urteil vom 10.05.1957 – 1 AZR 249/56, NJW 1957, 1688. Eine Ausnahme wird im Bereich der Kirche anerkannt, siehe bei *Koch*, in MüKoBGB, Einleitung, Rn. 213; *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 27.
[253] Hier handelt es sich um eine testamentarische Klausel, wonach die Erbeinsetzung an die Abstammung aus einer adligen bzw. ebenbürtigen Familie geknüpft wird, vgl. BVerfG, Beschluss vom 22.03.2004 – 1 BvR 2248/01, NJW 2004, S. 2011; *Koch*, in MüKoBGB, Einleitung, Rn. 213.
[254] Vgl. *Strätz*, in Staudingers Kommentar zum BGB, § 1307 BGB, Rn. 4.
[255] § 1353 Abs. 1 BGB. Vgl. Strätz, in Staudingers Kommentar zum BGB, § 1307 BGB, Rn. 4.
[256] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 33 ff.; *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, Rn. 3 ff.
[257] BVerfG, Beschluss vom 28.02.1980 – 1 BvR 136/78, BVerfGE 53, 224 (245).

Gemeinschaft scheitern kann.[258] Das dies zudem nicht den tatsächlichen Gegebenheiten in Deutschland entspricht, zeigt die hohe Scheidungsrate. Deswegen nutzen Verfassungsrichter nicht mehr den Ausdruck „unauflösbar“[259], sondern den der „grundsätzlich unauflösbaren Lebensgemeinschaft“[260]. Der Ehebegriff wird auch wie folgt definiert: „eine Lebensgemeinschaft (grundsätzlich Unauflöslichkeit[261]), begründet auf freiem Entschluss unter Mitwirkung des Staates, in der gleichberechtigte Partner ihr Zusammenleben frei ausgestalten können“[262].

Des Weiteren soll die Ehe monogamisch geschlossen werden.[263] Die monogame Ehe ist ein europäischer Kulturwert[264], daher ist nur die monogame lebenslange Bindung schutzbedürftig. Trotz der in Deutschland praktizierten Monogamie wird der polygamen Ehe anderer Länder durch Duldung hierzulande eine „indirekte Anerkennung“ zugesagt.[265] Ehen werden in Deutschland zwischen Erwachsenen ab 18 Jahren gem. § 1311 i. V. m. § 2 BGB geschlossen. Die vormalige Befreiungsmöglichkeit des Familiengerichts für eine Ehe ab dem 16. Lebensjahr ist seit dem Inkrafttreten des Gesetzes gegen die Kinderehe vom 22.07.2017 obsolet.[266] Nach dieser Darstellung der Hauptcharakteristika der Ehe ist zudem der Fragestellung nach der Eheschließung für Transsexuelle in Deutschland nachzugehen (5).

5) Die Fragestellung der Eheschließung für Transsexuelle

Heutzutage spricht man schwerlich von der Partnerschaft zwischen Mann und Frau, ohne sich Gedanken über Transsexuelle und ihr Eheschließungsrecht zu machen. Es kann sein, dass eine Person der festen Überzeugung ist, einem anderen Geschlecht anzugehören. In solchen Fällen kann ein chirurgischen Eingriff zur Geschlechtsangleichung durchgeführt werden.[267] Nach § 8

---

[258] BVerfG, Beschluss vom 28.02.1980 – 1 BvR 136/78, BVerfGE 53, 224 (245).
[259] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 49 ff.
[260] BVerfG, Beschluss vom 28.02.1980 – 1 BvR 136/78, BVerfGE 53, 224 (246).
[261] BVerfG, Beschluss vom 11.10.1978 – 1 BvR16/72, BVerfGE 49, 286 (300); BVerfG, Beschluss vom 28.02.1980 – 1 BvR 136/78, BVerfGE 53, 224 (253).
[262] BVerfG, Beschluss vom 17.07.2002 – 1 BvF 1, 2/01, BVerfGE 105, 313 (345). Siehe auch *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 4.
[263] BVerfG, Beschluss vom 04.05.1971 – 1 BvR 636/68, BVerfGE 31, 58 (69); vgl. *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, Rn. 3 ff.; *Tettinger*, NJW 2001, S. 1012.
[264] *Tettinger*, NJW 2001, S. 1010.
[265] Ausländisches Recht, das die Mehrfachehe erlaubt, wird zwar nicht in Deutschland angewandt, aber falls ein Ausländer in Deutschland einreist, wird seine Mehrfachehe in Deutschland geduldet und ihr Rechnung getragen. So *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 7.
[266] Vgl. § 1303 BGB i. V. m. Gesetz zur Bekämpfung von Kinderehen vom 17.07.2017 BGBl. 2017 Teil I Nr. 48, ausgegeben am 21.07.2017, S. 2429; *Balloff*, Kinder vor dem Familiengericht: Praxishandbuch zum Schutz des Kindeswohls, S. 224; *Battes*, Eherecht, S. 90.
[267] Vgl. *Fink*, Sein und Nichtsein : Erlebnisse eines Frau-zu-Mann-Transsexuellen, S. 3.

bis § 10 des Transsexuellengesetzes (TSG) vom 10.09.1980[268] werden in solchen Fällen eine juristische Anerkennung und die Veränderung des Geburtseintrags erforderlich.[269] Nach der Rechtsprechung des BVerfG besitzen Transsexuelle nach einer Geschlechtsangleichung die Eheschließungsfähigkeit.[270] Eine kritische Stimme kommt von Peter Badura, weil das TSG für ihn mit Art. 6 Abs. 1 GG unvereinbar ist.[271] Nach dem Begriff der Ehe soll folgend der Familienbegriff näher betrachtet werden (II).

II. Der Begriff der Familie

In Deutschland erlebt der Familienbegriff[272] derzeit, ebenso wie die Ehe, einen gesellschaftlichen Wandel.[273] Früher entwickelte sich die Familie i. d. R. innerhalb der Ehe. Anders gesagt war die Ehe das Fundament, die Vorstufe der Familie.[274] Der Familienbegriff wird heute an die Existenz von Kindern gekoppelt. Demnach sind Kinder für die Anwendung des Familienbegriffs entscheidend.[275] Die Vorstellung der Familie als „Grundstein der gesamten gesellschaftlichen Ordnung“ [276] ist dennoch weiterhin aktuell.

Da der Verfassungsgeber selbst keine Definition für den Begriff der Familie formuliert hat, wendet man sich an die Verfassungsrichter in Karlsruhe. Nach der Rechtsprechung des BVerfG soll die Familie von der Ehe entkoppelt werden (2). Die Familie bleibt aber eine Gemeinschaft von Eltern und Kindern (1). Im Folgenden wird auch auf die Lebensgemeinschaft, die keine Familie ist, eingegangen (3).

---

[268] Das Transsexuellengesetz vom 10.09.1980 (BGBl. I, S. 1654) wurde zuletzt durch das Gesetz vom 17.07.2009 (BGBl. I, S. 1978) und von Art. 2 Abs. 3 des Gesetzes vom 20.07.2017 über die „Ehe für alle“ (BGBl. I, S. 2787) geändert.
[269] Aufnahme einer Bezeichnung für ein drittes Geschlecht im Personenstandsrecht ist seit dem 01.11.2013 gem. § 22 al 3 PSG in Deutschland möglich. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 10.10.2017 – 1 BvR 2019/16, BVerfGE 147, 1 (30). Siehe mehr dazu *Schweizer/Vogler*, Die Schönheiten des Geschlechts: Intersex im Dialog, S. 135.
[270] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 11.10.1978 – 1 BvR 16/72, BVerfGE 49, 286 (300).
[271] *Badura*, Staatsrecht, S. 194; BVerfG, Beschluss vom 27.05.2008 – 1 BvL 10/05, BVerfGE 121, 175 (193).
[272] Vgl. *Schmidt*, Familienrecht, S. 6; *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 225.
[273] Vgl. *Lecheler*, DVBl. 1986, S. 905.
[274] *Lecheler*, DVBl. 1986, S. 907 ff.; *Mikat*, Ess. Gespr. 1986, S. 9.
[275] *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 14; *Lecheler*, DVBl. 1986, S. 907 ff.; *Bertelmann*/*Posern*, Familien, Zeit: Wo bleibt Zeit für die Familie, S. 133 ff.
[276] *Nowak*, UNO-Pakt über bürgerliche und politische Rechte und Fakultativprotokoll: CCPR-Kommentar, S. 432; *von Münch*, in HdbVerfR 1994, § 9, Rn. 13.

1) Eine Gemeinschaft von Eltern und Kindern

Art. 16 der Europäischen Sozialcharta beschreibt die Familie als Keimzelle jeder menschlichen Gesellschaft.[277] Der ehemalige Bundespräsident Horst Köhler stellte die Familie prägnant wie folgt dar: „Wo Kinder sind, da ist Familie“[278]. Unter dem Begriff der Familie versteht man eine Gemeinschaft bzw. das Verhältnis zwischen Eltern und Kindern. In diesem Zusammenhang bildet das Kriterium des Kindeswohls eine wichtige Richtschnur für die Wahrung der Kinderrechte.[279]

Dazu wird die Familie von Elementen wie der Geburt und der Gemeinschaft bestimmt.[280] Eine Gewährung des Familienstatus ist auch für uneheliche Beziehungen, welche die Familienfunktion erfüllen, möglich.[281] Deswegen gehört die unvollständige Familie, aufgrund eines Todesfalls oder einer Trennung, dennoch zum Begriff der Familie.[282] Nach Auffassung des BVerfG sind hiervon auch die nichteheliche Lebensgemeinschaft, in der Kinder leben[283], und die sog. Ein-Eltern-Familie erfasst.[284]

Im Vordergrund steht die Beziehung zwischen Kind und Eltern bzw. einem Elternteil sowie das Wohl des Kindes. Deswegen genießen auch die vorher genannten Familienkonstellationen den Schutz aus Art. 6 Abs. 1 GG[285], ohne Rücksicht auf die Art der familienrechtlichen Beziehungen.[286]

Daneben bildet auch die sog. Restfamilie[287], bestehend aus einem sorgeberechtigten Elternteil und dessen ehelichen oder unehelichen Kind(ern) eine Familie.[288] Ebenso bilden Eltern mit Stief-, Pflege- oder Adoptivkind(ern), unverheiratete Elternpaare mit Kind(ern) sowie Ehepaare

---

[277] Wortwörtlich: „Familie als eine Grundeinheit der Gesellschaft“ Art. 16 der Europäischen Sozialcharta. Vgl. *Frowein*, NVwZ 2002, S. 29; *Tettinger*, NJW 2001, S. 1012.

[278] Rede von Bundespräsident Horst Köhler beim Jahresempfang der Evangelischen Akademie Tutzing, vgl. *Bertelmann*/*Posern*: Familien, Zeit: Wo bleibt Zeit für die Familie, S. 59.

[279] *Badura*, Staatsrecht, S. 198. Zum Kindeswohlbegriff vgl. *Wapler*, Kinderrechte und Kindeswohl, S. 252.

[280] *Von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 14; *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9, Rn. 33 ff.

[281] *Von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 14 ff.; *Badura*, in Maunz/Dürig, Art. 6 GG, Rn. 39, Rn. 60–62.

[282] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 14.11.1984 – 1 BvR 14, 1842/82, BVerfGE 68, 257 (267). Zur Halbfamilie bzw. zu Alleinerziehenden vgl. BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (321). Vgl. *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 211, 232 ff.

[283] BVerfG, Beschluss vom 18.04.1989 – 2 BvR 1169/84, BVerfGE 80, 81 (90 ff.); BVerfG, Beschluss vom 08.06.1977 – 1 BvR 265/75, BVerfGE 45, 104 (123). Vgl. *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, Rn. 8.

[284] BVerfG, Beschluss vom 08.06.1977 – 1 BvR 265/75, BVerfGE 45, 104 (123); BVerfG, Beschluss vom 27.03.1981 – 1 BvR 1516/78, BVerfGE 56, 363 (384).

[285] *Von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 16; *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 98 ff. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 27.03.1981 – 1 BvR 1516/78, BVerfGE 56, 363 (384).

[286] BVerfG, Beschluss vom 08.06.1977 – 1 BvR 265/75, BVerfGE 45, 104 (123); BVerfG, Beschluss vom 31.05.1978 – 1 BvR 683/77, BVerfGE 48, 327 (339); BVerfG, Beschluss vom 27.03.1981 – 1 BvR 1516/78, BVerfGE 56, 363 (384); BVerfG, Beschluss vom 25.10.1988 – 1 BvL 17/87, BVerfGE 79, 256 (267).

[287] *Antoni*, in Hömig/Wolff (Hrsg.), GG Handkommentar, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 6.

[288] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 111.

mit Kind(ern) eines Ehegatten, eine Familie.[289] Fraglich ist, ob die bereits volljährigen Kinder in den Begriff der Familie einbezogen werden.[290] In der Regel sind die zu schützenden Kinder minderjährig (bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres).[291] Der Schutz von Art. 6 Abs. 1 GG umfasst aber auch das Verhältnis zwischen Eltern und ihren volljährigen Kindern.[292] Im Vergleich zum ivorischen Recht wird in Deutschland die Familie von der Eheschließung entkoppelt (2).

2) Die Entkoppelung der Familie von der Ehe

Eine Familie im klassischen Sinne besteht aus den verheirateten Eltern und ihren Kindern. Es geht hierbei um die Gemeinschaft von Eltern und Kindern, die sog. Kleinfamilie.[293] Im Parlamentarischen Rat (1948/49) war es umstritten, ob der Familienschutz von Art. 6 GG an eine bestehende Ehe gekoppelt sein sollte.[294] Anders gesagt stellte sich die Frage, ob eine Familie nur geschützt wäre, wenn sie einer bestehenden Ehe entspringt. Somit wäre das außereheliche Kind schutzlos geblieben.[295] Heute ist allgemein anerkannt, dass die „Familie nicht unbedingt durch ein Ehepaar i. S. des bürgerlichen Rechts begründet sein muss“ [296].
Der Familienbegriff ist im Vergleich zu demjenigen der Ehe breiter gefasst[297], nämlich als „die umfassende Gemeinschaft von Eltern und Kindern“[298]. In der Rechtsprechung des BVerfG werden Ehe und Familie zunehmend voneinander entkoppelt, weil Familie aus verfassungsrechtlicher Sicht auch ohne Ehe möglich ist[299], insbesondere, weil es keinen zwingenden Zusammenhang zwischen Ehe und Familie gibt. Die ehelose Gemeinschaft von

---

[289] Siehe *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 16; vgl. BVerfG, Beschluss vom 25.10.1988 – 1 BvL 17/87, BVerfGE 79, 256 (267); BVerfG, Beschluss vom 30.06.1964 - 1 BvL 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25/62 - BVerfGE 18, 97 (105 f.).
[290] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 25.10.1988 – 1 BvL 17/87, BVerfGE 79, 256 (267); BVerfG, Beschluss vom 30.06.1964 – 1 BvL, 16, 17, 18, 19, 20, 25/62, BVerfGE 18, 97 (105 f.).
[291] Eine Ausnahme bilden die behinderten Kinder: Diese können bis zu einem Alter von 25 Jahren oder auch zeitlich unbegrenzt schutzbedürftig gem. § 32 Abs. IV Satz 1 Nr. 3 EStG sein; vgl. § 7 des deutschen Sozialgesetzbuches (SGB); *Seiler*, in Kirchhof, EStG Kommentar, § 32, Rn. 20 ff.
[292] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 05.02.1981 – 2 BvR 646/80, BVerfGE 57, 170–220 (Leitsatz 1 und Gründe); *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 32; *Seiler*, in Kirchhof, EStG Kommentar, § 32, Rn. 20 ff.
[293] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 18.04.1989 – 2 BvR 1169/84, BVerfGE 80, 81 (90); vgl. *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 32.
[294] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 43.
[295] Im Nachkriegsdeutschland hatten uneheliche Kinder lange Zeit nicht dieselben Rechte wie Kinder, die in eine Ehe geboren wurden, vgl. *Gottschalk*, in *Troll*/*Gebel*/*Jülicher*/*Gottschalk*, ErbStG § 3, Rn. 100; *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, Rn. 87.
[296] *Badura*, Staatsrecht, S. 199.
[297] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 43.
[298] BVerfG, Beschluss vom 29.07.1959 – 1 BvR 205, 332, 333, 367/58; BVerfGE 10, 59 (66).
[299] *Tipke*, StRO I, S. 394; *Di Fabio*, NJW 2003, S. 997.

Kindern und Eltern erfüllt daher den Familienbegriff.[300] Die Erziehungsfunktion und die Gemeinschaft der Eltern mit ihren minderjährigen Kindern stehen dabei im Vordergrund.[301] Deswegen sollte die Familie von anderen Lebensgemeinschaften differenziert betrachtet werden (3).

3) Formen der Lebensgemeinschaft, die nicht vom Begriff der Familie erfasst werden

Das familiäre Zusammenleben stellt einen zu schützenden Bereich für Familien dar.[302] Vor diesem Hintergrund wurde eine alleinerziehende Mutter mit ihrem unehelichen Kind von dem BVerfG als Familie anerkannt.[303] Der Familienstatus wurde hingegen folgenden Lebensgemeinschaften versagt: Einem kinderlosen, unverheirateten Paar[304], den elternlosen Geschwistern, der bloßen Wohngemeinschaft, dem gesamten Verwandtschaftsverband sowie der Mehrgenerationenfamilie.[305] Jedoch ist das Vorliegen einer Familie im Fall der Pflegefamilie laut BVerfG zu bejahen, wenn eine gewachsene Bindung zwischen Eltern und den aufgenommenen Kindern besteht.[306] Die Familie soll als geschlossener, eigenständiger Lebensbereich vom Staat gefördert[307] und respektiert werden.[308] Sie soll frei bei der Gestaltung der Gemeinschaft sein[309], in der Aufteilung der Aufgaben sowie in religiösen Fragen.[310]

Nach der Festlegung der Begriffe Familie und Ehe stellt sich im Folgenden die Frage, ob die bestehenden eingetragenen Lebenspartnerschaften auch von diesen Begriffen erfasst werden (III).

---

[300] BVerfG, Beschluss vom 29.01.1969 – 1 BvR 26/66, BVerfGE 25, 167 (196); BVerfG, Beschluss vom 27.03.1981 – 1 BvR 1516/78, BVerfGE 56, 363 (384); BVerfG, Beschluss vom 28.02.2007 – 1 BvL 5/03, BVerfGE 117, 316 (328).
[301] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 100.
[302] BVerfG, Beschluss vom 18.04.1989 – 2 BvR 1169/84, BVerfGE 80, 81 (92).
[303] BVerfG, Beschluss vom 30.06.1964 – 1 BvL 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25/62 - BVerfGE 18, 97 (106 f.).
[304] Wörtlich: „Konkubinate können keinen verfassungsrechtlichen Schutz beanspruchen“, aus BVerfG, Beschluss vom 14.11.1973 – 1 BvR 719/69, BVerfGE 36, 146 (165).
[305] Notwendig ist eine tatsächliche Verbundenheit; vgl. BVerfG, Beschluss vom 31.05.1978 – 1 BvR 683/77, BVerfGE 48, 327 (339); *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, Rn. 8.
[306] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 30.06.1964 - 1 BvL 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25/62, BVerfGE 18, 97 (105). Vgl. *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 32; *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, Rn. 8; *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 16.
[307] *Von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 36 ff.
[308] BVerfG, Beschluss vom 29.07.1968 – 1 BvL 20/63, 31/66 und 5/67, BVerfGE 24, 119 (135); *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 36 ff.
[309] BVerfG, Beschluss vom 18.04.1989 – 2 BvR 1169/84, BVerfGE 80, 81 (90–92).
[310] BVerfG, Beschluss vom 29.07.1959 – 1 BvR 205, 332, 333, 367/58, BVerfGE 10, 59 (85).

III. Die Frage der Anwendbarkeit der Begriffe Ehe und Familie gem. Art. 6 Abs. 1 GG auf die bestehenden eingetragenen Lebenspartnerschaften

Wie bereits erwähnt[311], können Lebenspartnerschaften nach dem LPartG seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur „Ehe für alle“ am 01.10.2017 nicht mehr eingegangen werden. Offen bleibt jedoch die Frage, wie mit den bereits bestehenden Lebenspartnerschaften umzugehen ist, insbesondere, ob diese vom Begriff der Ehe und Familie gem. Art. 6 Abs. 1 GG erfasst sind.

Nachstehend soll zunächst geklärt werden, ob die eingetragene Lebenspartnerschaft in den sachlichen Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 GG fällt (1) und anschließend wird die Grundsatzentscheidung des BVerfG vom 07.05.2013 näher beleuchtet (2).

1) Die eingetragene Lebenspartnerschaft in dem sachlichen Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 GG

Die Anwendbarkeit des Ehe- und Familienbegriffs auf eingetragene Partnerschaften erfordert eine Vorbemerkung: Die juristische Anerkennung der Homosexualität an sich ist relativ neu in Deutschland.[312] Im Vorfeld der Verabschiedung des Gesetzes zur „Ehe für alle“ wurde seit langem die sog. Homosexuellen-Ehe in Deutschland thematisiert.[313] Eine solche hat die französische Regierung bereits im Februar 2013 erlaubt.[314]

Bevor näher auf die Anwendbarkeit der Begriffe Ehe und Familie eingegangen wird, ist zunächst die historische Entwicklung der homosexuellen Lebensgemeinschaften in Deutschland zu analysieren (a). Danach folgt ein Abriss zur eingetragenen Lebenspartnerschaft und dem LPartG (b).

---

[311] Vgl. dazu Teil I, Kap. II, Abschnitt I, B, I., 1.

[312] Vgl. die Entscheidung des BVerfG aus dem Jahr 1957 wonach Strafvorschriften gegen männliche Homosexualität nicht verfassungswidrig sind und keinen Verstoß gegen den Gleichheitssatz und das allgemeine Persönlichkeitsrecht darstellen; BVerfG, Beschluss vom 10.05.1957 – 1 BvR 550/52, BVerfGE 6, 389 (389). Mehr dazu *Nave-Herz*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 16 ff.; *Spiry*, RTDH 1996, S. 47 ff.; *Levinet*, RTDH 2002, S. 345.

[313] Siehe Gesetzentwurf von Bündnis 90/Die Grünen vom 15.06.1994, BT-Drs. 12/7885. Vgl. den Gesetzentwurf vom 29.06.2011 in BT-Drs. 17/6343; vgl. *Schwab*, Familienrecht, Rn. 35a.

[314] *Holzer*, Paris Berlin Magazin 2013, S. 35.

a- Historischer Abriss zur Stellung der homosexuellen Lebenspartnerschaft in Deutschland

Die Ausübung der Homosexualität war vor dem Ende des 20. Jahrhunderts in Europa generell verboten.[315] In Deutschland war dieses Verbot in § 175 StGB a. F. von 1871 bis 1994 gesetzlich verankert, wobei die homosexuelle Lebenspartnerschaft in einigen Teilen der Bevölkerung als nicht offizielle Art des Zusammenlebens geduldet wurde.[316]

Die Rechtsprechung des BVerfG[317] und die des EGMR stimmten mit der Auffassung des historischen Gesetzgebers überein, wonach die Homosexualität zu verbieten sei.[318] In den EGMR-Urteilen von 1955 bis 1977 ist sogar zu lesen, dass die Bewertung der Homosexualität als Straftat gerechtfertigt sei, um Gesundheit und Moral zu schützen.[319]

Doch gilt auch hier wie bereits das lateinische Sprichwort sagt: „*Tempora mutantur et nos mutamur in illis*“, die Zeiten ändern sich (und mit ihr die Gesellschaft, die Gesetze, die Sitten und Gebräuche), wir ändern uns mit ihnen. Im 21. Jahrhundert gelten die Beziehungen außerhalb der Ehe, die sog. wilde Ehe und die Homosexualität nicht mehr als Straftaten, zumindest in der gesamten westlichen Staatengemeinschaft.[320]

Mit Einführung des LPartG erhielten gleichgeschlechtliche Paare in Deutschland ab 2001 einen rechtlichen Sonderstatus, welcher mit denjenigen anderer europäische Länder vergleichbar

---

[315] *Muscheler*, Das Recht der Eingetragenen Lebenspartnerschaft, S. 61 ff.; *Stotzer*, in *Peterson*/*Panfil*, Handbook of LGBT Communities, Crime, and Justice, S. 45–64.Vgl. auch der alte § 175 StGB, in Kraft von 1935 bis 1969. Mehr dazu bei *Steinke*, „Ein Mann, der mit einem anderen Mann“. Eine kurze Geschichte des § 175 in der BRD, S. 60–63; *Schwab*, Familienrecht, Rn. 1022–1053.

[316] § 175 StGB a. F., homosexuelle Handlungen in der Fassung vom 24.11.1973/28.11.1973 bis 11.06.1994 lautete: „(1) Ein Mann über achtzehn Jahre, der sexuelle Handlungen an einem Mann unter achtzehn Jahren vornimmt oder von einem Mann unter achtzehn Jahren an sich vornehmen läßt, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft. (2) Das Gericht kann von einer Bestrafung nach dieser Vorschrift absehen, wenn 1. der Täter zur Zeit der Tat noch nicht einundzwanzig Jahre alt war oder 2. bei Berücksichtigung des Verhaltens desjenigen, gegen den sich die Tat richtet, das Unrecht der Tat gering ist“. Mehr dazu *Muscheler*, Das Recht der Eingetragenen Lebenspartnerschaft, S. 61 ff.; *Stotzer*, in *Peterson*/*Panfil*, Handbook of LGBT Communities, Crime, and Justice, S. 45–64.Vgl. auch der alte § 175 StGB, in Kraft von 1935 bis 1969. Mehr dazu *Steinke*, „Ein Mann, der mit einem anderen Mann“. Eine kurze Geschichte des § 175 in der BRD, S. 60–63; *Schwab*, Familienrecht, Rn. 1022–1053.

[317] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 10.05.1957 – 1 BvR 550/52, BVerfGE 6, 389 (389), wonach das Verbot durch § 175 StGB a. F. verfassungskonform war.

[318] *Steinke*, „Ein Mann, der mit einem anderen Mann“. Eine kurze Geschichte des § 175 in der BRD, S. 63.

[319] *Levinet*, RTDH 2002, S. 345; vgl. beide EGMR-Urteile: EGMR, Entscheidung vom 07.07.1977, Nr. 7215/75- X. c. Royaume-Uni, S. 36; Entscheidung der Kommission vom 30.09.1975, Nr. 5935/72,- X. c. R.F.A, S. 46.

[320] Vgl. *Stotzer*, in *Peterson*/*Panfil*, Handbook of LGBT Commuinites, Crime, and Justice, S. 45–64; *Dennis*, in *Peterson*/*Panfil*, Handbook of LGBT Communities, Crime, and Justice, S. 87–101; *Schmitz-Burgard*, Gewaltiges Schreiben gegen Gewalt, S. 168.

ist.[321] Dieser gilt für die bis zum 01.10.2017 geschlossenen Lebenspartnerschaften fort, die nicht gem. § 20a LPartG in eine Ehe umgewandelt wurden. Mit der Einführung der Lebenspartnerschaft hatten gleichgeschlechtliche Paare Rechte bekommen, die vorher heterosexuellen Paaren vorbehalten waren.[322] Auf diese Veränderungen wird im folgenden Abriss zur Lebenspartnerschaft und zum LPartG näher eingegangen (b).

b- Historischer Abriss zur Lebenspartnerschaft und dem Lebenspartnerschaftsgesetz

Das LPartG vom 01.08.2001 begründete ein neues Rechtsinstitut[323]: die eingetragene Lebenspartnerschaft.[324] Dadurch wollte der deutsche Gesetzgeber die rechtlichen Rahmenbedingungen schaffen, die nur auf gleichgeschlechtliche Paare Anwendung fanden. Hierdurch sollte die bestehende Diskriminierung homosexueller Beziehungen beseitigt und die Koexistenz gleichgeschlechtlicher Partner ermöglicht werden. Nur volljährige, unverheiratete Bürger gleichen Geschlechts konnten sich als eingetragene Lebenspartnerschaft gem. § 1 Abs. 1 und 3 LPartG registrieren lassen. Voraussetzung war, dass beide Partner nicht bereits verpartnert waren und keine Blutsverwandtschaft bestand.

Mit Inkrafttreten des LPartG am 01.08.2001 hatte die homosexuelle Gemeinschaft die Stellung eines Parias, die sie noch in den 1970er-Jahre innehatte, überwunden und in der heutigen Gesellschaft Akzeptanz und Anerkennung erlangt. Vor der Einführung der „Ehe für alle“ gab es ca. 94.000 gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaften in Deutschland, davon ca. 43.000 eingetragene Lebenspartnerschaften.[325]

Europaweit ist die Mehrheit der Staaten noch auf dem Stand der Anerkennung der homosexuellen Lebensgemeinschaft als solche, die Anwendung des Ehebegriffs auf diese Form

---

[321] Siehe das LPartG vom 16.02.2001, BGBl. I 2001, S. 266 zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 18. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2639) geändert. Vgl. *Stuber*, Die Eingetragene Lebenspartnertschaft, S. 10 ff.; *Schwab*, Familienrecht, Rn. 1022–1053. Für Europa siehe *Kohler/Bauer/Marti*, Wo in Europa die gleichgeschlechtliche Ehe erlaubt ist, 1. Absatz ff.; *Roux*, Le PACS en Europe, 1. Absatz ff.

[322] *Schwab*, Familienrecht, Rn. 2, Rn. 89, Rn. 1022–1053.

[323] Vgl. *Muscheler*, Das Recht der Eingetragenen Lebenspartnerschaft, S. 61 ff.*; Stuber*, Die Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 12 ff.; *von Coelln*, NJ 2018, S. 1 ff.

[324] *Schwab*, Familienrecht, Rn. 1022–1053; *von Coelln*, NJ 2018, S. 1 ff.

[325] Vgl. *Jacke*/*Brinkhus*, Ehe für alle tritt Oktober in Kraft: Die Änderungen im Überblick, 5. Absatz; *Fowid*, Gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaften, 3. Absatz; *Messner*, DStR 2010, S. 1876. Nach der Einführung der „Ehe für alle“ haben alle eingetragenen Lebenspartnerschaften die Möglichkeit diese Institution in eine Ehe umzuwandeln (§ 20a LPartG).

des dauerhaften Zusammenlebens wird i. d. R. zugelassen.[326] Es gab eine Annäherung des LPartG mit dem Rechtsinstitut der Ehe (u. a. im Schuldrecht, Arbeits-, Bürgschafts- und Mietrecht, sowie im Sozialversicherungs-, Einkommensteuer- und Adoptionsrecht).[327] Die eingetragenen Lebenspartnerschaften und die Ehe hatten die gleichen juristischen Voraussetzungen und Konsequenzen.[328] Sie ähnelten sich auch darin, dass beide Lebensgemeinschaften seit 2001 anerkannte Institutionen in Deutschland bildeten. Der Unterschied bestand im Namen und bis zum 01.10.2017 auch in der Gleich- bzw. Verschiedengeschlechtlichkeit dieser Institutionen.[329] Die Ehe und die homosexuelle Partnerschaft unterschieden sich darüber hinaus immer noch bezüglich der biologischen Fähigkeit, gemeinsam Kinder zu zeugen. Deswegen waren eingetragene Lebenspartnerschaften bis zur Entscheidung des BVerfG vom 07.05.2013[330] vom Schutz des Art. 6 Abs. 1 GG ausgeschlossen (2).

2) Der Grundsatz der Ausklammerung der eingetragenen Lebenspartnerschaft vom Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 GG vor der Entscheidung des BVerfG vom 07.05.2013

Wie bereits erwähnt geht die aktuelle steuerrechtliche Konstellation der Familie auf die Nachkriegszeit zurück. Der indirekte, reale Zweck des Ehe- und Familienschutzes war und bleibt das unbezahlbare Kind.[331] Aus diesem Grund hat das Bundesfinanzhof (BFH) in der Rechtsprechung vom 20.07.2006 wie folgt entschieden: „Die einkommensteuerliche Benachteiligung von eingetragenen Lebenspartnern verstößt nicht gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz (Art. 3 Abs. 1 GG), weil diese Vorschrift gegenüber Art. 6 Abs. 1 GG (Förderung von Ehe und Familie) nachrangig ist“[332].

---

[326] *Beck*/*Tometten*, DÖV 2016, S. 581; *Tettinger*, NJW 2001, S. 1013.
[327] Vgl. *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 47.
[328] Die Voraussetzungen einer eingetragenen Lebenspartnerschaft sind: die Einigung (sog. Prinzip des Kommensalismus) vor einem staatlichen Vertreter, prinzipielle Unauflösbarkeit und dass sie zwischen Erwachsenen geschlossen wird. Vgl. *Muscheler*, Das Recht der Eingetragenen Lebenspartnerschaft, S. 61 ff. Letztlich wurde die Sukzessivadoption nach der Rechtsprechung des BVerfG, Beschluss vom 19.02.2013 – 1 BvL 1/11, BVerfGE 133, 59 (73, 86), erlaubt.
[329] Vgl. die Wirkung des LPartG bei *Muscheler*, Das Recht der Eingetragenen Lebenspartnerschaft, S. 131 ff.
[330] BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 909/06, 1981/06 – 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377 (443).
[331] *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 62.
[332] Vgl. BFH vom 20.07.2006 – III R 8/04, NJW 2006, S. 3310. Bereits 2010 vertrat das BVerfG die Auffassung, dass bei der erbschaftsteuerlichen Behandlung von Gezeitenpaaren und Lebenspartnerschaften eine Ungleichbehandlung besteht. Und dass diese Ungleichbehandlung verfassungswidrig war. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 21.07.2010 – 1 BvR 611/07 – Rn. (1-120), BVerfGE 126, (400 – 433).

In der Rechtsprechung war bei der Auslegung des Art. 6 Abs. 1 GG eine konservative Tendenz vorherrschend, die auch auf das Steuerrecht ausstrahlte. Da die eingetragenen Lebenspartner keine Ehe oder Familienangehörige darstellten, waren sie grundsätzlich vom Schutz des Art. 6 Abs. 1 GG ausgeschlossen. Dieser Auffassung waren viele Anhänger, darunter auch der ehemalige Verfassungsrichter Paul Kirchhof, nach dessen Ansicht der Familienschutz, und dabei vorrangig das Kind, als schutzbedürftiges Rechtssubjekt diene.[333] Da die eingetragenen Lebenspartnerschaften „diesem Ziel nicht dienen, sogar teilweise ihm entgegenwirken oder von ihm ablenken“[334], sollten sie nicht in den Genuss dieses Schutzes kommen. Deswegen konnten eingetragene Lebenspartner vor der Grundsatzentscheidung des BVerfG vom 07.05.2013, mit welcher sich die Karlsruher Richter für die Gleichstellung von Lebenspartnern und Eheleuten ausgesprochen haben[335], nicht denselben verfassungsrechtlichen Schutz wie Eheleute und deren Familie für sich beanspruchen.[336] Die Rechtsprechung war bis zu dem eben erwähnten Urteil aufgrund der Weigerung, den Schutz des Art. 6 Abs. 1 GG auf eingetragene Lebenspartnerschaften anzuwenden, eher konservativ orientiert (3).

3) Die heutige zugelassene Gleichstellung mit der Ehe

Die eingetragene Lebenspartnerschaft wird in Art. 6 GG nicht erwähnt. Gleichwohl kann der Gesetzgeber andere Lebensgemeinschaften mit der Ehe in „einzelnen Hinsichten“[337] gleich behandeln und anerkennen.[338] Im Fall der eingetragenen Lebenspartner erfolgte dies über die Anerkennung „einer Beistandsgemeinschaft und Wirtschaftsgemeinschaft“[339], die der Ehe ähnelte. Nach dem BVerfG ist die Gleichstellung einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft mit der Ehe grundsätzlich nicht ausgeschlossen[340], weil die Besonderheit des Schutzes der Ehe und Familie nicht verloren geht, wenn man den eingetragenen Lebenspartnerschaften dieselben

---

[333] *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 62.
[334] Ibid., S. 68.
[335] BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 909/06, 1981/06 – 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377 (443); vgl. *Schwab*, Familienrecht, Rn. 35a.
[336] *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 63.
[337] *Antoni*, in Hömig/Wolff (Hrsg.), GG Handkommentar, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 5.
[338] BVerfG, Beschluss vom 03.04.1990 – 1BvR 1186/89, BVerfGE 82, 6 (15).
[339] *Schwab*, Familienrecht, Rn. 2; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 160–161; vgl. *Robbers*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 46 ff.
[340] Zur Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses eingetragener Lebenspartner vom Ehegattensplitting im Einkommensteuerrecht siehe BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 1981/06, Rn. 1–151, BVerfGE 133, 377 (443); vgl. *Badura*, Staatsrecht, S. 195.

Rechte einräumt.[341] Das Förderungsgebot bedeutet nunmehr seit der Relativierung der Exklusivität des Schutzes durch das BVerfG[342], dass es verboten ist, andere Lebenspartnerschaften gegenüber der Ehe zu benachteiligen.[343] Daher muss der Schutz von Art. 6 Abs. 1 GG nicht nur der Ehe und Familie zu Gute kommen, sondern auch der eingetragenen Lebenspartnerschaft. Aufgrund der vorhergenannten Entscheidung des BVerfG[344] hat die politische Diskussion lange Zeit keinen Anlass gehabt, sich mit der Gleichstellung von homosexuellen Partnerschaften mit der Ehe und Familie im Steuerrecht auseinanderzusetzen.[345]

Überdies galten zwar die eingetragenen Lebenspartnerschaften nicht als Ehe, aber durchaus als Familie, wenn einer der Partner ein leibliches Kind in die Beziehung gebracht hat oder sobald sie ein Kind adoptiert haben (ein Beispiel ist die Sukzessivadoption durch eingetragene Lebenspartner).[346] Seit der Einführung der „Ehe für alle“ ist die eingetragene Lebenspartnerschaft *de lege lata* mit der Ehe gleichgestellt. Es stellt sich jedoch weiterhin die Frage nach der Ausdehnung der Begriffe Ehe und Familie auf nichteheliche Lebensgemeinschaften (IV).

IV. Die Frage der Ausdehnung der Begriffe Ehe und Familie auf nichteheliche Lebensgemeinschaften

Ehe und Familie sind die in Art. 6 Abs. 1 GG normierten Schutzobjekte. Seit 2013 wird wie bereits dargestellt auch die eingetragene Lebenspartnerschaft als schutzwürdige Institution anerkannt, welche sich als solche auf das Ehegattensplitting berufen kann. Fraglich ist, ob diese Stellung der Ehe und Familie auch den eheähnlichen Lebensgemeinschaften zukommen sollte. Hierzu ist allgemein anerkannt, dass die eheähnlichen Lebensgemeinschaften keinen Anspruch auf Gleichbehandlung mit der Ehe haben.[347] Die Begründung hierfür ist, dass eheähnliche Lebensgemeinschaften zwar bürgerliche und sozialrechtliche Rechtsfolgen auslösen können, ihnen aber die Eigenschaft der Ehe nicht zustehe.[348]

---

[341] Siehe BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 1981/06, Rn. 1–151, BVerfGE 133, 377 (443); im Gegensatz dazu *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 66.
[342] BVerfG, Beschluss vom 17.07.2002 – 1 BvF 1, 2/01, BVerfGE 105, 313 (342).
[343] BVerfG, Beschluss vom 17.07.2002 – 1 BvF 1, 2/01, BVerfGE 105, 313 (348, 361).
[344] Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 909/06, 1981/06 – 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377 (394).
[345] Vgl. *von Coelln*, NJ 2018, S. 1 ff.
[346] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 19.02.2013 – 1 BvL 1/11, BVerfGE 133, 59 (73, 86).
[347] *Schulz*, ZRP 2001, S. 479.
[348] *Badura*, Staatsrecht, S. 194; BVerfG, Beschluss vom 17.11.1992 – 1 BvL 8/87, BVerfGE 87, 234 (256).

Das BVerfG hat die Halbfamilie, die Beziehung von einem Elternteil mit dem Kind, als Familie i. S. des Art. 6 Abs. 1 GG eingestuft.[349] Die Beziehung zwischen Eltern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft mit ihren Kindern erfüllt ebenfalls den Familienbegriff. Da aber eine solche Lebensgemeinschaft rechtlich nicht als Ehe anerkannt ist, dürfen sie nicht vom Ehegattensplitting profitieren und sind daher steuerrechtlich grundsätzlich schlechter gestellt als die eingetragene Lebenspartnerschaft oder nunmehr auch die Homosexuellen-Ehe. Bedenkt man, dass letztere biologisch nicht in der Lage sind, Nachwuchs zu zeugen, aber vom Ehegattensplitting profitieren, wirft dies die Frage nach der Steuergerechtigkeit auf.[350] Der Verfasser teilt die Ansicht, dass das Kindeswohl und der Status der Elternbeziehung stärker in den Fokus politischer Diskussion gerückt werden sollte. Dies gilt insbesondere auch für das Steuerrecht[351], wo das Förderungsgebot und das Benachteiligungsverbot als Schutzinhalt des Art. 6 Abs. 1 GG von großer Bedeutung ist (C).

C- Förderungsgebot und Benachteiligungsverbot als Schutzinhalt des Art. 6 Abs. 1 GG

Inhaltlich ist Art. 6 Abs. 1 GG ein Grundrecht, das zur freien Entfaltung der Persönlichkeit führt (Art. 2 Abs. 1 GG)[352] und im Einklang mit der Eheschließungsfreiheit steht.[353] Träger dieser Grundrechte sind diejenigen natürlichen Personen, welche einer Ehe oder Familie angehören[354] oder die eine Lebenspartnerschaft geschlossen haben.[355] Die Aufgabe des Staates ist es, Ehe und Familie vor jeglicher Art von Beeinträchtigung zu schützen.[356] Das heißt, die Ehe darf im Vergleich zur Familie und anderen Lebensformen nicht diskriminiert werden und umgekehrt.

---

[349] BVerfG, Beschluss vom 29.01.1969 – 1 BvR 26/66, BVerfGE 25, 167 (196); BVerfG, Beschluss vom 27.03.1981 – 1 BvR 1516, BVerfGE 56, 363 (384); vgl. bei künstlicher Befruchtung BVerfG, Beschluss vom 28.02.2007 – 1 BvL 5/03, BVerfGE 117, 316 (328).

[350] Vgl. den Bezug zu der vertikalen Steuergerechtigkeit bei *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 15; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 40 sowie§ 8, Rn. 1; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 77; *Klein*/*Gersch*, AO § 3 Rn. 14.

[351] Diese Auffassung teilt auch Paul Kirchhof, der hervorgehoben hat, dass der Ehe- und Familienschutz dem Schutz des Kindes dient. Vgl. *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 62; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 543; *Kirchhof*, NJW 2000, S. 2794; *Kitzmülle*r, Wir sind Familie!: der freiheitliche Weg zur familienfreundlichsten Gesellschaft, S. 181 m. w. N.

[352] *Von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 22.

[353] Ibid., Rn. 25.

[354] BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (85); *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 48.

[355] BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 1981/06, Rn. 1–151, BVerfGE 133, 377 (443).

[356] *Badura*, in Maunz/Dürig, Art. 6 GG, Rn. 73.

Art. 6 Abs. 1 GG ist auch eine Grundsatznorm, d. h. eine Wertenscheidung[357], die das Schutz- und Förderungsgebot der Ehe und Familie einerseits und ein Diskriminierungsverbot andererseits postuliert. Diese Grundsätze sind verfassungsrechtlich anerkannt.[358] Diese „objektive Wertentscheidung" verpflichtet den Staat, bei jeder Ausübung öffentlicher Gewalt den Art. 6 Abs. 1 GG zu beachten und vor allem diesen durch eine entsprechende Gesetzgebung zu verwirklichen.[359]

Der Schutzinhalt des Art. 6 Abs. 1 GG enthält einerseits ein Förderungsgebot und andererseits ein Benachteiligungsverbot. Das Förderungsgebot erstreckt sich auf mehrere unterschiedliche Grundrechtsgarantien, die sich alle auf die Ehe und Familie auswirken.[360] Um dem Förderungsgebot zu entsprechen, ergreift der Staat die bestmöglichen Maßnahmen, die diese Institutionen in verschiedenen Lebensbereichen stärken können. Beispiele hierfür sind die sog. Sozial- oder Fiskalzwecknormen[361], zu denen die Kinderfreibeträge sowie das Kindergeld zählen. Diese Normen sollen dazu beitragen, die mit der Kindererziehung verbundenen Kosten zu mindern.

Nach dem Benachteiligungsverbot sollen Eheleute nicht gegenüber Ledigen benachteiligt werden.[362] Es sollten keine rechtlichen Nachteile an die Ehe oder an die Familie geknüpft werden, d. h. eine Begünstigung darf z. B. wegen einer Ehe nicht versagt werden.[363] Das Förderungsgebot und das Benachteiligungsverbot haben eine schützende Wirkung auf die Ehe und Familie (D).

D- Schutzwirkung des Art. 6 Abs. 1 GG

Art. 6 Abs. 1 GG wirkt positiv auf die juristischen Begriffe Ehe und Familie. Interessant für diese Arbeit sind folgende Aspekte: Art. 6 Abs. 1 GG als Institutsgarantie (I) sowie als Freiheits- und Abwehrrecht (II). Zudem soll die Frage der Anwendbarkeit des grundgesetzlichen Schutzes auf Nicht-EU-Ausländer analysiert werden (III).

---

[357] *Von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 34.
[358] BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 4/54, BVerfGE 6, 55 (76).
[359] *Badura*, Staatsrecht, S. 193.
[360] *Antoni*, in Hömig/Wolff (Hrsg.), GG Handkommentar, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn 1.
[361] *Lang*, in Ennuschat/Geerlings/Stern (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Peter J. Tettinger, 2007, S. 556.
[362] BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (232).
[363] *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, Rn. 15.

I. Institutsgarantie

Durch Art. 6 Abs. 1 GG sind die Institutionen Ehe und Familie *ad vitam* garantiert.[364] Der deutsche Gesetzgeber darf diese Institutionen zwar ausgestalten[365], muss aber ihre Strukturen und Merkmale beachten, welche im Kern unberührt bleiben.[366] Die Garantie der Institutionen Ehe und Familie wird durch das Verbot von allerlei Abschaffungsbestrebungen sichergestellt.[367] Auf diese Weise wird die Bekräftigung und die Säkularisierung der Ehe an Effektivität gewinnen.[368] Art. 6 Abs. 1 GG stellt eine Garantie für die Familie als Institution dar, in der Mann und Frau oder nunmehr auch Personen gleichen Geschlechts zusammenleben, um ein günstiges Umfeld für den Nachwuchs zu schaffen. Dies gilt besonders für die Ehe und Familie, die die besten Voraussetzungen für die „körperliche und geistige Entwicklung des Kindes“[369] darstellen. Von der Schutzwirkung des Art. 6 Abs. 1 GG wird das Freiheits- und Abwehrrecht der Ehe und Familie abgeleitet (II).

II. Freiheits- und Abwehrrecht

Art. 6 Abs. 1 GG ist ein Freiheitsgrundrecht, d. h. ein Abwehrrecht der Eheleute und Familienangehörigen, um sie vor störender Einflussnahme staatlicher Institutionen zu schützen.[370] Diese vom sachlichen Schutzbereich erfassten Personen haben das Recht, staatliche Maßnahmen zu überprüfen und bei Verstößen gegen Art. 6 Abs. 1 GG eine Unterlassung zu verlangen.[371] Diese Abwehrmöglichkeit richtet sich in erster Linie gegen den Staat. Die Wahrscheinlichkeit einer Instrumentalisierung der Institutionen Ehe und Familie ist derzeit aufgrund der demokratischen Ausrichtung und der weit überwiegenden verfassungstreue der Bürgerinnen und Bürger Deutschlands anzuzweifeln. Dies war während der NS-Diktatur nicht der Fall. Daher konnten Ehen in der NS-Zeit instrumentalisiert werden, um Familien nach nationalsozialistischer Ideologie zu formen. Dies geschah mit der Bereitstellung finanzieller Mittel, z. B. mit Darlehen, Krediten für die Wohnungseinrichtung, Zuschüssen für Kinder und

---

[364] Vgl. Art. 119 WRV.
[365] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 29.07.1959 – 1 BvR 205, 332, 333, 367/58, BVerfGE 10, 59 (66).
[366] *Gramm*/*Pieper*, Grundgesetz Bürgerkommentar, S. 86 ff.
[367] *Antoni*, in Hömig/Wolff (Hrsg.), GG Handkommentar, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 10.
[368] *Umbach*, in Umbach/Clemens (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 8.
[369] *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 60; BVerfG, Beschluss vom 12.05.1987 – 2 BvR 1226/83, 101, 313/84, BVerfGE 76, 1 (51).
[370] *Seiler*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 7.
[371] *Gramm*/*Pieper*, Grundgesetz Bürgerkommentar, S. 86 ff.

Steuererleichterungen für Familien.[372] Im Gegenzug sollten Familien möglichst viele Kinder bekommen, um einen Beitrag zum Zuwachs des „reinen" deutschen Volkes zu leisten.[373] Nach dem nationalsozialistischen Ideal sollte eine Familie mindestens vier Kinder umfassen.[374] Diese sog. arischen Kinder „mit blauen Augen und blonden Haaren"[375] wurden bereits im Kindergarten nach nationalsozialistischen Vorstellungen erzogen.[376] Die deutsche Familie diente daher als Keimzelle des Volkes und wurde für die Verbreitung und Verfestigung der NS-Ideologie missbraucht.[377]

Um dies künftig zu vermeiden, gewährt Art. 6 Abs. 1 GG als Freiheitsgrundrecht dem Staat keinen Zugang zur Privatsphäre der Eheleute und Familien.[378] Die Eheleute sind daher bei der Ausgestaltung des Familienlebens, der Kinderfrage, der Tätigkeiten im Haushalt sowie der Wahl des Wohnorts und des Ehe- und Familiennamens gem. §§ 1355 ff. BGB frei.[379] Das BVerfG hat in diesem Sinne bestätigt, dass Ehe und Familie als Institutionen unter den besonderen Schutz der staatlichen Ordnung fallen.[380] Durch Art. 6 Abs. 1 GG sind Ehe und Familie in Deutschland als grundlegende Institutionen anerkannt[381] und dürfen nicht durch den Staat gestört oder gar geschädigt werden.[382] Fraglich ist dennoch, ob dieser verfassungsrechtliche Schutz ebenfalls auf Nicht-EU-Ausländer[383] anzuwenden ist (III).

---

[372] Zur Instrumentalisierung der Familie in der NS-Zeit siehe *Hentschke*, Demokratisierung als Ziel der amerikanischen Besatzungspolitik in Deutschland und Japan, S. 170; *Lieberz*/*Franz*/*Schepank*, Seelische Gesundheit im Langzeitverlauf – Die Mannheimer Kohortenstudie, S. 15; *Zeitklicks*, Die nationalsozialistische Familie, 3. Absatz ff.

[373] Vgl. *Hentschke*, Demokratisierung als Ziel der amerikanischen Besatzungspolitik in Deutschland und Japan, S. 170.

[374] *Schmitz-Berning*, Vokabular des Nationalsozialismus, S. 679; *Koop*/*Mühle*, "Dem Führer ein Kind schenken": die SS-Organisation Lebensborn e.V., S. 23.

[375] Vgl. *Hentschke*, Demokratisierung als Ziel der amerikanischen Besatzungspolitik in Deutschland und Japan, S. 170; *Lieberz*/*Franz*/*Schepank*, Seelische Gesundheit im Langzeitverlauf – Die Mannheimer Kohortenstudie, S. 15; *Zeitklicks*, Die nationalsozialistische Familie, 3. Absatz ff.

[376] *Hentschke*, Demokratisierung als Ziel der amerikanischen Besatzungspolitik in Deutschland und Japan, S. 170.

[377] *Bavaj*/*Hildebrand*, Die Ambivalenz der Moderne im Nationalsozialismus: Eine Bilanz der Forschung, S. 106; *Hentschke*, Demokratisierung als Ziel der amerikanischen Besatzungspolitik in Deutschland und Japan, S. 170; *Lieberz*/*Franz*/*Schepank*, Seelische Gesundheit im Langzeitverlauf – Die Mannheimer Kohortenstudie, S. 15; *Kuller*, Familienpolitik im föderativen Sozialstaat: Die Formierung eines Politikfeldes in der Bundesrepublik 1949-1975, S. 13.

[378] *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, Rn. 8.

[379] *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, Rn. 1 ff.

[380] BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (71); BVerfG, Beschluss vom 29.07.1968 – 1 BvL 20/63, 31/66 und 5/67, BVerfGE 24, 119 (149).

[381] *Kirchhof*, FPR 2003, S. 387.

[382] *Kirchhof*, Ess. Gespr. 1986, S. 124. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (71).

[383] Der Begriff „Nicht-EU-Ausländer" steht für Ausländer, die nicht Bürger der EU sind. Vgl. *Röller*, in *Küttner*, Personalbuch 2019, Ausländer, Rn. 5.

III. Anwendbarkeit des Schutzes des Art. 6 Abs. 1 GG auf Nicht-EU-Ausländer

Während der Flüchtlingskrise im Jahr 2015 wurde in Deutschland auch seitens der Politik eine „Willkommenskultur“[384] gefordert, u. a. auch mit dem Argument, der Zuzug könne dem herrschenden Fachkräftemangel und der Überalterung der Gesellschaft entgegenwirken.[385] Dies wirft die Frage auf, ob die „neuen Mitbürger“ auch vom Schutz des Art. 6 Abs. 1 GG profitieren. Dies ist nach der Rechtsprechung dann möglich[386], wenn sie „mit einem deutschen Ehegatten verheiratet sind“[387] oder wenn das Ehepaar für gewöhnlich im „Geltungsbereich des GG“ [388] auf deutschem Territorium wohnt.[389] Ein gewöhnlicher Aufenthalt ist im § 9 S. 2 AO geregelt und ab einem Aufenthalt von mehr als sechs Monaten festzustellen. In solch einem Fall müssen Ausländergesetze, welche Ehe und Familie tangieren, im Licht von Art. 6 Abs. 1 GG interpretiert werden.[390] Diskrepanzen treten dann auf, wenn z. B. polygame Eheleute in Deutschland dauerhaft wohnen, da eine solche Ehe nach deutschem Recht nicht wirksam geschlossen werden darf.[391] Da man jedoch nicht verlangen kann, dass die Eheleute sich scheiden lassen, werden diese Ehen indirekt geduldet, aber ohne Anwendung der ausländischen Regelungen.[392] Darüber hinaus hat auch Art. 6 Abs. 1 GG einen Einfluss auf das Ausländerrecht[393], wie sich im Fall des Familiennachzugs (1) und der Ausweisung eines Ehegatten oder Familienangehörigen zeigt (2).

---

[384] Vgl. *Brennauer*, Von "Wirtschaftsflüchtlingen" und "Willkommenskultur": Fluchtberichterstattung abseits des Politikressorts, S. 87.
[385] *Wolff*, Interkulturelle Kompetenz durch Auslandsaufenthalte. Längsschnittanalyse der Wirkung dreimonatiger Auslandserfahrungen, S. 1; *Groot-Wilken*/*Isaac*/*Schräpler*, Sozialindices für Schulen: Hintergründe, Methoden und Anwendung, S. 168; *Bingel*, Der Fachkräftemangel als Folge des Demografischen Wandels, S. 3.
[386] *Badura*, Staatsrecht, S. 193; *Robbers*, in HdbVerfR 1994, § 11, Rn. 57–66.
[387] *Badura*, Staatsrecht, S. 194. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 11.10.1978 – 1 BvR 16/72, BVerfGE 49, 168 (182).
[388] *Badura*, in Maunz/Dürig, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 64; *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 24.
[389] BVerfG, Beschluss vom 11.10.1978 – 1 BvR 16/72, BVerfGE 49, 168 (182); BVerwG, NJW 1984, 2775, Rn. 15.
[390] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 24.
[391] *Schramm*, Ehe und Familie im Strafrecht: eine strafrechtsdogmatische Untersuchung, S. 391; *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, Rn. 15; *Raupach*, Ehescheidung mit Auslandsbezug in der Europäischen Union, S. 56 ff.
[392] *Raupach*, Ehescheidung mit Auslandsbezug in der Europäischen Union, S. 56 ff.; vgl. *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, Rn. 35–38.
[393] Mehr über Art. 6 Abs. 1 GG in Bezug auf das Asylrecht und das Bleiberecht bei *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, Rn. 35–38.

1) In der Fallgestaltung des Familiennachzugs

Die Frage des Familiennachzugs ist von besonderer Aktualität, wenn man die Flüchtlingspolitik und den Fachkräftemangel in Deutschland beobachtet.[394] Für die Einwanderung in Deutschland werden neben dem Asylrecht der Familien- bzw. Ehegattennachzug erwähnt.[395] In Deutschland sind § 27 sowie § 28 ff. Aufenthaltsgesetz (AufenthG) einschlägig für den Familiennachzug. Die Gewährung des Familiennachzugs hängt im Einzelnen davon ab, welchen Aufenthaltstitel der im Bundesgebiet lebende Ausländer (Stammberechtigte) besitzt und welche Familienbindung der Nachzuholende und der Stammberechtigte verbindet.[396] Die Familienzusammenführung für die sog. Kernfamilie, also Ehegatten (§ 30 AufenthG), minderjährige ledige Kinder (§ 32 AufenthG) und Eltern minderjähriger Kinder (§ 36 Abs. 1 AufenthG) sind unter bestimmten Voraussetzungen für Flüchtlinge oder Einwanderer aus Nicht-EU-Staaten möglich.[397]

Der Schutz von Ehe und Familie aus Art. 6 Abs. 1 GG könnte positive Wirkungen im Bereich des Aufenthaltsrechts und der Familienzusammenführung haben[398], ohne aber ein allgemeines Aufenthaltsrecht zu bedeuten.[399] Ausländer, die mit einer oder einem deutschen Staatsangehörigen verheiratet sind, haben dadurch ein Bleiberecht[400], aber kein Einbürgerungsrecht.[401] Diese positive Wirkung des Art. 6 Abs. 1 GG findet sich auch bei einer möglichen Ausweisung eines Ehegatten oder Familienangehörigen wieder (2).

---

[394] *Robin*, Die Getriebenen: Merkel und die Flüchtlingspolitik: Report aus dem Innern der Macht, S. 135–136; *Toprak*/*Weitzel*, Deutschland das Einwanderungsland. Wie die Integration junger Geflüchteter gelingen kann, S. 7–13. Zum Fachkräftemangel in Deutschland siehe *Bosch*/*Krone*/*Langer*: Das Berufsbildungssystem in Deutschland: Aktuelle Entwicklungen und Standpunkte, S. 27; *Bingel*, Der Fachkräftemangel als Folge des Demografischen Wandels, S. 3; *Duygun*, Demografie und Fachkräftemangel in Deutschland. Was können Unternehmen konkret tun?, S. 6.

[395] *Dietz*, Ausländer- und Asylrecht: Einführung, S. 54; *Thym*, Migrationsverwaltungsrecht, S. 70–71.

[396] *Deutscher Bundestag*, Familiennachzug zu Flüchtlingen und international subsidiär Schutzberechtigten. Rechtsgrundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers aus nationaler Sicht, S. 3; *Dietz*, Ausländer- und Asylrecht: Einführung, S. 54 ff.; *Thym*, Migrationsverwaltungsrecht, S. 70–71.

[397] *Dietz*, Ausländer- und Asylrecht: Einführung, S. 54; *Deutscher Bundestag*, Familiennachzug zu Flüchtlingen und international subsidiär Schutzberechtigten. Rechtsgrundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers aus nationaler Sicht, S. 3.

[398] BVerfG, Beschluss vom 12.05.1987 – 2 BvR 1226/83, 101, 313/84, BVerfGE 76, 1 (47); BVerfG, Beschluss vom 18.07.1979 – 1 BvR 650/77, BVerfGE 51, 387 (397); *Deutscher Bundestag*, Familiennachzug zu Flüchtlingen und international subsidiär Schutzberechtigten. Rechtsgrundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers aus nationaler Sicht, S. 5; *Dietz*, Ausländer- und Asylrecht: Einführung, S. 55; *Robbers*, in HdbVerfR 1994, § 11, Rn. 58.

[399] Vgl. *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 7.; *Badura*, Staatsrecht, S. 193.

[400] BVerfG, Beschluss vom 18.04.1989 – 2 BvR 1169/84, BVerfGE 80, 81 (92).

[401] BVerfG, Beschluss vom 12.05.1987 – 2 BvR 1226/83, 101, 313/84, BVerfGE 76, 1 (47); *Robbers*, in HdbVerfR 1994, § 11, Rn. 58.

2) In der Fallgestaltung der Ausweisung eines Ehegatten oder Familienangehörigen

Angesicht des Ehe- und Familienschutzes aus Art. 6 Abs. 1 GG haben die zuständigen Behörden und Gerichte bei der Entscheidung über ein Aufenthaltsbegehren eine Berücksichtigungspflicht, d. h., sie sind verpflichtet, auf die im Bundesgebiet bestehenden ehelichen und familiären Bindungen Rücksicht zu nehmen.[402]

Die Ausweisung eines Ehegatten oder Familienangehörigen[403] könnte ferner Fragen nach einem Eingriff in den Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 GG aufwerfen.[404] Ein solcher liegt erst vor, wenn es dem anderen Ehepartner unmöglich ist, dem ausgewiesenen Ehepartner oder Familienangehörigen zu folgen.[405] In einem Ausweisungsverfahren wird bei der Beurteilung der Unzumutbarkeit die Eltern-Kind-Beziehung herangezogen.[406] Wenn diese zu bejahen ist, könnte aufgrund der familiären Bindung eine Ausweisung abgewendet werden.[407] Man kann hieraus eine Vorrangigkeit des Familienschutzes vor einwanderungspolitischen Restriktionen ableiten.[408] Eine Scheinehe profitiert indes nicht von den vorgenannten Privilegierungen.[409] Auf längere Sicht dient natürlich der verfassungsrechtliche Schutz der Ehe und Familie sowohl in Deutschland als auch in der Elfenbeinküste dem Überleben des Staates und dem Fortbestand der Nation (Abschnitt II).

---

[402] *Deutscher Bundestag*, Familiennachzug zu Flüchtlingen und international subsidiär Schutzberechtigten. Rechtsgrundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers aus nationaler Sicht, S. 5; *Dietz*, Ausländer- und Asylrecht: Einführung, S. 55. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.05.1987 – 2 BvR 1226/83, 101, 313/84, BVerfGE 76, 1 (47 f.).

[403] Gemeint ist hier die Kernfamilie, also Ehegatten (§ 30 AufenthG) und minderjährige ledige Kinder (§ 32 AufenthG).

[404] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 69.

[405] *Robbers*, in HdbVerfR 1994, § 11, Rn. 58; *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, Rn. 9. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 12.05.1987 – 2 BvR 1226/83, 101, 313/84, BVerfGE 76, 1 (47 f.).

[406] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 69.

[407] BVerfG, Beschluss vom 12.05.1987 – 2 BvR 1226/83, 101, 313/84, BVerfGE 76, 1 (47 f.); *Robbers*, in HdbVerfR 1994, § 11, Rn. 58; *Thym*, Migrationsverwaltungsrecht, S. 70–71.

[408] *Robbers*, in HdbVerfR 1994, § 11, Rn. 58 ff.; BVerfG, Beschluss vom 12.05.1987 – 2 BvR 1226/83, 101, 313/84, BVerfGE 76, 1 (45).

[409] BVerwG, Beschluss vom 03.06.1982 – 1 C 241.79, BVerwGE 65, 174 (180).

Abschnitt II: Die verfassungsrechtlichen Grundlagen zum Schutz von Ehe und Familie in der Elfenbeinküste

Die Elfenbeinküste ist mit 322.463 km^2 nur unwesentlich kleiner als die Bundesrepublik Deutschland.[410] Im Zusammenhang mit der durch die Präsidentschaftswahl Ende 2010 ausgelösten gut einjährigen Regierungskrise geriet das Land u. a. aufgrund der massiven Menschenrechtsverletzungen, welche während der Unruhen begangen wurden, international in die Schlagzeilen.[411] Die derzeitige Verfassung der Elfenbeinküste vom 08.11.2016 ist das Ergebnis einer fortwährenden Entwicklung. So wurden nach Erlangung der Unabhängigkeit über einen Zeitraum von 65 Jahren insgesamt vier Verfassungen verabschiedet, welche sich jeweils an derjenigen der ehemaligen Kolonialmacht Frankreich orientierten.[412] Anders als in der deutschen Verfassung spielte der Schutz von Ehe und Familie allerdings keine besonders große Rolle.[413] Erst die im Jahr 2000 verabschiedete dritte Verfassung (Art. 5 VerfCI-2000) und im Jahr 2016 verabschiedete vierte Verfassung (Art. 32 VerfCI-2016) äußerten sich zur Förderung der Familie als zu schützende Institution, da diese die Keimzelle des Staates bildet.[414] Ein Vergleich kann hier mit Art. 119 Abs. 1 WRV gezogen werden. Dort wird die Ehe als Vorstufe zur Familie und als Keimzelle des Staates beschrieben.[415] Die Normierung der Familie in der ivorischen Verfassung beruht sicherlich auf der afrikanischen Mentalität, nach welcher die Familie lediglich der Ausdruck der Ehe ist.[416]

Nachfolgend wird zunächst auf den Ehe- und Familienschutz in den vorhergehenden Verfassungen (frz. *constitution*) der Elfenbeinküste eingegangen. Insbesondere gilt es die Frage der Anerkennung der Institutionen Ehe und Familien in den Verfassungen von 1959 und 1960 (A) sowie in den neueren Verfassungen von 2000 und 2016 (B) zu beantworten. Anschließend

---

[410] Deutschland hat eine Fläche von 357.409 km² mit einer Einwohnerzahl von 82.668.000 im Jahr 2016. Vgl. *Der neue Fischer-Weltalmanach 2018*, Zahlen, Daten, Fakten, Schwerpunkt Pressefreiheit, S. 95 i. V. m. S. 99.

[411] *Bemba*, Côte d'Ivoire quelques réflexions d'ordre juridique, S. 11. Dabei ist hervorzuheben, dass es in der Weltgeschichte zum ersten Mal vorkam, dass zwei Präsidenten gleichzeitig in einem Land vereidigt wurden. Es ist mittlerweile anerkannt, dass diese beiden Präsidenten an den Internationalen Strafgerichtshof ausgeliefert werden können, um sich für die menschenrechtlichen Verletzungen, die von ihren Armeen begangen wurden zu verantworten. Dies könnte zu einer höheren Wertschätzung von Menschenrechten und Demokratie in Afrika beitragen. Vgl. dazu *Bemba*, Côte d'Ivoire quelques réflexions d'ordre juridique, S. 97.

[412] Aus dem frz. *Dans tous les domaines, le Droit Ivoirien s'inspire du Droit Français*, so *Kaudjhis-Offoumou*/*Niangoran-Bouah*, Mariage en Côte d'Ivoire, de la polygamie à la monogamie: essai, suivi de réflexion sur l'excision, S. 60. Vgl. *Caballero Guzman*, Les codes des impôts en droit comparé. Contribution à une théorie de la codification fiscale, S. 308; *Gnangui*, Droit des déchets en Afrique, le cas de la Côte d'Ivoire, S. 32.

[413] Die Verfassungen traten 1959, 1960, 2000 und 2016 in Kraft.

[414] Wortwörtlich aus dem frz. *La famille constitue la cellule de base de la société. L'État assure sa protection.*

[415] Wortwörtlich: „Die Ehe steht als Grundlage des Familienlebens und der Erhaltung und Vermehrung der Nation unter dem besonderen Schutz der Verfassung" (Art. 119 Abs. 1 WRV).

[416] *Oepen*, IFSt-Schrift 1999, S. 7.

werden die Ehe und Familie im ivorischen Recht (C) bzw. die allgemeinen juristischen Voraussetzungen analysiert (D).

A- Der Schutz von Ehe und Familie in den Verfassungen der Elfenbeinküste der Jahre 1959 und 1960

Die Elfenbeinküste wurde am 10.03.1893, nach Festsetzung der Grenzen zu Liberia und der Goldküste (heute Ghana), eine französische Kolonie. Am 04.12.1958 wurde sie als Mitgliedstaat in die Französische Gemeinschaft Afrika aufgenommen.[417] Seit dem 01.08.1960 ist das Land unabhängig von der französischen Kolonialmacht.

Die Elfenbeinküste ist ein Entwicklungsland mit gehobenem mittlerem Einkommen[418] und besitzt eine geschriebene Verfassung.[419] Bei dieser Ausgangslage ist das menschliche Kapital, d. h. die Arbeitskraft, welche in der Familie gebündelt ist, notwendige Voraussetzung zur Realisierung des wirtschaftlichen Aufschwungs des Landes. Vor diesem Hintergrund ist es von Relevanz, die Geschichte der Elfenbeinküste und die vergangenen ivorischen Verfassungen unter dem Gesichtspunkt der Bedeutung des Ehe- und Familienschutzes zu analysieren.

Eine Verfassung schafft die juristischen Rahmenbedingungen für die staatliche Organisation und ermöglicht dadurch die staatliche Existenz.[420] Da die Organisation jedes Staates mittels einer Verfassung reglementiert ist, erscheint es angemessen, einen Abriss der ersten beiden Konstitution der Elfenbeinküste herauszuarbeiten. Die Verfassungen aus dem Jahr 1959 (I) und 1960 (II) werden im Blick auf ihre Wirkung und verfassungsrechtliche Aufnahme des Ehe- und Familienschutzes nachfolgend dargestellt.

I. Abriss zu der ivorischen Verfassung von 1959

Die Verfassung aus dem Jahr 1959 wurde im Gesetz Nummer 59-1 vom 26.03.1959 mit dem Titel *Constitution de la République de la Côte d'Ivoire* verabschiedet.[421] Diese Verfassung war nur ein Jahr gültig und laut der Präambel ein Vorschlag Frankreichs.[422] Es ist daher nicht verwunderlich, dass die Verfassung aus dem Jahr 1959 nur eine Kopie der französischen

---

[417] Aus dem frz. *Communauté Francophone d'Afrique.*
[418] Liste des *Development Assistance Committees* der OECD, Stand 2016, mit einem ausgewiesenen Pro-Kopf-Bruttonationaleinkommen 2016 von 1520 US-$. Vgl. *Der neue Fischer-Weltalmanach 2018*, Zahlen, Daten, Fakten, Schwerpunkt Pressefreiheit, S. 95.
[419] *Berthélemy*/*Söderling*, Emerging Africa, S. 166.
[420] *Carré de Malberg*, Contribution à la théorie générale de l'Etat, S. 64, S. 66 ff.; *Wodié*, Institutions politiques et droit constitutionnel en Côte d'Ivoire, S. 84.
[421] JORCI Nr. 1959-21 vom 28.03.1959, S. 369.
[422] Siehe § 1 Gesetz Nr. 59-1 vom 26.03.1959, JORCI Nr. 1959-21 vom 28.03.1959, S. 369.

Verfassung vom 04.10.1958 (Verfassung der französischen Gemeinschaft, die sog. *Communauté française*) darstellte. Zum damaligen Zeitpunkt hatte die Elfenbeinküste noch nicht ihre Unabhängigkeit erlangt, d. h. das französische Recht fand zu diesem Zeitpunkt ohnehin in allen Territorien Frankreichs einschließlich seiner Kolonien Anwendung.[423] Das politische Regime der ivorischen Verfassung vom 26.03.1959 näherte sich dem parlamentarischen System an. Mit dieser Verfassung knüpfte die Elfenbeinküste an die französisch-afrikanische Gemeinschaft an.[424] Ihr wurde dennoch der Status einer autonomen Republik mit einer sehr limitierten Zuständigkeit (Innenpolitik und Verwaltung) erteilt.[425]

Gemäß den Art. 76, 77 und 78 der französischen Verfassung vom 04.10.1958 umfasste der Zuständigkeitsbereich Frankreichs die Außenpolitik, die Verteidigung, die Währungspolitik, die gemeinsame Wirtschafts- und Finanzpolitik sowie die Rohstoffpolitik der französischen Überseegebiete, wozu zum damaligen Zeitpunkt auch die Elfenbeinküste zählte.[426] In Ermangelung anderslautender Vereinbarungen hatte Frankreich gem. Art. 78 Abs. 2 der Verfassung zudem die Kontrolle über die Justiz, die Hochschulbildung, die allgemeine Organisation der innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Verkehrsverbindungen sowie die Telekommunikation in der Elfenbeinküste inne. Im Übrigen lag die Kontrolle beim französischen Staat und das Staatsoberhaupt war der Präsident der Französischen Republik.[427] Es gab zwar eine eigene nationale Regierung mit einem gewählten ivorischen Ministerpräsidenten, dieser war jedoch lediglich ein verlängerter Arm der französischen Kolonialmacht ohne eigene Entscheidungsbefugnisse. Deswegen betont der ehemalige Präsident des ivorischen Verfassungsrats (*Conseil constitutionnel*) Francis Wodié, dass die Elfenbeinküste in dieser Zeit nicht als Staat im völkerrechtlichen Sinne betrachtet werden könne[428], da sie rechtlich, politisch und wirtschaftlich in Frankreich integriert war.[429]

---

[423] Das koloniale Territorium war nur als reine Erweiterung des französischen Staates anzusehen. Aus dem frz. *territoire d'outre-mer*. Siehe dazu *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S.171.
[424] La Communauté franco-africaine.
[425] Vgl. *Gnangui*, Afrique subsaharienne, Côte d'Ivoire: dans l'engrenage de la Françafrique, S. 222; *Turpin*, Outre-Mers Revue d'histoire 2008, S. 45 ff.; *Borella*, Annuaire Français de Droit International 1958, S. 667 ff.
[426] Diese Zuständigkeit wurde am 04.08.1945 abgeschafft. Siehe mehr über die französischen Überseegebiete, *colonies françaises* bis 1946, bei *Sternberger*/*Nuscheler*/*Nohlen*/*Vogel*, Die Wahl der Parlamente und anderer Staatsorgane: Afrika: Politische Organisation und Repräsentation in Afrika, S. 69.
[427] *Clérici*, Histoire de la Côte d'Ivoire, S. 134.
[428] *Wodié*, Institutions politiques et droit constitutionnel en Côte d'Ivoire, S. 43.
[429] Ibid., S. 32.

Faktisch war die Elfenbeinküste zu diesem Zeitpunkt ein Teil Frankreichs. Deswegen verwendete Maurice Ahanhanzo-Glélé, Mitverfasser der AfrC, den Ausdruck: „In dieser Zeit schlug das Herz der Elfenbeinküste immer in Paris“[430].

Ehe und Familie waren zwar bekannte Rechtsinstitute, fanden indes keinen Niederschlag in der Verfassung von 1959. Diese Verfassung die als leere Worthülse angesehen werden kann, stellt faktisch keine ivorische Unabhängigkeit dar. Diesbezüglich brachte die Verfassung von 1960 einige Änderungen (II).

II. Abriss zu der ivorischen Verfassung von 1960

Im Hinblick auf das nahende Ende der französischen Kolonisation wurde im Jahr 1959 in den westafrikanischen Staaten ein regionales Verfassungsprojekt entworfen, um eine eigene Verfassung zu erarbeiten und somit Rahmenbedingen für das staatliche Überleben zu schaffen.[431] Das Verfassungsprojekt wurde von der *Communauté du Conseil de l'Entente*, zu welcher zu Beginn Niger, das Dahomey, die Haute Volta und die Elfenbeinküste gehörten, ins Leben gerufen.[432] Das Verfassungsprojekt wurde auf nationaler Ebene mit einigen Anpassungen als ivorische Verfassung am 03.11.1960 verabschiedet[433]. Diese Verfassung wurde als Verfassung der erste Stunde der Freiheit angesehen[434] und diente dazu, die Unabhängigkeit von Frankreich schriftlich festzuhalten sowie das politische Leben und die Machtverteilung im Land zu organisieren.[435] Ab diesem Zeitpunkt war die Elfenbeinküste nicht mehr Mitglied der französischen Gemeinschaft, der sog. *Communauté française*. Im Anschluss an die Unabhängigkeit erlebte das Land eine Epoche des wirtschaftlichen Aufschwungs und der politischen Stabilität.[436] Die Elfenbeinküste arbeitete bis in die 1990er-Jahre eng und erfolgreich mit dem Westen zusammen und galt als der „Musterschüler und die Vitrine Westafrikas“[437].

---

[430] Aus dem frz. *le cœur politique de la Côte d'Ivoire continuait à battre à Paris.* So *Ahanhanzo-Glélé*, La constitution ou loi fondamentale. Encyclopédie juridique de l'Afrique, S. 25–26.
[431] *Clauzel*, La France d'outre-mer (1930-1960), S. 356.
[432] *Parti démocratique de Côte d'Ivoire*, Congrès du Parti démocratique de Côte d'Ivoire 1970, S. 74; *Vidaud/Douté*: La république de Côte-d'Ivoire, S. 9.
[433] Vgl. Gesetz Nr. 60-356 vom 03.11.1960 über die Verfassung der Republik Côte d'Ivoire, JORCI Nr. 58, Sonderausgabe vom 04.11.1960; *Wodié*, Institutions politiques et droit constitutionnel en Côte d'Ivoire, S. 52.
[434] *Wodié*, Institutions politiques et droit constitutionnel en Côte d'Ivoire, S. 83 sowie S. 84.
[435] *Clérici*, Histoire de la Côte d'Ivoire, S. 134. Die Verfassung von 1960 wurde mehrfach geändert vor allem in Bezug auf die Machtausübung. Vgl. dazu *Wodié*, Institutions politiques et droit constitutionnel en Côte d'Ivoire, S. 33 sowie S. 84.
[436] *Belcadhi*, L'image de la Côte d'Ivoire dans le quotidien le monde 1960–2005, S. 51.
[437] Aus dem frz. *Bon élève et vitrine de l'Afrique de l'ouest*. Vgl. *Belcadhi*, L'image de la Côte d'Ivoire dans le quotidien le monde 1960–2005, S. 11. Félix Houphouet-Boigny wurde in dieser Zeit zum Präsidenten gewählt. Er wurde jede Legislaturperiode (5 Jahre), bis zu seinem Tod am 07.12.1993, wiedergewählt. Der nachfolgende Präsident war Konan Bedié.

In den Präambeln der ivorischen Verfassungen von 1959 und 1960 gibt es Verweise auf die AEMR und die französische Erklärung der Menschen- und Bürgerrechte vom 26.08.1789.[438] Aus diesen Verweise könnte man eine verfassungsrechtliche Anforderung zum Ehe- und Familienschutz herleiten.[439] Anders als in der Verfassungen von 1959 und 1960 wurde der Schutz der Ehe und Familie in den Verfassungen der Elfenbeinküste von 2000 und 2016 direkt vorgeschrieben (B).

B- Der Schutz von Ehe und Familie in den Verfassungen der Elfenbeinküste von 2000 und 2016

Die Elfenbeinküste war seit den 1990er-Jahren bis zum Jahr 2010 eines der afrikanischen Länder, das aufgrund seiner positiven wirtschaftlichen Entwicklung in den französischen Medien besondere Aufmerksamkeit genoss.[440] Als ehemalige Kolonie und Überseeterritorium versuchte sie, „außerhalb des Schattens Frankreichs", eine eigene Existenz aufzubauen. Dazu diente die dritte Verfassung, welche am 23.07.2000 beschlossen und durch das Gesetz Nr. 2000-513 vom 01.08.2000 verkündet wurde. In der aktuellen Verfassung der Elfenbeinküste von 2016 werden lediglich die Familie und die Kinder direkt als Schutzobjekte anerkannt. Als Unterschied zum deutschen Grundgesetz wurde in diese außerdem der Schutz von Behinderten und älteren Menschen aufgenommen (Art. 32 VerfCI-2016). Im Grundgesetz hingegen wird im Gleichheitssatz nur festgehalten, dass Behinderte nicht diskriminiert werden dürfen (Art. 3 Abs. 3 GG). Im Folgenden wird dargestellt, dass Familie und Kinder als normierte Schutzobjekte der Verfassungen von 2000 und 2016 gelten (I). Man könnte trotzdem eine indirekte Anerkennung des Eheschutzes durch den Verweis auf internationale Vereinbarungen im ivorischen Recht herleiten (II).

I. Familie und Kinder als normierte Schutzobjekte der Verfassungen von 2000 und 2016

Während in Deutschland Ehe und Familie explizit vom Schutz des Grundgesetzes profitieren, wird die Ehe in der Verfassung der Elfenbeinküste nicht als zu schützende Institution anerkannt.

---

[438] Vgl. die Präambel der beiden ersten Verfassungen von 1959 und 1960. Aus dem frz. *Le peuple de Côte d'Ivoire proclame son attachement aux principes de la démocratie et des droits de l'homme, tels qu'ils ont été définis par la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 1789, par la Déclaration universelle de 1948, et tels qu'ils sont garantis par la présente Constitution*.

[439] Mehr dazu vgl. Teil I, Kap. II, Abschnitt II, B. II: Die indirekte Anerkennung des Schutzes der Ehe durch den UN-Sozialpakt und die Allgemeine Erklärung der Menschenrechte

[440] *Belcadhi*, L'image de la Côte d'Ivoire dans le quotidien le monde 1960–2005, S. 12.

Hingegen wurden Familie und Kinder, sowie ältere Menschen und Menschen mit Behinderungen, als Schutzobjekte in die ivorische Verfassung aufgenommen (Art. 5 und 6 VerfCI-2000). Die Familie im Sinn der ivorischen Verfassung von 2000 wird als „wesentliche Zelle der Gesellschaft“[441] verstanden und ist nach ivorischen Konventionen untrennbar mit der Ehe verbunden. Dies erklärt, warum letztere keine ausdrückliche Erwähnung in der Verfassung gefunden hat.

Bisher hat das Verfassungsgericht der Elfenbeinküste keine Entscheidungen zum Schutz von Ehe und Familie getroffen. Aus Sicht des Verfassers beruht dieser Umstand auf zwei Erwägungen: Zum einen werden Probleme in diesem Rechtsbereich i. d. R. direkt im Familienverband gelöst, zum anderen haben die ivorischen Staatsbürger kein Vertrauen zu den Vertretern der Justiz und sehen daher davon ab, die Gerichte anzurufen, welche ihrerseits etwaige Interpretationsfragen dem Verfassungsgericht vorlegen könnten.[442]

Zwar werden in der aktuellen Verfassung von 2016 in den Art. 31 und 32 lediglich die Familie und die Kinder direkt als Schutzobjekte normiert, gleichwohl ist davon auszugehen, dass der Schutz der Ehe indirekt von der Verfassung anerkannt wird (II).

II. Die indirekte Anerkennung des Schutzes der Ehe durch den UN-Sozialpakt und die Allgemeine Erklärung der Menschenrechte

Ehe und Familie stellen eigenständige Rechtsgüter dar und sind nach ivorischem Verständnis untrennbar miteinander verknüpft.[443] Diese Institute bilden in Afrika wie auch in Europa „die naturgemäß wesentliche Voraussetzung für den Erhalt der Menschheit und ihrer Nationen“[444]. In der Präambel der ivorischen Verfassung vom 01.08.2000 ist eine indirekte verfassungsrechtliche Vorgabe zum Eheschutz durch den Verweis auf internationale Vereinbarungen, die den Eheschutz vorsehen, festzustellen. Es geht um die Verweise auf folgende Vereinbarungen: der UN-Sozialpakt und die AEMR. Einen solchen Verweis gibt es in der aktuellen ivorischen Verfassung (VerfCI-2016) nicht. Dennoch könnte von einer indirekte Anerkennung des Eheschutzes in der Elfenbeinküste ausgegangen werden, wenn die Elfenbeinküste Vertragsstaat eines Übereinkommen ist, welches einen Eheschutz verlangt

---

[441] Vgl. Art. 18 Abs. 1 AfrC: „Familie als Grundstein der Gesellschaft“; aus dem frz. *fondement de la famille*; *M’Baye*, Les droits de l’homme en Afrique, S. 182.
[442] *Koto-Tcheka*, Le règlement préventif dans l’espace OHADA au regard du droit français des procédures collectives, S. 28; *Badara Fall*, Les défis des droits fondamentaux 2000, S. 334 sowie S. 363.
[443] *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 273 ff. Siehe auch *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 198 ff.; *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 174.
[444] *Tettinger/Geerlings*, EuR 2005, S. 420.

(*Pacta sunt servanda*). Da der IPwskR im Art. 10 eine Pflicht für die Vertragsstaaten vor sieht, Ehe und Familie zu schützen und die Elfenbeinküste dieses am 26.03.1992 ratifiziert hat, erkennt die ivorische Verfassung den Eheschutz indirekt an. Hinzu kommt, dass alle ratifizierten internationalen Vereinbarungen gem. Art. 123 VerfCI-2016 mit den Verfassungsnormen in der Elfenbeinküste gleichgestellt sind.[445] Demzufolge gibt es einen Schutzauftrag der ivorischen Verfassung für Ehe und Familie, welcher vom Gesetzgeber zu beachten ist (C).

C- Ehe und Familie im ivorischen Recht

Die Elfenbeinküste hat nach der Unabhängigkeitserklärung vom 07.08.1960 das Recht der vormaligen französischen Kolonialmacht weiter angewendet. Dabei galt es, die als bewährt erachteten Grundzüge zu übernehmen, ohne jedoch die afrikanischen Wurzeln aus dem Blick zu verlieren.[446] Daher soll im folgenden Absatz zunächst das afrikanische Verständnis von Ehe und Familie erläutert werden (I). Anschließend wird diese Betrachtung von einem Ausblick über die strafbare Aussteuer, die als „faktische Voraussetzung“ vor der Eheschließung gilt, ergänzt (II).

I. Die afrikanische Grundkonzeption von Ehe und Familie

Vor der Begegnung mit Arabern[447] und Europäern gab es auf dem afrikanischen Kontinent keine Verschriftlichung der eigenen Sprachen.[448] Eine Ausnahme stellt die nubische Zivilisation dar, welche den Anfang der ägyptischen Zivilisation bildet.[449] Dies hat zur Folge, dass es keine Schrift gab, die die Definitionen der Begriffe Ehe und Familie vor der Kolonialzeit für die Nachwelt festgehalten hat.

---

[445] Art. 123 VerfCI-2016, aus dem frz. *Les traités ou accords régulièrement ratifiés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque traité ou accord, de son application par l'autre partie*. Dieser Artikel ist eine wortwörtliche Kopie des Art. 55 der französischen Verfassung: *Constitution du 4 octobre 1958, Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie*.

[446] *Koffi*, La Côte d'Ivoire en crise face au droit international, S. 29; *Wodié*, Institutions politiques et droit constitutionnel en Côte d'Ivoire, S. 32.

[447] Afrika wurde ab dem 8. Jahrhundert im Norden von den Arabern beherrscht, so *Djait*, Annales Economies Sociétés Civilisations 1973, S. 601. Die Europäer kamen ab 1850, vgl. *Henriet*, L'Afrique et le Moyen-Orient en fiches, S. 49.

[448] *Bounfour*/*Chaker*, Etudes littéraires africaine. Littérature berbère, S. 10.

[449] *Ki-Zerbo*, Die Geschichte Schwarzafrikas, S. 63–71.

Die afrikanische Konzeption von Ehe und Familie findet sich in den regionalen Abkommen, wie bspw. die AfrC von 1981, wieder. In der Präambel dieser Charta berufen sich die afrikanischen Staaten auf „besondere afrikanische Wertvorstellungen und Traditionen“[450].

In den afrikanischen Staaten südlich der Sahara ist die Vorstellung vorherrschend, dass der Mann der Chef der Familie ist. Damit einher geht eine Unterhalts- und Schutzpflicht gegenüber der Ehefrau.[451] Die Ehe ihrerseits ist in einer gemeinsamen Wohnung zu führen[452] und begründet eine Loyalitäts- und wechselseitige Beischlafverpflichtung. Die Frau befindet sich meistens in einer Position der Unterwerfung, welche mit der Pflicht zum Gehorsam gegenüber dem Ehemann, der Zeugung von Nachwuchs und Verrichten der Hausarbeit verknüpft ist.[453] Insbesondere, da in vielen afrikanischen Ländern die Gebärfähigkeit erwartet wird, erklärt u. a. warum die Polygamie bei unfruchtbaren Paaren weit verbreitet ist.[454] In islamisch geprägten afrikanischen Kulturen darf sich ein Ehemann bei Zeugungsunfähigkeit seiner Ehefrau eine andere Gemahlin suchen oder als Ausdruck seiner Solidarität die Frau seines verstorbenen Bruders heiraten.[455]

Die Bedeutung der Familie hängt eng mit ihrer Stellung im traditionellen und vorkolonialen Afrika zusammen.[456] Dort wurde sie als notwendiger Schritt zur Fortpflanzung sowie als wirtschaftliche Einheit gesehen.[457] Diese Konzeption hat sich bis heute trotz des Einflusses durch die europäische Kultur weitgehend erhalten. Die Familie steht am Anfang der gesellschaftlichen Kette.[458] Sie bildet nach afrikanischem Verständnis die kleinste Einheit der größeren Gemeinschaften (Stamm, Nation).[459]

Die Familie ist in der afrikanischen Konzeption[460] als Familiengruppe oder als Großfamilie zu verstehen.[461] In Europa ist der Begriff Familie als „Nukleus“[462] auf die Ehegatten und ihre Kinder beschränkt. In Afrika dagegen werden die Cousins, Onkel, Neffen usw. zur Familie

---

[450] *Worku*, Entwicklungstendenzen des regionalen Menschenrechtsschutzes, die Afrikanische Charta der Rechte der Menschen und der Völker, S. 47.
[451] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 174.
[452] Ibid.
[453] Vgl. das Frauenbild im römischen Reich bei *Ducos*, Rome et le droit, S. 62.
[454] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 175.
[455] *Yakoub*/*Sers*, Goma, polygame à la Courneuve, S. 13.
[456] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 62.
[457] Ibid.
[458] Ibid.
[459] *Tévoèdjré*, Human Rights and Democracy in Africa, S. 5.
[460] Vgl. Art. 18 Abs. 1 und 2 AfrC.
[461] *Dégni-Segui*, La charte Africaine des Droits de l’homme et des Peuples, S. 21; *Palm-Risse*, Der völkerrechtliche Schutz von Ehe und Familie, S. 231 ff.
[462] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 159.

hinzugezählt[463], weil die einzelne Person ihre Zugehörigkeit durch die Stammesgruppe oder die Gemeinschaft erlangt.[464] Der Mensch existiert nicht alleine. Er bewegt sich in einer sozialen Welt, in einer Gruppe, welche die Person als Einzelne umhüllt und gleichzeitig überschreitet.[465] Diese Gruppe zieht ihre Zugehörigkeit aus der Abstammung von einem gemeinsamen Vorfahren (patrilinear oder matrilinear).[466] Im westlichen System hingegen nimmt die Individualität eine viel wichtigere Rolle ein und prägt mittelbar auch die Konzeption des Familienbegriffs.

Ehe und Familie werden vom ivorischen Gesetzgeber ähnlich wie in Frankreich und Deutschland konzipiert.[467] Ein Hauptunterschied besteht hinsichtlich der Frage der Verschiedengeschlechtlichkeit welche in der Elfenbeinküste vorausgesetzt wird (Art. 1 gem. Art. 1 des Gesetzes Nr. 64-375 vom 07.10.1964 über die Ehe).[468] Im ivorischen Kontext ist die zu leistende Aussteuer vor der Eheschließung Ausdruck der afrikanischen Tradition und wird auch heute noch überwiegend praktiziert, ungeachtet der Tatsache, dass dies einen Straftatbestand erfüllt (II).

II. Die Anwendung der strafbaren Aussteuer als „faktische Voraussetzung“ vor Eingehung der Ehe

Die französische Rechtsordnung hat sich ab dem 15. Jahrhundert als Mischung aus römischem Recht und Kodifizierungen von Gewohnheitsrecht herausgebildet.[469] Für Kéba M’Baye, ehemaliger Vizepräsident des Internationalen Strafgerichtshofs in Den Haag, hat das Familienrecht in den afrikanischen Ländern eine vergleichbare Grundlage, da bei der Kodifizierung Gewohnheitsrecht mit kolonialen Einflüssen vermischt wurde.[470] So wurde z. B.

---

[463] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 159.
[464] Aus dem frz. *La terre est un bien sacré, propriété de la communauté* so *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 154.
[465] *Camara*, Mémoires d’un Juge africain, S. 74.
[466] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 159.
[467] Vgl. Teil I, Kap. II, Abschnitt II, D.
[468] Aus dem frz. *L’homme avant vingt ans révolus, et la femme avant dix-huit ans révolus ne peuvent contracter mariage*. Vgl. Gesetz Nr. 64-375/1964, verändert durch das Gesetz Nr. 83-800 vom 02.08.1983. Aus dem frz. *Code civil ivoirien loi Nr. 64-375/1964 du 07 octobre 1964, relative au mariage*, verändert durch das Gesetz Nr. 83-800 von 02.08.1983. Für Deutschland vgl. *Blome*, NVwZ 2017, S. 1658.
[469] Im 15. Jahrhundert mit der Verordnung von Amboise vom 15.03.1498 durch Karl VIII. Aus dem frz. *L’ordonnance d’Amboise du 15 Mars 1498 de Charles VIII*; vgl. *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 22 ff.
[470] *M’Baye*, Rev. Sen. Dr. 1970, S. 7.

im Senegal die Zivilehe aus Frankreich importiert und gleichzeitig die Polygamie bzw. die Pflicht zur Zahlung einer Aussteuer beibehalten.[471]

Der Älteste oder der Patriarch der Familie der Frau sagt i. d. R., was als Aussteuer erwartet wird. Nach der Aushändigung der Aussteuer der Geberfamilie wird mit der Zustimmung der Familie der Frau zur Eheschließung gerechnet.[472] Die Aussteuer verfestigt symbolisch die Allianz zwischen den beiden Familien der künftigen Eheleute.[473] Mit der Zeremonie zur Übergabe der Aussteuer soll das Mädchen nun in die Familie ihres zukünftigen Mannes integriert werden, „als ob sie dort geboren wurde“[474]. Die Tradition sieht in einer Ehe[475] – je nach Perspektive – den Verlust oder den Gewinn einer Arbeitskraft, besonders in ländlichen Gebieten.[476] Die Aussteuer kann vor diesem Hintergrund als Entschädigung sowie als Anlass für ein erstes Treffen der beiden Familien angesehen werden. Diese Praxis hilft auch, Verwandtschaftsehen zu vermeiden, denn lange Zeit gab es in der Elfenbeinküste keinen Familiennamen[477], anhand dessen man Verwandtschaftsverhältnisse hätte ableiten können. Durch das Treffen der beiden Familien sollte sichergestellt werden, dass man sich nicht kennt, d. h. keine Blutsverwandtschaft besteht.[478]

Die Aussteuer besteht aus einer symbolischen Mitgift. Nach islamischem Recht kann sie auch durch das Aufsagen von Koranversen oder den Austausch von Kolanüssen geleistet werden.[479] Üblich ist jedoch, dass Geschenke wie eine Kuh oder alkoholische Getränke sowie Schmuck übergeben werden.[480] Bestimmte Stämme wie die Bété in der westlichen Elfenbeinküste verlangen einen Stier als Aussteuer, welcher für das Festmahl der Hochzeit verwendet wird. Mit der Einführung einer offiziellen Währung durch die Kolonialmächte begann die Aussteuer als „Kaufpreis der Frau angesehen zu werden“[481]. Zunehmend forderten die Patriarchen bei

---

[471] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 171.
[472] *Durand*, Histoires comparées des institutions: Afrique, Monde arabe, Europe, S. 321.
[473] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 161.
[474] Ibid., S. 173.
[475] Ibid., S. 158.
[476] Ibid., S. 171.
[477] Vor der Kolonialzeit war dies im *Code coutumier* geregelt. Jede Bevölkerungsgruppe sollte nach ihren Gewohnheiten (Sitten und Gebräuchen) die Namensführung regeln. Einen einheitlichen Namen für die ganze Familie gab es in bestimmten Bevölkerungsgruppen nicht, bspw. bei den Baoulés oder den Bétés, wo die Kinder einen Tagesnamen oder den Namen eines Bekannten bekamen, ohne aber den familiären Bezug im Namen zu tragen. Vgl. *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 62 ff. Siehe auch *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 61 ff.
[478] *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 62 ff.
[479] *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 274; *De Levat*, Les origines historiques des trois religions du Livre, S. 244; *Diop*, La famille Wolof: tradition et changement, S. 108; *Rude-Antoine*, Le mariage maghrébin en France, S. 37.
[480] *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 274.
[481] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 161.

ehelichen Zeremonien Geld neben den bisher üblichen Wertgegenständen.[482] Deswegen wurde die Aussteuer mit Einführung der französischen Zivilehe im Jahr 1939 in der ivorischen Kolonie verboten.[483]

In der unabhängigen Elfenbeinküste im Jahr 1964 wurde das Aussteuerverbot gem. Art. 20 des Gesetzes Nr. 64-381 vom 07.10.1964 weitergeführt.[484] Die Missachtung dieses Verbotes wird mit einer Gefängnisstrafe von sechs Monaten bis zu zwei Jahren geahndet. In der Realität geht jedoch kein Ivorer eine Ehe ein, ohne die Aussteuer zu zahlen.[485] Dieses Verbot behielt die Elfenbeinküste nach Erlangung ihrer Unabhängigkeit bei.[486] Es besteht ein Widerspruch, was wiederum zeigt, dass der ivorische Gesetzgeber ohne Rücksicht auf die afrikanischen Traditionen und Besonderheiten die französische Zivilehe weiterführen will. Dennoch hat die Elfenbeinküste die juristischen Voraussetzungen für die Eheschließung weitergeführt und den Familienbegriff aus Frankreich übernommen (D).

D- Die allgemeinen juristischen Voraussetzungen

Die Eheschließung muss in der Elfenbeinküste durch Beurkundung im Eheregister staatlich anerkannt werden, um wirksam zu sein. Juristisch betrachtet entsprechen die ivorische Ehe und Familie der deutschen Konzeption vor Verabschiedung des Gesetzes zur „Ehe für alle“. Im Folgenden werden der Ehe- (I) und Familienbegriff (II), sowie die Frage der nichtehelichen Lebensgemeinschaft im ivorischen Recht erläutert (III). Angesichts der Globalisierung und der daraus folgenden Gesetzentwicklung und -anpassung scheint es wichtig sich mit der Zukunft der Ehe und Familie in der Elfenbeinküste zu befassen (IV).

---

[482] Die Tradition verlangt die Rückzahlung der Aussteuer im Fall einer Entlobung.
[483] *Lagoutte*/*Svaneberg*, Les droits de la femme et de l'enfant, réflexions africaines, S. 237; *Krynen*, Le Droit saisi par la Morale, S. 143.
[484] Aus dem frz. *l’institution de la dot, qui consiste dans le versement au profit de la personne ayant autorité sur la future épouse, par le futur époux ou la personne ayant autorité sur lui, d’avantages matériels conditionnant la réalisation du mariage traditionnel, est immédiatement abolie*; vgl. *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 198 ff.; *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 273 ff.; *Vléï-Yoroba*, Clio. Histoire, femmes et sociétés 1997, Rn. 6–7; *Krynen*, Le Droit saisi par la Morale, S. 143.
[485] *Vléï-Yoroba*, Clio. Histoire, femmes et sociétés 1997, Rn. 6.
[486] Vgl. *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 273 ff. Siehe auch *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 198 ff.

I. Die Ehe im ivorischen Recht

Die Ehe wurde vor der Einführung des *Code civil ivoirien* (Bürgerliches Gesetzbuch der Elfenbeinküste)[487] im Jahr 1960 durch die Familie arrangiert[488], meistens ohne Zustimmung der zukünftigen Eheleute.[489] Dies ist auch heute noch in Teilen des Landes der Fall, insbesondere im muslimisch geprägten Norden. Die Zustimmung der Familienpatriarchen sollte insbesondere Inzest vermeiden und die Einhaltung der Traditionen sicherstellen.[490] Heute ist eine Zustimmung des Familienoberhaupts oder gar der gesamten Familie juristisch nicht mehr nötig. Maßgeblich ist allein die Zustimmung der Eheleute. Dies wird von Jérôme Coulibaly, Professor an der Félix Houphouët-Boigny-Universität in Abidjan, kritisiert, weil die Zustimmung der Familie die Offenlegung der Beziehung sichert. Dadurch wird ausgedrückt, dass die Beziehung ernst gemeint ist und eine Vermählung geplant ist.[491] Das ivorische Familienrecht hat dieses traditionelle Konzept der Ehe zugunsten der Zivilehe nach dem französischen Modell abgeschafft[492], welches im Wesentlichen mit demjenigen Deutschlands übereinstimmt.[493]

Die europäische Zivilehe wurde in der Elfenbeinküste durch das Dekret Jacquinot und Mandel vom 15.06.1939 eingeführt.[494] Die traditionellen Modelle der Ehe sollten zu Beginn der Kolonialzeit zugunsten der europäischen Zivilehe verboten werden. Ziel aus französischer Sicht war, die mit der traditionellen Ehe verbundenen Verstöße und Ungerechtigkeiten abzuschaffen.[495] Die Elfenbeinküste hat sich im Jahr 1964 als unabhängiger Staat für die Weiterführung der Zivilehe als alleiniges Modell entschieden.[496] Die Voraussetzungen der ivorischen Ehe sind im *Code civil ivoirien* wie folgt geregelt: die Zustimmung der volljährigen Eheleute (Art. 4 ff. *Code civ. ivoirien*), die Verschiedengeschlechtlichkeit (Art. 1 *Code civ.*

---

[487] Gesetz Nr. 64-375/1964. Aus dem frz. *Code civil ivoirien loi Nr. 64-375/1964 du 07 octobre 1964, relative au mariage*, verändert durch das Gesetz Nr. 83-800 vom 02.08.1983. Vgl. *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 25 ff.
[488] *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 190 ff.
[489] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 162 sowie S. 171.
[490] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 170.
[491] *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 250 ff.
[492] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 169.
[493] Eltern und Familie kommen heute *de lege lata* bei der Eheschließung nur im Fall von minderjährigen Eheleuten zu Wort. Vgl. Art. 6 i. V. m. Art. 12 des Gesetzes Nr. 64-375 vom 07.10.1964.
[494] Über die Regulierung indigener Ehen AOF und AEF vgl. *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 255 ff.; *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 169.
[495] Während der Kolonialzeit standen entweder die traditionelle Ehe mit Anwendung des *Code indigène* oder die zivile Ehe zur Auswahl. Da bei der traditionellen Ehe auch Frühehen (Ehen minderjähriger Ehepartner) möglich waren, wurde der *Code indigène* abgeschafft. Vgl. *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 255; *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 169.
[496] *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 184.

ivoirien) und das Verbot der Polygamie.[497] Demnach werden Ehen grundsätzlich in der Elfenbeinküste nur zwischen Erwachsenen geschlossen.[498] Dabei ist ein Mindestalter der Frauen von 18 Jahren und von 21 Jahren bei Männern vorgeschrieben (Art. 1 i. V. m. Art. 6 *Code civ. ivoirien*).

Soll eine Ehe unter dem vorgeschriebenen Mindestalter geschlossen werden, gibt es nach Art. 1 i. V. m. Art. 12 *Code civ. ivoirien* die Möglichkeit, einen Antrag zur Eheschließung beim Staatsanwalt (*Procureur de la République*) des Trauungsortes zu beantragen, wenn schwerwiegende Gründen vorliegen. Dies ist z. B. der Fall, wenn eine Schwangerschaft vorliegt.[499] Die Ehe in der Elfenbeinküste wird symbolisch als Vorstufe für die Familie angesehen (II).

II. Die Familie im ivorischen Recht

Der Familienbegriff der AfrC bezieht sich auf Personen, die in einem Haushalt zusammenleben und deren Kinder, sowie Dritte, die in die Großfamilie mit einbezogen werden wie Nachbarn und Dorfmitglieder.[500] Die afrikanischen Staaten haben aber in ihren nationalen Gesetzgebungen i. d. R. die europäischen Strukturen der Kleinfamilie übernommen.[501] So soll gem. Art. 1 des Gesetzes Nr. 64-375 vom 07.10.1964 der Familienbegriff im ivorischen Recht nur die Eltern mit ihren Kindern beinhalten.[502] Demnach schützt das ivorische Recht nur die Kleinfamilie. Nach Artikel 50 des ivorischen Ehegesetzes erhält die Familie juristische Legitimität durch die Eheschließung.[503] Dies bedeutet jedoch, dass unverheiratete Paare mit Kindern sowie Alleinerziehende vom ivorischen Familienbegriff ausgeschlossen sind. Eine Gleichstellung unverheirateter Paare mit Kindern sowie Alleinerziehende mit der juristisch geschützten Familie ist anzustreben, weil diese Lebenskonstellationen schutzbedürftiger sind

---

[497] Art. 4 ff. Code civ. ivoirien, *Loi Nr. 64-375/1964 du 07 octobre 1964, relative au mariage*.
[498] Art. 1 ff., Gesetz Nr. 64-375 vom 07.10.1964 über die Ehe, geändert durch das Gesetz Nr. 83-800 vom 02.08.1983.
[499] Vgl. *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 186, *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 258. Die Formulierung ist dieselbe wie in Artikel 145 des französischen Bürgerlichen Gesetzbuches aus dem frz. *Art. 145 du Code civil français:* „*Néanmoins, il est loisible au procureur de la République du lieu de célébration du mariage d'accorder des dispenses d'âge pour des motifs graves*".
[500] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 69.
[501] *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 241 ff.; *Dégni-Segui*, La charte Africaine des Droits de l'homme et des Peuples, S. 21.
[502] Verändert durch das Gesetz Nr. 83-800 vom 02.08.1983. Vgl. *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 184 ff.
[503] Aus dem frz. *le mariage crée la famille légitime.* Vgl. Art. 50 des ivorischen Familienrechts; Gesetz Nr. 64-375 vom 07.10.1964 verändert durch das Gesetz Nr. 83-800 vom 02.08.1983; *Vléï-Yoroba*, Clio. Histoire, femmes et sociétés 1997, Rn. 6.

und daher mehr staatliche Hilfe benötigen. Zudem beinhaltet der durch die AfrC festgelegte Familienbegriff diese Lebenskonstellationen, die nicht durch eine Eheschließung legitimiert wurden, und stellt diese als Überlebens- und Erziehungsgemeinschaft dar.[504] Im ivorischen Recht sind die nichtehelichen Lebensgemeinschaften grundsätzlich für das Steuerwesen irrelevant (III).

III. Die Frage der nichtehelichen Lebensgemeinschaft im ivorischen Recht

Die nichteheliche Lebensgemeinschaft, das sog. Konkubinat oder „wilde Ehe", ist im ivorischen Recht nicht kodifiziert. Es handelt sich um eine konstante Beziehung, die nicht immer das Zusammenleben voraussetzt, aber aufgrund ihrer Stabilität wie eine Ehe aussieht.[505] Sowohl in Deutschland als auch in der Elfenbeinküste genießen nichteheliche Beziehungen rechtlich nicht denselben Schutz wie die Ehe. Der wesentliche Unterschied besteht darin, dass eine mit der Eheschließung vergleichbare, juristisch verbindliche Entscheidung und Verantwortung füreinander fehlt.[506] Die nicht verheirateten Paare leben faktisch wie ein Ehepaar zusammen, ohne auch formal Verantwortung übernehmen zu wollen.[507] Die in diese Beziehung hinein geborenen Kinder gelten als unehelich.

Da die afrikanischen Länder südlich der Sahara in den letzten Jahrzehnten stark durch andere Rechtssysteme geprägt wurden, stellt sich die Frage, in wie weit sich diese auch auf die Akzeptanz nichtehelicher Lebensgemeinschaften auswirken. Dies könnte in Zukunft auch Auswirkungen auf die juristische Wahrnehmung der Ehe und Familie in der Elfenbeinküste haben (IV).

IV. Die Zukunft der Ehe und Familie in der Elfenbeinküste

Früher wie heute identifiziert sich das Individuum in der Elfenbeinküste durch die Familie und seine Stammeszugehörigkeit. Der Status des Einzelnen hängt also immer noch von seiner Zugehörigkeit zu diesen gesellschaftlichen Gruppen ab.[508]

Aufgrund der Globalisierung, Kolonialisierung und Einführung der Marktwirtschaft gibt es eine Art „Erosion der traditionellen afrikanischen Lebensweise, insbesondere der Einbindung des

---

[504] Vgl. Art. 18 II AfrC; *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 63 sowie S. 70.
[505] *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 246–255; *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 371 ff.
[506] *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 250.
[507] *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 377 ff.
[508] *M'Baye*, Le droit de la famille noire et à Madagascar, S. 118.

Einzelnen in der Familie“[509]. Dies führt allmählich zum Untergang der afrikanischen Wertvorstellungen und bedeutet nach Ansicht einiger Autoren den „Tod der afrikanischen Besonderheit“[510]. Dies wird hauptsächlich darauf zurückgeführt, dass afrikanische Länder „dazu gebracht werden“, eine Richtung einzuschlagen, die nicht ihrer Mentalität entspricht.[511] So verliert die Großfamilie, welche gemeinsam unter einem Dach lebt, zugunsten der Kleinfamilie mittelfristig an Bedeutung.[512] Diese Umstände bewirken, dass die gesellschaftliche Relevanz von Ehe und Familie in naher Zukunft einen radikalen Umbruch erleben wird, wie dies bereits in Deutschland der Fall ist.[513] In der Elfenbeinküste ist im Gegensatz zu Deutschland jedoch der Generationenwechsel mit einer Fertilitätsrate von durchschnittlich 4,9 Kindern pro Frau vorerst gesichert.[514]

[509] *Worku*, Entwicklungstendenzen des regionalen Menschenrechtsschutzes, die Afrikanische Charta der Rechte der Menschen und der Völker, S. 56.
[510] *Decottignies*, Requiem pour la famille Africaine, S. 7; vgl. *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 185.
[511] *Decottignies*, Requiem pour la famille Africaine, S. 7 f.
[512] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 161. Für Deutschland siehe *Strätz*, Ess. Gespr. 2001, S. 13–42.
[513] Für Deutschland siehe *Strätz*, Ess. Gespr. 2001, S. 13–42.
[514] *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2017 revision, S. 33.

Abschnitt III: Schlussbemerkung zu den verfassungsrechtlichen Grundlagen des Ehe- und Familienschutzes

Verfassungsrechtlich bildet Art. 6 GG den Grundpfeiler des Ehe- und Familienschutzes in Deutschland. Dieser Schutz besteht in einem Fördergebot und einem Benachteiligungsverbot.[515] Die Analyse der verfassungsrechtlichen Grundlagen des Ehe- und Familienschutzes in Deutschland hat gezeigt, dass Art. 6 Abs. 1 GG eine Bestimmung i. S. der klassischen Grundrechte und eine geänderte Fassung des Art. 119 WRV ist. Besonders hervorzuheben ist an dieser Stelle die richterliche Überprüfung der Steuergesetze in Deutschland auf ihre Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz. Eine solche fehlt bisher in der aktuellen Rechtsprechung der Elfenbeinküste.

In Deutschland und in der Elfenbeinküste enthält der Ehebegriff folgende Merkmale: Die Einigung durch einen Vertrag vor einem Standesbeamten, die Eheschließungsfreiheit, das Prinzip der Unauflösbarkeit, die Monogamie und die Erwachsenenehe. Während in der Elfenbeinküste die Verschiedengeschlechtlichkeit vorausgesetzt ist, wurde dieses Erfordernis durch das Gesetz zur „Ehe für alle“ ab dem 01.10.2017 in Deutschland aufgehoben. Ein besonderes Merkmal bei der Eheschließung in der Elfenbeinküste stellt die verbotene, aber immer noch vielfach angewendete Zahlung einer Aussteuer vor der Eheschließung dar.

Aus der Zusammenschau des deutschen Rechtes geht hervor, dass Transsexuelle in Deutschland das Eheschließungsrecht genießen und die Lebenspartnerschaft als einzige Alternative zur Ehe im Zeitraum vom 01.08.2001 bis zum 01.10.2017 galt.

Der Familienbegriff umfasst in beiden Ländern eine Gemeinschaft von Eltern und Kindern und ist nicht nur auf Ehepaare beschränkt, sondern gilt auch für unverheiratete oder alleinerziehende Eltern mit Kindern. Eine weitere Besonderheit bildet die sog. Großfamilie in der Elfenbeinküste, die juristisch zwar keine große Rolle spielt, aber gesellschaftlich sehr geschätzt wird.

In Deutschland wird angesichts der Gesetzesnovelle vom 01.10.2017 der Ehe- und Familienbegriff i. S. von Art. 6 Abs. 1 GG auf die bestehenden eingetragenen Lebenspartnerschaften ausgeweitet. Der historische Abriss zur Stellung der homosexuellen Lebenspartnerschaften in Deutschland zeigt die Ausklammerung der eingetragenen Lebenspartnerschaften vom Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 GG vor der Entscheidung des BVerfG vom 07.05.2013 auf.

---

[515] *Von Proff zu Irnich*, Die eheähnliche Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht, S. 38.

Aus den verfassungsrechtlichen Aspekten des Schutzes der Ehe und Familie in Deutschland, ist zu entnehmen, dass der Schutzinhalt des Art. 6 Abs. 1 GG ein Förderungsgebot und Benachteiligungsverbot beinhaltet. Eine Institutsgarantie und ein Freiheits- und Abwehrrecht wurden ebenso als Schutzwirkung des Art. 6 Abs. 1 GG nachgewiesen. Diese Schutzwirkung erstreckt sich auf Ehegatten oder Familienangehörige, die Ausweisung werden sollen, ebenso wie auf Nicht-EU-Ausländer, die ihre Familienangehörigen zu sich nach Deutschland holen wollen.

Aus der verfassungsrechtlichen Analyse der Grundlagen des Ehe- und Familienschutzes in der Elfenbeinküste geht hervor, dass die Familie und die Kinder als normierte Schutzobjekte der Verfassungen von 2000 und 2016 genannt werden. Ein Eheschutz ist aber aus völkerrechtlicher Sicht in der Elfenbeinküste verfassungsrechtlich geboten.

Der historische Abriss zu den ersten beiden Verfassungen der Elfenbeinküste hat gezeigt, dass das in der Kolonialzeit eingeführte französische Recht als Inspirationsquelle für den Aufbau des ivorischen Rechtssystems gedient hat. Dank der Einführung des *Code civil ivoirien* (Bürgerliches Gesetzbuch der Elfenbeinküste) im Jahr 1960 wurde die Eheschließungsfreiheit gewährleistet. Der Rechtsvergleich hat gezeigt, dass sich der Familienbegriff im ivorischen Recht wie in Deutschland auf die Kleinfamilie bezieht. Der Familienbegriff aus der AfrC beinhaltet hingegen sowohl die Großfamilie als auch die im Haushalt lebenden Dritten, obwohl diesen juristisch keine Anerkennung gewährt wird.

Es ist durchaus möglich, dass zukünftig Ehe und Familie in der Elfenbeinküste aufgrund der Globalisierung und der Verbreitung der Menschenrechte nach europäischem Muster auf gleichgeschlechtliche Partnerschaften ausgeweitet wird. Nach dieser Erörterung der verfassungsrechtlichen Grundlagen des Schutzes der Ehe und Familie folgt die Betrachtung der steuerrechtlichen Prinzipien als Grundlage der Familienbesteuerung in Deutschland und in der Elfenbeinküste (Kap. III).

Kapitel III: Die steuerrechtlichen Prinzipien als Grundlage der Familienbesteuerung in Deutschland und in der Elfenbeinküste

Die Elfenbeinküste befindet sich als Nation im Aufbau. Mit ihr entwickelt sich auch ein Steuersystem, welches von allen Bürgern getragen wird. Dieses entsteht nicht im luftleeren Raum, sondern basiert auf romano-germanischem Recht, einem Erbe, das die Elfenbeinküste u. a. mit Frankreich und Deutschland teilt.[516] Als ehemalige Kolonie Frankreichs besitzt die Elfenbeinküste auch Gemeinsamkeiten mit Deutschland, vor allem mit Blick auf die jeweiligen steuerrechtlichen Prinzipien und Grundlagen für die Familienbesteuerung (Abschnitt I). Dieser Umstand schließt natürlich nicht aus, dass das ivorische Steuerrecht auch einige Besonderheiten aufweist (Abschnitt II).

Abschnitt I: Die in beiden Ländern anerkannten steuerrechtlichen Prinzipien

In seiner Schrift „Der Reichtum der Nationen“ von 1776 formulierte Adam Smith vier Prinzipien der Besteuerung: Gleichheit der Besteuerung nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit, die Bestimmtheit der Besteuerung, Bequemlichkeit der Besteuerung für die Steuerpflichtigen und die Billigkeit der Steuererhebung für den Staat.[517] Diese Prinzipien dienen heute noch als Ausgangspunkt für steuerrechtliche Überlegungen. Die Elfenbeinküste basiert im Wesentlichen auf diesem Verständnis des Steuerrechts.[518] Neben dem Allgemeinwohl als Rechtfertigung der Einkommensbesteuerung (A) zählen der allgemeine Gleichheitssatz (B), das Leistungsfähigkeitsprinzip (C) und die Garantie des Existenzminimums (D) zu den anerkannten steuerrechtlichen Prinzipien.

A- Das Allgemeinwohl als Rechtfertigungsgrund der Einkommensbesteuerung

Steuern sind für das Funktionieren des modernen Staates unverzichtbar. Sie gehören zu den Pflichten des Bürgers und aller Mitglieder der staatlichen Gemeinschaft. Die Steuer wird von diesen allerdings oft als Übel empfunden, weil sie direkt auf deren Mittel zugreift.[519] In der Einkommensbesteuerung soll der Steuerpflichtige gem. Art. 43 VerfCI-2016 eine Zahlung

---

[516] *Acka*, Droit fiscal, S. 112; *Dégni-Segui*, Codification et uniformisation du droit en Afrique noire, S. 454.
[517] Vgl. *Smith*, Der Reichtum der Nationen, S. 703 ff.
[518] Für Unternehmen siehe als Vergleich *Cozian*, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, S. 19 ff.
[519] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, Rn. 1; *Sepulchre*, in Sepulchre/Garabedian (Hrsg.), L’évolution des principes généraux du droit fiscal, S. 7.

leisten, ohne eine unmittelbare Gegenleistung zu erwarten.[520] Dies ist im Sinne folgender Definition: „Die Steuer ist eine obligatorische Geldabgabe, die durch die Finanzbehörden erhoben wird und von Einzelpersonen zu entrichten ist, um die öffentlichen Aufwendungen zu decken“[521].

Wie auch in Deutschland werden Steuern in der Elfenbeinküste politisch mit bestimmten Zielsetzungen begründet. Beispiele sind der Solidaritätszuschlag in Deutschland und die damalige Wiederaufbausteuer (frz. *impôt de réconstruction national)* in der Elfenbeinküste.[522] Deswegen wird das Gesamtinteresse bzw. das Allgemeinwohl als Rechtfertigung für die Besteuerung der Einkommen angesehen.[523] Die Einkommensteuer ist aufgrund einer abstrakten, aber realen Gegenleistung des Staates zu entrichten, da dieser die Rahmenbedingungen für ein gesellschaftliches Leben schafft und für die Sicherheit des Marktes sorgt[524], auf dem der Bürger wiederum sein Einkommen erwirtschaften kann.[525]

Das Allgemeinwohl als Rechtfertigungsgrund für die Besteuerung ist eng mit dem Begriff des Steuerstaatsprinzips verbunden, d. h. die nötige Belastung des Einzelnen, um den Finanzbedarf des Staates zu decken.[526] Die Steuer, welche der Einzelne entrichtet, stellt seinen materiellen Beitrag zur Finanzierung der Allgemeinheit dar.[527] Der Staat, welcher das Allgemeinwohl durch Wahrnehmung seiner Aufgaben realisieren soll, deckt den damit verbundenen finanziellen Aufwand durch die Erhebung von Steuern und sichert hierdurch mittelbar seine Existenz. Für Klaus Vogel bedeutet der Begriff Steuerstaatsprinzip[528], dass der größte Teil staatlicher Einnahmen durch Steuern und andere Abgabeformen erzielt wird.[529] Dafür sollte der Staat einen

---

[520] Für Deutschland vgl. den Steuerbegriff in § 3 Abs. 1 AO. Der § 3 Abs. 1 AO ist laut Vogel der Ausdruck des Steuerstaatsprinzips, siehe *Vogel*, in HdbStR 2004, S. 865 ff.

[521] Aus dem frz. *l'impôt est un prélèvement pécuniaire obligatoire, requis des particuliers, par voie d'autorité, à titre définitif et en vue de la couverture des charges publiques*; so Gaston Jèze zitiert von *Baur*, Mémento de Droit fiscal général, S. 13. Vgl. *Maitrot de la Motte*, Droit fiscal, S. 23.

[522] Die Wiederaufbausteuer wurde im Jahr 2012 abgeschafft. Vgl. *African Development Bank*, Perspectives économiques en Afrique 2012 Promouvoir l'emploi des jeunes, S. 103.

[523] Aus dem frz. *intérêt général*, vgl. *Sepulchre*, in Sepulchre/Garabedian (Hrsg.), L'évolution des principes généraux du droit fiscal, S. 14. Mehr über das Gemeinwohlprinzip in Deutschland ist zu finden in *Kulmsee*, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, S. 77.

[524] *Vogel*, in HdbStR 2004, S. 871.

[525] *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, S. 13. Vgl. eine andere Auffassung bei *Wendt*, DÖV 1988, S. 715.

[526] *Vogel*, in HdbStR 2004, S. 865 ff.; *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S. 153; *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 70; *Heun*, in Sacksofsky/Wieland, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S. 21.

[527] Vgl. *Tipke*, StRO II, S. 578; *Black*, Eigentumsfreiheit und Besteuerung aus liberaler Perspektive, S. 2; *Busse*, Die Besteuerung der stillen Reserven durch einen allgemeinen Steuerentstrickungstatbestand, S. 181.

[528] *Vogel*, in HdbStR 2004, S. 865 ff.

[529] BVerfG, Beschluss vom 07.11.1995 – 2 BvR 413/88 und 1300/93, BVerfGE 93, 319 (342).

ausreichenden Rechtfertigungsgrund haben, um Steuern einzuführen[530], da das Grundgesetz keine allgemeine Steuerzahlungspflicht enthält.[531] Diese Pflicht wird vom Grundgesetz stillschweigend vorausgesetzt[532] und lässt sich durch das Prinzip der Steuerstaatlichkeit der Art. 105 ff. GG belegen.[533] In der Elfenbeinküste ist das Pendant zum Prinzip der Steuerstaatlichkeit im Art. 43 VerfCI-2016 zu finden. Dort sieht die ivorische Verfassung vor, dass jeder Bewohner die Pflicht hat, seine steuerlichen Verpflichtungen zu erfüllen (*Tout résident a le devoir de s'acquitter de ses obligations fiscales conformément à la loi*).

Das Recht des Staates, Steuern zu erheben, ermächtigt ihn nicht, Eingriffsnormen zu erlassen.[534] Es gibt Grenzen, die sowohl durch Grundrechte als auch durch steuerrechtliche Prinzipien gesetzt werden. Für die Elfenbeinküste ist die Rechtfertigung der Einkommensbesteuerung mit dem wesentlichen und notwendigen Charakter der Steuer verknüpft.[535] Die Rechtfertigung der ivorischen Besteuerung wurzelt in Art. 3 Abs. 1 AfrC[536] i. V. m. Art. 43 VerfCI-2016.[537] Die Legitimität der Steuererhebung findet ihren Ausdruck auch im allgemeinen Gleichheitsprinzip (B).

B- Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz im Steuerrecht

Bei der Auferlegung der steuerlichen Lasten muss der Gesetzgeber einige Prinzipien wie die Menschenwürde, die Eigentumsgarantie oder den Gleichheitssatz beachten.[538] Der Gleichheitssatz selbst ist in Art. 3 Abs. 1 GG zu finden: „Alle Menschen sind vor dem Gesetz gleich". Das Pendant für die Elbenbeinküste ist als *principe d'égalité* in Art. 4 VerfCI-2016[539] anerkannt. Dieses Gleichheitsprinzip findet sich im Grundsatz der Steuergleichheit (*égalité devant l'impôt*) wieder.[540] Da alle Bürger vor dem Gesetz gleich sind, unterliegen sie auch

---

[530] *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 285; *Beck*, Volkswirtschaft verstehen, S. 199; *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 84; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, Rn. 28 ff.; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, S. 173.Siehe auch das Äquivalenzprinzip im Steuerrecht. Vgl. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, Rn. 28 ff.; *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, S. 84; *Tipke*, StRO I, S. 475 ff.

[531] *Wolff*, Ungeschriebenes Verfassungsrecht unter dem Grundgesetz, S. 328; *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, S. 264.

[532] BVerfG, Beschluss vom 10.12.1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (301); *Pieroth*, in Jarass/Pieroth, Art. 105 GG, Rn. 2.

[533] *Pieroth*, in Jarass/Pieroth, Art. 105 GG, Rn. 2.

[534] *Friauf*, DÖV 1980, S. 487. Siehe auch *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 24, Rn. 474.

[535] Aus dem frz. *principe de la nécessité de l'impôt*. Vgl. dazu *Acka*, Droit fiscal, S. 101; *Osnou*, Droit fiscal, S. 43.

[536] Aus dem frz. *Toutes les personnes bénéficient d'une totale égalité devant la loi*.

[537] Vgl. Art. 43 VerfCI-2016; Art. 27 VerfCI-2000.

[538] Siehe *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 179.

[539] Aus dem frz. *Tous les Ivoiriens naissent et demeurent libres et égaux en droit*.

[540] *Acka*, Droit fiscal, S. 97, *Sepulchre*, in Afschrift/Garabedian (Hrsg.), L'évolution des principes généraux du Droit fiscal, S. 5.

gleichermaßen der Steuerpflicht. Der Gleichheitssatz im Steuerrecht beruht auf der Vorstellung der gleichen Verteilung der Lasten[541] und findet sich zudem in der ivorischen Rechtslehre als *égalité devant les charges publiques* wieder.[542]

Im deutschen Recht stellt das allgemeine Gleichheitsgrundrecht[543] (Art. 3 Abs. 1 GG) neben dem Schutz von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG) und der Eigentumsgarantie (Art. 14 GG) eine Vorgabe bzw. „verfassungsrechtliche Direktive"[544] dar, die bei der Steuergesetzgebung zu beachten ist.[545] Für Monika Jachmann sind der Gleichheitsgrundsatz und das Steuerstaatsprinzip die Legitimation für die Steuererhebung.[546]

Das BVerfG zieht Art. 3 Abs. 1 GG, wonach alle Menschen vor dem Gesetz gleich sind, als Argumentationsgrundlage für die Beantwortung der Frage der Steuergerechtigkeit heran.[547] Denn das allgemeine Gleichheitsgrundrecht gebietet, dass gleiche Sachverhalte gleich und Ungleiches unterschiedlich zu behandeln ist.[548] Es liegt daher eine Verletzung des Gleichheitssatzes vor, „wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede […] bestehen, welche die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten"[549].

Es ist in beiden Ländern allgemein anerkannt[550], dass der Staat die Befugnis hat, Steuergesetze zu erlassen und im Laufe der Zeit Anpassungen vorzunehmen. Dabei hat er die Grundrechte des Steuerpflichtigen im Auge zu behalten, um verfassungswidrige Gesetze zu vermeiden.[551] Das bedeutet, dass der Gesetzgeber innerhalb der Grenzen der Grundrechte frei ist in der Ausgestaltung seines Steuersystems.[552] Die verfassungsrechtlichen Vorgaben wie das Gebot, die Familie staatlich zu schützen (Art. 6 Abs. 1 GG, Art. 31 VerfCI-2016), bringen den ivorischen und deutschen Gesetzgeber dazu, Eheleuten und Familien Steuervorteile bei

---

[541] *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, S. 35.
[542] *Acka*, Droit fiscal, S. 101; *Osnou*, Droit fiscal, S. 43. Vgl. Das Prinzip der Steuergleichheit bei Jean Schmidt. Dieser wird folgendermaßen definiert: „Alle Steuerzahler sollen der gleichen Besteuerung unterworfen werden, wenn sie in der gleichen Situation sind", so *Schmidt*, Les principes fondamentaux du Droit fiscal, S. 69.
[543] Siehe *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 179 ff.
[544] *Jacob*, Einkommensteuer, S. 7.
[545] *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 120.
[546] *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, S. 9.
[547] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (90).
[548] *Huster*, in Friauf/Höfling (Hrsg.), Berliner Kommentar zum GG, Art. 3, Rn. 15 ff.
[549] BVerfG, Beschluss vom 17.07.2002 – 1 BvF1 2/01, BVerfGE 105, 313 (342); BVerfG, Beschluss vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (110 f.). Vgl. BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (232); BVerfG, Beschluss vom 06.03.2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (110 f.); BVerfG, Beschluss vom 02.12.2003 – 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274 (291 f.).
[550] Vgl. im frz. Recht bei *Legrand*/*Wiener*, Le droit public, S. 188.
[551] *Friauf*, DÖV 1980, S. 480.
[552] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 170.

Beachtung des Gleichheitsgrundsatzes einzuräumen.[553] Der Gleichheitsgrundsatz wird durch das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert (C).[554]

C- Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird nicht ausdrücklich im deutschen Grundgesetz genannt[555], hat aber als Ausfluss des Sozialstaatsprinzips anerkanntermaßen Verfassungsrang.[556] Es wird zudem als bedarfsorientiertes und freiheitsrechtliches Prinzip verstanden.[557]

Der Grundsatz der Leistungsfähigkeit verlangt nach deutschem und ivorischem[558] Verständnis eine Besteuerung gemäß der jeweiligen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, d. h. der individuellen Steuerzahlungsfähigkeit.[559] Das Prinzip ist in der ivorischen Rechtslehre als *principe d'imposition selon la capacité contributive* zwar bekannt, aber nicht in der aktuelle Verfassung (VerfCI-2016) normiert.[560] In der ivorischen Verfassung von 1960 könnte der Verweis auf die *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen* in der Verfassungspräambel eine verfassungsrechtliche Anerkennung des Leistungsfähigkeitsprinzips erklären.[561] Dieser Verweis entfällt in der aktuellen Verfassung von 2016.

Das Leistungsfähigkeitsprinzip gilt allgemein als Maßstab einer gerechteren Verteilung der Steuerlast[562] und bildet als verfassungsrechtlicher Grundwert das Fundament der Steuergerechtigkeit.[563] Das Leistungsfähigkeitsprinzip drückt sich in der Forderung nach einem progressiven Steuertarif[564] und einem steuerfreien Einkommen zur Existenzsicherung aus (D).

---

[553] *Jacob*, Einkommensteuer, S. 10.
[554] *Jacob*, Einkommensteuer, S. 7; *Zajons*, Erbschaftsteuer in Deutschland: Pro und Contra einer Regionalisierung, S. 26.
[555] Siehe *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, Rn. 31 sowie Rn. 35 ff., §2, Rn. 174.
[556] *Jacob*, Einkommensteuer, S. 7; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 162.
[557] Bereits Art. 134 Abs. 1. WRV enthielt diesen Gedanken. Vgl. *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, S. 57 ff.
[558] *Acka*, Droit fiscal, S. 102.
[559] Für Deutschland vgl. *Jacob*, Einkommensteuer, S. 7.
[560] *Acka*, Droit fiscal, S. 102.
[561] Art. 13 der *Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen* von 1789 lautet: „*Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable: elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés*". Für Deutschland vgl. *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, S. 57; *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, S. 30–37.
[562] Siehe als Vergleich *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, S. 71–72, *Funk*, Rechtsvergleich der Familienbesteuerung in Spanien und Deutschland, S. 27; *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, S. 57.
[563] *Lang*, in Drenseck/Seer (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, S. 315.
[564] *Acka*, Droit fiscal, S. 102.

D- Die Garantie des Existenzminimums als steuerrechtliches Prinzip, das in der Elfenbeinküste noch nicht vertieft wurde

Das Existenzminimum ist in Deutschland neben dem progressiven Einkommensteuertarif ein sozialer Bestandteil des Steuerrechts, der nicht in Frage gestellt wird.[565] Es besteht in der Tat Einigkeit darüber, dass die Steuern nicht denjenigen Teil des Einkommens belasten dürfen, der zur Existenzsicherung notwendig ist. Dem Steuerpflichtigen muss nach Erfüllung seiner Einkommensteuerschuld zumindest so viel verbleiben, wie er zur Bestreitung seines notwendigen Lebensunterhalts und desjenigen seiner Familie bedarf (Existenzminimum).[566] Zudem erkennt das deutsche Steuerrecht auch die Sicherung des Existenzminimums[567] derjenigen Personen an, die vom Steuerpflichtigen unterhaltsrechtlich abhängig sind (Familienangehörige).[568]

Der Einzelne soll nicht dauerhaft in einer Notsituation verharren müssen und somit von staatlichen Sozialleistungen abhängig sein. Das menschenwürdige Dasein eines Steuerpflichtigen ist dann gefährdet, wenn er aufgrund der steuerlichen Belastung nicht mehr über ausreichend finanzielle Mittel für eigene Ernährung, Bekleidung, Wohnen, den Familienunterhalt und Krankenversicherung verfügt. Die Sicherung des Existenzminimums ist wichtig, um die Menschenwürde (Art. 1 Abs. 1 GG) und das Sozialstaatsprinzip (Art. 20 Abs. 1 GG, Art. 28 Abs. 1 S. 1 GG) umzusetzen.[569] Das Existenzminimum wird im Steuerrecht durch das Leistungsfähigkeitsprinzip (subjektives Nettoprinzip) ausgestaltet.[570] Das BVerfG betont die Wichtigkeit des Existenzminimums, welches bei der Einkommensteuer durch die Festlegung des Grundfreibetrags berücksichtigt wird, d. h. einer Summe, die steuerfrei bleibt (gem. § 32 a I Nr. 1 EStG für 2019 beträgt der Grundfreibetrag 9.168 €).[571] Das BVerfG betont die Unzulässigkeit, den Abzug in voller Höhe der Unterhaltsleistung für alle Angehörigen des Steuerpflichtigen vorzunehmen.[572] Die unvermeidbaren Privatausgaben, z. B. die Beiträge zu

---

[565] *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, S. 39.
[566] BVerfG, Beschluss vom 25.09.1992 – 2 BvL 5, 8, 14/91, BVerfGE 87, 153 (169).
[567] Aus dem frz. *l'exonération du minimum vital*.
[568] BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (89).
[569] *Zacher*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR II, § 28, S. 671; *Kirchhoff*/*Kilger*, NJW 2005, S. 103.
[570] Mehr dazu in BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (109); *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, S. 128 ff.
[571] Der Grundfreibetrag für Verheiratete bei gemeinsamer Veranlagung zur Einkommensteuer beträgt 18.336 € im Jahr. Das Existenzminimum darf nach der Rechtsprechung des BVerfG nicht geringer sein als der Grundfreibetrag. Es soll an dem sozialrechtlichen Existenzminimum (sog. sachliches Existenzminimum) angepasst werden. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (219).
[572] BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (109).

Kranken- und Pflegeversicherung, und Unterhaltskosten sind nur pauschal abziehbar (§§ 10 - 10d EStG).[573]

In der Elfenbeinküste hingegen ist das Existenzminimum nicht ausdrücklich geregelt. Dieses kann jedoch aus Art. 49 VerfCI-2016 (Sozialstaatsprinzip – *Etat social*) i. V. m. Art. 2 VerfCI-2016 (Prinzip der Beachtung der Menschenwürde – *dignité humaine*) hergeleitet werden. Das Existenzminimum lässt sich zudem für die Elfenbeinküste durch Art. 251 CGI näher konkretisieren. Der effektive Schutz der Menschenwürde gebietet, dass dem Bürger durch die Rechtsordnung (s)ein Existenzminimum belassen wird.[574] Der ivorische Gesetzgeber ist daher an die in der Verfassung genannten Wertentscheidungen gebunden und muss demnach die Steuergesetzgebung dahingehend anpassen, dass das Existenzminimum bei der Besteuerung unangetastet bleibt und Ehe und Familie effektiv geschützt werden. Dies gilt umso mehr angesichts der Bedeutung der Familie, welche nicht nur Erziehungsgemeinschaft ist, sondern insbesondere auch für den Unterhalt ihrer Angehörigen aufkommt und somit deren Überleben in der ivorischen Gesellschaft absichert.

Das Verfassungsgericht der Elfenbeinküste hat sich noch nicht zum Existenzminimum geäußert. Wie bereits ausgeführt, genießt der Gesetzgeber einen breiten Gestaltungsspielraum, innerhalb dessen er die Bestimmung von abzugsfähigen Posten großzügiger ausgestalten und somit der Sicherung des Existenzminimums zur vollen Wirksamkeit verhelfen könnte, wobei er die steuerrechtlichen Besonderheiten seines Landes zu beachten hat (Abschnitt II).

---

[573] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 707 ff.
[574] *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, S. 37.

Abschnitt II: Die steuerrechtlichen Besonderheiten der Elfenbeinküste

Eine Steuer ist eine Mischung aus zwei Aspekten: Sie ist zum einen unerlässlich für das Überleben des Staates und zum anderen bedarf ihre Einführung der Zustimmung der Steuerzahler, die er mittelbar durch seine gewählten Vertreter erteilt. Darüber hinaus soll das Steuerrecht sachgerechte und verständliche Regelungen enthalten, die in ihrer Gesamtheit ein geordnetes Steuersystem bilden.[575]

Im Europa des 18. Jahrhundert war die Steuer eine Art Aufwandsentschädigung für die Gewährleistung von Stabilität und einer ordnungsgemäßen Verwaltung der öffentlichen Dienstleistungen.[576] Seit dem 19. Jahrhundert wird die Besteuerung auch als Mittel der finanziellen Solidarität im Interesse der schwachen Bürger, z. B. für Kinder und Arbeitslose, angesehen.[577] Das aktuelle Steuersystem Deutschlands hat sich durch eine lange Verfassungsdiskussion und viele Modifikationen beständig weiter entwickelt.[578] Es ist unwahrscheinlich, dass die afrikanischen Länder einen ähnlich langwierigen Prozess durchlaufen werden,[579] denn in der Kolonialzeit kamen sie direkt mit den jeweiligen Rechtsordnungen in Berührung, welche nunmehr als Inspirationsquelle für den Aufbau eines eigenen Rechtssystems dienen.[580]

Die Elfenbeinküste als junger Staat südlich der Sahara[581] orientiert sich oft an den juristischen Entwicklungen in Europa, will dabei aber an den ivorischen Traditionen festhalten. Wie andere ehemalige französische Kolonien hat der ivorische Staat im Steuerrecht einen allgemeinen Steuerkodex am Vorbild Frankreichs entwickelt. Daher setzt ein besseres Verständnis des aktuellen ivorischen Steuerrechts (B) einen historischen Abriss zur Steuergesetzgebung in der Kolonialzeit voraus (A).

---

[575] Vgl. für Deutschland bei *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, S. 21.
[576] *Rousseau*/*Bernardi*, Discours sur l'économie politique, S. 204.
[577] *Bach*, Unsere Steuern: Wer zahlt? Wie viel? Wofür?, S. 137.
[578] Die Französische Revolution hatte auch einen Einfluss auf Deutschland. Vgl. *Böning*, Französische Revolution und deutsche Öffentlichkeit. Wandlungen in Presse und Alltagskultur am Ende des achtzehnten Jahrhunderts, S. 13.
[579] *Worku*, Entwicklungstendenzen des regionalen Menschenrechtsschutzes, die Afrikanische Charta der Rechte der Menschen und der Völker, S. 58. Vgl. Die Situation in der Postkolonialzeit, bei *Schmid*, Hinterland-Magazin 2010, S. 27 ff.
[580] Vgl. die Situation in der Postkolonialzeit, bei *Schmid*, Hinterland-Magazin 2010, S. 27. Vgl. das Prinzip der Weiterführung der Gesetze (*le principe de continuité juridique)* nach Art. 76 VerfCI-1960, Art. 133 VerfCI-2000, Art. 183 VerfCI-2016.
[581] Im Jahr 2019 jährt sich die Unabhängigkeit und Staatsgründung der Elfenbeinküste zum 59. Mal.

A- Historischer Abriss zur Steuer in der Elfenbeinküste vor der Unabhängigkeit

Wirft man die Frage auf, wann in Afrika die Besteuerung angefangen hat, wird oftmals behauptet, dass sie mit der Kolonialisierung als Beginn der modernen afrikanischen Staaten eingeführt worden sei.[582] Wenn man sich mit der Geschichte Afrikas auseinandersetzt ist eine solche Behauptung jedoch zu bestreiten. Zutreffender ist, dass die komplexe und sehr effiziente Besteuerung sich erst in der Zeit nach 1945 entwickelt hat.[583]

Bereits vor der Kolonialisierung Afrikas gab es viele Arten der „Quasi-Besteuerung" zur Erfüllung der vielfältigen gemeinschaftlichen Ausgaben. Hierunter versteht man in früheren Zivilisationen die Erbringung von Arbeits- und Sachleistungen zum Begleichen der Steuerschuld. Es handelt sich hierbei um eine „informelle, aber sichere Form der Besteuerung"[584], wobei steuerrechtlich geschuldete Arbeitsleistungen alleine oder in Zusammenarbeit mit anderen erbracht werden konnten.[585] Diese Beiträge zum Gemeinwohl werden als früheste Steuerform bezeichnet, denn mit der Arbeitsleistung oder den Sachspenden floss der Stammesgruppe ein geldwerter bezifferbarer Vorteil zu, der aufgrund seines verpflichtenden Charakters mit der heutigen Steuer als Geldzahlung vergleichbar ist.[586]

Historisch gesehen erlebte die Elfenbeinküste bei der Entwicklung ihres Steuersystems drei Einflussphasen: Zwei ältere (die animistische, gefolgt von der muslimischen) und zuletzt eine neuere aus Europa.[587] Es ist daher nötig, diese drei Dimensionen zu betrachten, um ein besseres Verständnis der steuerrechtlichen Besonderheiten der Elfenbeinküste zu erhalten. Auf die Analyse der Steuer in der Vorkolonialzeit (I) folgt diejenige während der Kolonialzeit (II).

I. Die Steuer vor der Kolonialzeit

Die afrikanischen Gesellschaften hatten vor der Kolonialisierung ihre eigenen politischen, wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Strukturen, basierend auf einer eigenständigen Kultur,

---

[582] *Ullmann*, APuZ 2013, S. 3.
[583] *Brizoua-Bi/Asuoha*, Initiation au Droit fiscal ivoirien, S. 4.
[584] Ibid.
[585] Ibid.
[586] Wortwörtlich „Geld als Wertmaß ist die notwendige Erscheinungsform des immanenten Wertmaßes der Waren, der Arbeitszeit". Vgl. bei *Ternes*, Karl Marx. Eine Einführung, S. 177.
[587] Mehr dazu vgl. *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone, S. 28 ff.

Tradition und Religion.[588] Als Beispiel hierfür können landwirtschaftliche Anbauflächen angesehen werden. Diese gehörten niemandem und befanden sich nur vorübergehend im Besitz desjenigen, der etwas darauf anbaute. Die Verwaltung oblag dem Stammesoberhaupt, welchem ein Übertragungsrecht zustand.[589] Die damalige Bevölkerung war auf dem Weg zur Entwicklung einer eigenen Staatlichkeit mit korrespondierenden Steuersystemen wie z. B. in Mali und Aschanti und hätten diese auch ohne die Kolonialisierung, welche den Prozess unterbrach, abschließen können.[590] Die damalige gesellschaftliche Ordnung erhielt ihre Legitimation aus der animistischen oder islamischen Religion.[591] Die Steuern, die heute noch als „Lebensader moderner Staaten gelten“[592], waren in dieser Zeit eng mit der Religion verknüpft.[593]

Die Steuererhebung wurde als legitim erachtet, wenn diese wie bei den animistisch geprägten Bevölkerungsgruppen dem Willen der Vorfahren (1) oder wie bei den muslimisch beherrschenden Regionen Afrikas dem göttlichen Willen (2) entsprach. Überdies mussten die Steuern für ihre Legitimität den Sitten und Gebräuchen der einzelnen Bevölkerungsgruppen entsprechen.[594]

1) Die Steuer unter animistischem Einfluss

In der animistischen Tradition, die in vielen Regionen Afrikas eine große Bedeutung hat, gelten die Toten nicht als tot, sondern sie leben unter den Nachfahren weiter und wachen über sie.[595] Um sie zu ehren und dadurch zur irdischen Stabilität beizutragen, war jeder Einzelne verpflichtet, am Ahnenkult teilzunehmen.[596] Die Zeremonien erfolgten unter der Leitung des Chefs oder Königs als spirituellem Vermittler zwischen Lebenden und Ahnen. Der Einzelne schuldete einen Beitrag, um diesen Kult zu organisieren und auf diesem Weg seinen Dank für die Fruchtbarkeit, den Wohlstand und das Leben auszudrücken. Die Steuer zog ihre

---

[588] *Worku*, Entwicklungstendenzen des regionalen Menschenrechtsschutzes, die Afrikanische Charta der Rechte der Menschen und der Völker, S. 48.
[589] *M'Baye*, Rev. Sen. Dr. 1970, S. 7.
[590] *Worku*, Entwicklungstendenzen des regionalen Menschenrechtsschutzes, die Afrikanische Charta der Rechte der Menschen und der Völker, S. 49.
[591] *Le Roy*, Vorwort *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone, S. VIII.
[592] *Öztürk*, APuZ 2013, S. 2.
[593] Über eine theologische Grundlage der Steuerpflicht siehe *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone, S. 4.
[594] *Alibert*, A.E.O.M. 1996, S. 2.
[595] *Thomas*, Cinq essais sur la mort africaine, S. 371; *Ezémbé*, L'enfant africain et ses univers, S. 247.
[596] *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone, S. 28 ff.

Legimitation aus der heiligen Bestimmung und dem Charakter einer sozial anerkannten Verpflichtung.[597] Der Beitrag wurde in Form von Sachspenden aus der Land-, Vieh-, Fischerei- und Jagdwirtschaft bezahlt.[598]

Daneben gab es Gemeinschaftsprojekte zu Gunsten des Monarchen sowie Maßnahmen zur Instandhaltung der Straßen, bei welchen jeder seine eigene Arbeitskraft als Beitrag einbrachte.[599] Blieb man dem Projekt fern, setzte man sich dem Risiko aus, mit unangenehmen Spitznamen verspottet zu werden und musste eine Geldbuße zahlen.[600] Es war auch möglich die Strafe in Form von Sachleistungen zu entrichten, z. B. in Form eines Ochsen oder einer Ziege.[601]

In den vorkolonialen Gesellschaften war die Steuer der Akt eines jährlichen Treueschwurs gegenüber dem Herrscher. Der Chef oder der König besaß eine souveräne Kontrolle über „das Steuersystem mit Hilfe von unabhängigen Dorfgemeinschaften und besonders durch seine lokalen Vertreter, die die Spende und die gemeinsame Arbeit koordinierten“[602]. Diese Art von Besteuerung war auch unter muslimischem Einfluss vorhanden (2).

2) Die Steuer unter muslimischem Einfluss

In den afrikanischen Regionen, die unter islamischem Einfluss standen[603], war die Zakat (die Almosensteuer) als eine der fünf Säulen des Islams zu zahlen. Die Zakat ist nicht nur ein Ritus der geistlichen Reinigung, sie ist auch eine Solidaritätssteuer, welche vom Kalifen oder auf unterer Ebene vom Vertreter der Gemeinde, z. B. dem Imam, verwaltet wurde.[604] Als vierter Pfeiler des Islam ist die Zakat im Koran in Sure 9:60 geboten.[605] Durch die Zakat soll die Gier

---

[597] *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d’Afrique Noire Francophone, S. 3 sowie S. 25 ff.
[598] Eine regelmäßige Zuwendung in Form von einer Spende der erwirtschafteten Produktion, z. B. Maniok, Salz, Fisch, Sorghum, Bier oder Vieh. Mehr dazu siehe *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d’Afrique Noire Francophone, S. 33–38.
[599] Auch durch Feldarbeit oder die Reparatur bzw. den Bau der königlichen Wohnung. Vgl. *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d’Afrique Noire Francophone, S. 33.
[600] *Brizoua-Bi/Asuoha*, Initiation au Droit fiscal ivoirien, S. 4.
[601] *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d’Afrique Noire Francophone, S. 33–38.
[602] *Alibert*, A.E.O.M. 1996, S. 3.
[603] *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d’Afrique Noire Francophone, S. 67–72.
[604] Ibid., S. 52–61.
[605] „Die Almosen sind nur für Arme und Bedürftige, für die, die [sie] eintreiben, für die, deren Herzen [für den Islam] gewonnen werden sollen, für die Sklavenbefreiung, die Schuldner, die Sache Gottes und für den mittellosen Reisenden. Das ist eine Pflicht von Gott [auferlegt]. Gott weiß Bescheid und ist weise.“, so der Koran, Sure 9:60.

der Gläubigen begrenzt werden.[606] Die Zakat hat daher eine Doppelfunktion: Sie ist sowohl religiös als auch finanziell motiviert.

Bei der Zakat gibt es vier Arten von besteuerbaren Gegenständen: die Gewinne aus den Erträgen der Land- und Viehwirtschaft, aus dem Handel mit Edelmetallen und aus dem Handelskapital. Zu den Leistungsempfängern zählten arme Muslime, Kämpfer für die Sache Gottes[607], Sklaven, Ausländer, Schuldner und neue Gläubige.[608] Interessant ist, dass Sklaven, die zum Islam konvertierten, von der Steuerpflicht befreit waren und ihnen so ein gewisses Existenzminimum gewährt wurde.

Die Dorfführer sammelten mit ihren Vertretern die Zakat ein. Der Erlös kam der Armenfürsorge sowie dem Bau öffentlicher Gebäude zugute. Die steuerliche Zuständigkeit lag bei der königlichen Familie und bei den Griots.[609] Steuervorschriften müssen für ihre Legitimation im Einklang mit dem islamischen Recht stehen und von den Gelehrten oder Honoratioren einer Stadt überwacht werden.[610] Die Zakat wird heute noch von den religiösen Leitern der Mouriden im Senegal erhoben.[611]

Wie zuvor dargestellt, wurde die Steuer vor der Kolonialzeit weitgehend akzeptiert, wohl wegen ihres religiösen oder gesellschaftlichen Bezugs. Die Akzeptanz der Steuer fehlte jedoch während der Kolonialzeit (II).

II. Die Steuer während der Kolonialzeit

Während der Kolonialzeit wurde die Elfenbeinküste zuerst an den Senegal[612], danach an Gabun[613] und letztlich an das von Frankreich regierte Guinea angegliedert.[614] Erst am

---

[606] *Rahimi*, Das soziale Sicherungssystem im Iran: Sozioökonomische und kulturelle Evolution, Transformation und Evaluation, S. 76 ff.; *Naghashzade*, Sozialpolitik im Islam: Eine Analyse der Situation im Mittleren Osten, S. 11 ff.; *Grabner-Haider*, Ethos der Weltkulturen: Religion und Ethik, S. 305; *Aslan*/*Modler-El Abdaoui*/*Charkasi*, Islamische Seelsorge: Eine empirische Studie am Beispiel von Österreich, S. 148.
[607] Auch Dschihadisten genannt.
[608] *Huthmann*, Eigenarten des islamischen Bankensystems und wirtschaftliche Entwicklung, S. 2.
[609] Afrikanische Überlieferer von Informationen in Versen und Gesängen.
[610] *Alibert*, A.E.O.M. 1996, S. 6; *Huthmann*, Eigenarten des islamischen Bankensystems und wirtschaftliche Entwicklung, S. 2 ff.; *Aslan*/*Modler-El Abdaoui*/*Charkasi*, Islamische Seelsorge: Eine empirische Studie am Beispiel Österreich, S. 148.
[611] Die Mouriden sind eine einflussreiche muslimische Bruderschaft in Senegal und in Gambia. Für die Anwendung der Zakat siehe *Alibert*, A.E.O.M. 1996, S. 6.
[612] Von 1845 bis 1882 an Gorée, dann an Saint-Louis.
[613] Von 1882 bis 1889. Vgl. *Godfernaux*, Les chemins de fer coloniaux français, S. 156; *Montagnon*, La France coloniale: La gloire de l'Empire, S. 228.
[614] Von 1891 bis 1893. Vgl. *Godfernaux*, Les chemins de fer coloniaux français, S. 156; *Montagnon*, La France coloniale: La gloire de l'Empire, S. 228.

10.03.1893 wurde das Land eine autonome Kolonie.[615] Die Franzosen eroberten das Gebiet der heutigen Elfenbeinküste auf brutale Art und Weise und besetzten es ein halbes Jahreshundert.[616] Die Kolonialzeit verwandelte die „Umgebung, untergrub die indigene Kultur, erschütterte die Mentalität, ohne aber aus Afrika ein neues Europa zu machen und den Afrikaner in einen dunkelhäutigen Europäer zu verwandeln“[617].

Die Kolonialmächte wirkten derart stark auf die bisherigen Traditionen und Gewohnheiten der Bevölkerung ein, dass diese sich den veränderten Umständen anpassen mussten. Dies führte bis hin zum Verlust der einheimischen Identität. Die Metropole[618] konnte nicht akzeptieren, dass „die indigene Tradition diese zivilisatorische Mission gefährdet hatte“[619]. Frankreich zerschlug daher die traditionelle Verwaltung und besetzte diese neu mit Einheimischen, die Frankreich treu ergeben waren. Aus traditioneller Sicht waren diese Kommandeure ohne Legitimität und galten als Eindringlinge oder Kollaborateure.[620] Mit der Verabschiedung des Gesetzes vom 23.06.1956 wurden die bisherigen Chefs oder Dorfführer auf den Status eines einfachen Bürgers reduziert.[621] Indem Frankreich alle Bewohner auf eine Stufe stellte, schwächte es die bisherigen Machthaber, die zuvor mit einer gewissen Heiligkeit von der Bevölkerung wahrgenommen wurden.

Die Kirchen ihrerseits verhängten in der Folge eine Art religiöse Steuer, die von Kollekten bis hin zur Spende von Grundstücken reichte.[622] Die Aktivitäten der Kirche beschrieb der erste Präsident der Republik Kenia zwischen 1964 und 1978, Jomo Kenyatta, wie folgt: „Als die ersten Missionare nach Afrika kamen, besaßen sie die Bibel und wir das Land. Sie forderten uns auf zu beten. Und wir schlossen die Augen. Als wir sie wieder öffneten, war die Lage genau umgekehrt: Wir hatten die Bibel und sie das Land“[623]. Diese Situation verursachte eine

---

[615] *Wodié*, Institutions politiques et droit constitutionnel en Côte d’Ivoire, S. 33.
[616] *Kamto*, Pouvoir et droit en Afrique noire. Essai sur les fondements du constitutionalisme dans les Etats d’Afrique noire francophone, S. 545.
[617] Ibid.
[618] Gemeint ist die damalige französische Regierung, vgl. *Alibert*, A.E.O.M. 1996, S. 10.
[619] Aus dem frz. *car la mission civilisatrice de la métropole ne peut admettre que les coutumes indigènes compromettent cette mission*, so *Alibert*, A.E.O.M. 1996, S. 1–10.
[620] *De Benoist*, Église et pouvoir colonial au Soudan français, S. 183; *Boahen*, L'Afrique sous domination coloniale, 1880–1935, S. 33.
[621] Siehe das Loi-Cadre Nr. 56-619 vom 23.06.1956 über die Reformen der überseeischen Territorien Frankreichs. Aus dem frz. *Loi-cadre pour les réformes d’outre-mer, Loi Nr. 56-619 du 23 juin 1956.*
.[622] *Shorter*, Les Pères Blancs au temps de la conquête coloniale: Histoire des Missionnaires d’Afrique 1892–1914, S. 46.
[623] Aus dem frz. *Lorsque les premiers missionnaires sont arrivés en Afrique, ils avaient la Bible et nous la terre. Ils nous ont demandé de prier. Alors nous avons fermé les yeux [...] Lorsque nous les avons ouverts, nous avions la Bible et eux la terre*. Siehe *Ping*, Et l’Afrique brillera de mille feux, S. 10–11; *Hesse*/*Kemmann*/*Hesse*, Wo der Fettschwanzmaki fremdgeht: Das Länderlexikon der erstaunlichen Fakten, S. 158.

Entheiligung der traditionellen Werte und führte letztlich zum Erlöschen der damit verbundenen „traditionellen Steuern“[624].

Die kolonialen Steuern wurden als Instrument zur Sicherung der französischen Machtposition verwendet und riefen bei den Einheimischen einen Minderwertigkeitskomplex hervor.[625] Zu den Einnahmen der Kolonialverwaltung zählen die Zollerträge und die Einnahmen aus der Steuer *per capita* (2). Diese Steuer war neben der Zwangsarbeit (1) eine schwere Belastung für die einheimische Bevölkerung (3).

1) Die Steuer durch die Zwangsarbeit

Wie bereits erwähnt konnte auf dem Gebiet der heutigen Elfenbeinküste die Steuer durch eigene Arbeitskraft entrichtet werden. Die Zwangsarbeit als Form der Steuer wurde mit dem Rundschreiben des Gouverneurs Chardie vom 10.07.1891 eingeführt.[626] So wurde die Zwangsarbeit auf die Einheimischen angewendet, die die Vertreter des kolonialen Machthabers, aufgrund des Mangels an Transportmitteln und gut ausgebauten Straßen, meist in Hängematten durch die Gegend tragen mussten.[627] Dabei handelt es sich um die sog. Tragepflicht (*portage*). Überdies waren die Bewohner verpflichtet beim Straßenbau und der Errichtung von Verwaltungsgebäuden unentgeltlich mitzuhelfen. Dies geschah aber unter ständiger Gewaltanwendung, genauso wie bei der Erhebung der Steuer *per capita, impôt de capitation* (2).

2) Die Anwendung der Steuer per capita

Aus der Sicht der Befürworter der Kolonisation hatte die koloniale Macht die Pflicht zur Zivilisierung der einheimischen Bevölkerung, die u. a. darin bestand, die Entwicklung des Landes voranzubringen und die Lebensbedingungen der Bewohner zu verbessern.[628] Nach Auffassung des ivorischen Historikers Pierre Anouma hat die französische Kolonialmacht die Straßen und Eisenbahnen eigentlich mit dem Ziel errichten lassen[629], das Land zu öffnen, damit

---

[624] *Alibert,* A.E.O.M. 1996, S. 10.
[625] *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d’Afrique Noire Francophone, S. 126–133.
[626] *Acka*, Droit fiscal, S. 128.
[627] Siehe Anhang 3, Abbildung 5, Steuer durch die Zwangsarbeit: Bild von der Tragepflicht.
[628] *Anouma*, L’impôt de capitation en Côte d’Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d’un instrument de politique et d’économie coloniales, S. 122.
[629] Siehe Anhang 4, Abbildung 6, Steuer durch die Zwangsarbeit: Bild vom Bau der Eisenbahnlinie.

Frankreich von den wirtschaftlichen Erträgen profitieren kann.[630] Dies hätte zur Folge, dass der Abbau von Rohstoffen wie z. B. Gold und der Handel mit Elfenbein sowie der Anbau von Palmen und Mahagoni gefördert werden, um diese Rohstoffe in die französischen Metropolen zu exportieren.[631]

Der Art. 35 des französischen Haushaltgesetzes vom 13.04.1900[632] sah vor, dass die Kolonien sich selbst finanzieren sollten.[633] Dieses Prinzip der finanziellen Unabhängigkeit der Kolonien hatte zur Folge, dass lokale Steuern eingeführt wurden. Mit dem Dekret des Gouverneurs Clozel vom 14.05.1901 wurde neben den indirekten Steuern auf Einfuhr und Ausfuhr auch direkte Steuern erhoben.[634] Zu diesem Zweck rief man die Steuer *per capita* (frz. *impôt de capitation*) ins Leben, welche von der Bevölkerung bis zum Jahr 1945 entrichtet wurde.[635] Der *impôt de capitation* war ein integraler Bestandteil des *Code de l'indigénat*, eine Sammlung von Dekreten, die auf alle Bewohner in den französischen Kolonien angewendet wurden.[636]

Die eingenommenen Steuern wurden u. a. für die Verpflegung des Verwaltungspersonals in der Kolonie verwendet. Hierzu zählen z. B. die Gendarmerie, die Polizei, die Justiz, die Post und die Telegrafen (Art. 33 Abs. 2 des Haushaltsgesetzes Frankreichs vom 13.04.1900).[637] Mit anderen Worten hatte die Kolonie die Kosten ihrer eigenen Eroberung zu tragen, indem sie verpflichtet wurde, einen Beitrag zum Budget der damaligen französischen Regierung zu leisten.[638]

---

[630] *Anouma*, L'impôt de capitation en Côte d'Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d'un instrument de politique et d'économie coloniales, S. 122.
[631] Ibid., S. 121.
[632] Aus dem frz. *Elles doivent couvrir par leurs propres ressources toutes leurs dépenses et les dépenses faite par la métropole sur leur territoire.* Vgl. Annuaire de législation française 1901, volumes 20–22, S. 5; *Fall*, Le travail forcé en Afrique-Occidentale française, 1900–1946, S. 44.
[633] Aus dem frz. *La loi du 13 avril 1900 vint renforcer cette autonomie financière des colonies en mettant à la charge des budgets locaux, les dépenses de souveraineté et celles qu'occasionnait l'entretien des troupes, dépenses supportées jusque-là par la métropole. D'après cette loi, la colonie devait supporter les salaires de tous les fonctionnaires et services métropolitains sur le territoire, y compris les frais de relève*. Vgl. *Lafon*, Itinéraires : De l'histoire du droit à la diplomatie culturelle et à l'histoire coloniale, S. 319; *Essomba*, Regards sur l'histoire économique et sociale du Cameroun, S. 65; *Fall*, Le travail forcé en Afrique-Occidentale française, 1900–1946, S. 44.
[634] *Anouma*, L'impôt de capitation en Côte d'Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d'un instrument de politique et d'économie coloniales, S. 124; *Lafon*, Itinéraires: De l'histoire du droit à la diplomatie culturelle et à l'histoire coloniale, S. 319.
[635] *Anouma*, L'impôt de capitation en Côte d'Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d'un instrument de politique et d'économie coloniales, S. 125. Vgl. *Essomba*, Regards sur l'histoire économique et sociale du Cameroun, S. 65; *Zagré*, Les politiques économiques du Burkina Faso. Une tradition d'ajustement structurel, S. 34.
[636] Aus dem frz. *Législation d'exception pour les indigènes des colonies*. Vgl. *Le Cour Grandmaison*, De l'indigénat. Anatomie d'un "monstre" juridique, S. 79–98; *Coquery-Vidrovitch*, Le Congo au temps des grandes compagnies concessionnaires 1898–1930, S. 117–141.
[637] Siehe *Annuaire de législation française 1901*, volumes 20–22, S. 5; *Bouveresse*, Un parlement colonial?, S. 67.
[638] *Anouma*, L'impôt de capitation en Côte d'Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d'un instrument de politique et d'économie coloniales, S. 125; *Bouveresse*, Un parlement colonial?, S. 309.

Die Steuer *per capita* ist eine „Kopfsteuer, wonach jeder einheimische Einwohner (Mann, Frau und Kinder ab zehn Jahren) die Steuer zu zahlen hatte“[639]. Diese Steuer wurde als „faire Bezahlung des Kolonisators“ angesehen und sollte durch finanzielle Mittel oder durch Sach- bzw. Arbeitsleistungen (gem. Art. 4 der Verordnung des Gouverneurs Clozel) gezahlt werden.[640] Die Finanzbeamten waren die Kreisführer und die Verwaltungsbeamten. Daher erhielten diese eine Rückvergütung auf die von ihnen erhobene Steuer.[641]

Der Steuerbeitrag war zu dieser Zeit für alle Steuerpflichtigen gleich und auf mindestens 2,50 FCFA pro Jahr angesetzt.[642] Um diese Steuer begleichen zu können, sahen sich viele Einheimische, welche nicht über adäquate finanzielle Mittel verfügten, gezwungen, ihre Produkte, insbesondere Gold oder Elfenbein, zu Schleuderpreisen abzugeben.[643] Die Verwaltungsleiter organisierten Versteigerungen für diese Waren und der Erlös floss in die Staatskasse. Einheimische, die nicht über ausreichende Sachmittel verfügten, die sich zu Geld machen ließen, waren „gezwungen, ihre Arbeitskraft zu vermieten“[644]. So mussten die Betroffenen für die Kolonialherren in deren Plantagen mittels der Zwangsarbeit (*travail forcé*) arbeiten. Im Fall der Arbeitsverweigerung wurden die Einheimischen körperlich misshandelt und inhaftiert.[645]

Alles in allem war die Steuer *per capita* eine Kopfsteuer, ein Tribut, welchen der Verlierer dem Gewinner, also die Elfenbeinküste an Frankreich, zu zahlen hatte.[646] Im Folgenden wird erörtert, dass diese Steuer, unabhängig von der Rechtsordnung, eine harte und unbeliebte staatliche Forderung war (3).

---

[639] Art. 1 der Verordnung des Gouverneurs Clozel vom 14.05.1901. Vgl. *Anouma*, L’impôt de capitation en Côte d’Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d’un instrument de politique et d’économie coloniales, S. 128.
[640] *Anouma*, L’impôt de capitation en Côte d’Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d’un instrument de politique et d’économie coloniales, S. 123.
[641] Sie durften bis zur 20 % des Steuererlöses für sich behalten. Aus dem frz. *Les agents de l’administration reçoivent une ristourne sur leur prélèvement.* So *Alibert,* A.E.O.M. 1996, S. 3.
[642] Für die einheimische Bevölkerung stellte dies zu dieser Zeit ein Vermögen dar. Vgl. *Anouma*, L’impôt de capitation en Côte d’Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d’un instrument de politique et d’économie coloniales, S. 123.
[643] Ibid.
[644] *Anouma*, L’impôt de capitation en Côte d’Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d’un instrument de politique et d’économie coloniales, S. 132.
[645] Vgl. *Fall*, Le travail forcé en Afrique-Occidentale française, 1900–1946, S. 44 ff.
[646] *Anouma*, L’impôt de capitation en Côte d’Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d’un instrument de politique et d’économie coloniales, S. 131.

3) Die harte und unbeliebte Steuer per capita

Entscheidend für die koloniale Verwaltung war die Anzahl der Steuerpflichtige zu erhöhen und somit die Steuereinnahmen des Staates zu sichern. Um dies zu erreichen, organisierte die französische Kolonialmacht eine Volkszählung, die voreilig, willkürlich und lückenhaft erfolgte.[647] Die Zahl künftiger Steuerzahler wurde anhand der sichtbaren Größe der Dörfer oder der Anzahl an Jagdgewehren im Besitz der Dorfbewohner geschätzt.[648]

Nach der Bezahlung der Steuer *per capita* erhielt jeder Steuerpflichtige eine Medaille als Nachweis. Diese war zugleich ein „echter Pass", mit dem man sich im gesamten Kolonialgebiet frei bewegen konnte. Die Einheimischen mussten die Medaille immer bei sich tragen, andernfalls ging die Verwaltung davon aus, dass die Steuer noch nicht entrichtet worden war. Die Konsequenzen, welche willkürlich festgesetzt wurden, waren z. B. eine 15-tägige Inhaftierung ohne Widerspruchsrecht zuzüglich einer Geldbuße in variabler Höhe.[649] Die Einheimischen wurden solange geschlagen und inhaftiert, bis ein Verwandter kam, der bereit war, die Kopfsteuer zu zahlen oder seine Arbeitskraft für die Vollrichtung der Zwangsarbeit zur Verfügung zu stellen.[650]

Für die indigene Bevölkerung ist die Laisierung der Steuer durch die Kolonialmacht eine Schändung, sogar eine Entweihung. Es gab in der Tat eine Verschiebung weg von der ursprünglichen Heiligkeit der Steuer als Beiträge nach afrikanischer Tradition hin zur Steuer nach europäischem Vorbild mit ihrem exogenen Charakter.[651] Vor allem aber war die neue Steuer mit körperlichem Zwang und Rassismus verbunden, weil die französische Kolonialmacht um jeden Preis „diesen Primitiven, auch mit Gewalt, die Errungenschaften der Zivilisation aufzwingen"[652] wollte.

Den Erkenntnissen der Historiker zufolge wurde die Steuer *per capita* deshalb so stark vorangetrieben, um die oftmals mittellosen Eingeborenen zur Produktion und zur öffentlichen Arbeit zwingen zu können.[653] Laut dem Historiker Joseph Ki-Zerbo wurden die Straßen, die

---

[647] *Anouma*, L'impôt de capitation en Côte d'Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d'un instrument de politique et d'économie coloniales, S. 130.
[648] Ibid.
[649] *Fall*, Le travail forcé en Afrique Occidentale Française (1900-1946), S. 44 i. V. m. S. 302 sowie S. 306.
[650] *Anouma*, L'impôt de capitation en Côte d'Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d'un instrument de politique et d'économie coloniales, S. 132; *Cooper*, Décolonisation et travail en Afrique. 1935-1960, S. 48.
[651] *Le Roy*, Vorwort *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone, S. VIII.
[652] *Anouma*, L'impôt de capitation en Côte d'Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d'un instrument de politique et d'économie coloniales, S. 122. Vgl. *Le Cour Grandmaison*, De l'indigénat. Anatomie d'un "monstre" juridique, S. 79 f.
[653] Ibid.

Häfen und die Eisenbahnen mit den Händen der einheimischen Männer und Frauen errichtet.[654] Sie verbrachten Wochen und Monate mit der Instandhaltung und dem Ausbau des Straßensystems. Die Anzahl der geleisteten Arbeitsstunden und die systematische Ausbeutung ist nicht genau zu beziffern.[655] Die Steuer *per capita* war unpopulär, nicht nur wegen der unberechenbaren Erhöhungen, die mit ihr verbunden waren,[656] sondern auch aufgrund der Zwangsarbeit und der oben erwähnten Tragepflicht.[657]

Gemäß Art. 3 der Verordnung des Gouverneurs Clozel sollten der Dorfvorsteher oder Häuptling die Steuer eintreiben. Bei guter Zusammenarbeit durften sie als Gegenleistung bis zu 20 % des Steuererlöses einbehalten.[658] Umgekehrt waren die Oberhäupter gegenüber der Kolonialverwaltung aber auch für die Nichtbezahlung der Steuer verantwortlich. In einem solchen Fall musste der zuständige Dorfvorsteher selbst eine Haftstrafe verbüßen, Zwangsarbeit verrichten oder die nicht zahlenden Personen denunzieren. Diese Machtposition, welche Frankreich den Vorstehern einzelner Gruppen einräumte, führte in einigen Fällen zu Missbrauch. Manche Steuereintreiber scheuten sich nicht, die persönlichen Feinde fälschlicherweise zu denunzieren oder Geschenke jeder Art für das eigene Schweigen zu verlangen.[659]

Gegen diese brutalen Methoden der Steuererhebung bildete sich in der Bevölkerung Widerstand. Zuerst war dieser passiv, da die Steuerpflichtigen lediglich im Wald Zuflucht suchten, wenn sich der Steuereintreiber ankündigte.[660] Später kam es zu aktiven Revolten durch Plünderungen, Unruhen, bewaffnete Aufstände oder sogar Morde.[661] Die Sanktionen der Kolonialverwaltung bestanden in Geiselnahmen, Inhaftierungen und der Konfiszierung von Eigentum.[662] Aufgrund der Steuerflucht leer stehende Dörfer wurden aus Vergeltung

---

[654] *Ki-Zerbo*, L'histoire de l'Afrique Noire, d'hier à demain, S. 433. Vgl. *Coquery-Vidrovitch*, Le Congo au temps des grandes compagnies concessionnaires 1898–1930, S. 92.
[655] Ibid.
[656] Vgl. *Brizoua-Bi/Asuoha*: Initiation au Droit fiscal ivoirien, S. 6.
[657] Vgl. Anhang 3, Abbildung 5, Steuer durch die Zwangsarbeit: Bild von der Tragepflicht.
[658] *Anouma*, L'impôt de capitation en Côte d'Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d'un instrument de politique et d'économie coloniales, S. 132.Vgl. *Coquery-Vidrovitch*, Le Congo au temps des grandes compagnies concessionnaires 1898–1930, S. 119 ff.
[659] Es kam freilich auch vor, dass dieser Häuptling oder Kreisführer von den Dorfbewohnern gezwungen wurde, für sie zu arbeiten. Vgl. *Anouma*, L'impôt de capitation en Côte d'Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d'un instrument de politique et d'économie coloniales, S. 132.
[660] *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone, S. 150–152.
[661] Ibid., S. 142.
[662] Sogar Kleidung, die die Dorfbewohner trugen, wurde konfisziert. Vgl. *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone, S. 142.

niedergebrannt.[663] Ein Beispiel für den aktiven Widerstand ist die Steuerrevolte der Gouros im Oktober 1912, bei der ca. 1.500 Menschen getötet und 53 Dörfer dem Erdboden gleich gemacht wurden.[664]

Um Legitimität beanspruchen zu können, müssen die Bürger der Einführung einer Steuer zustimmen, welche ihrerseits die Zahlungsfähigkeit der Steuerpflichtigen berücksichtigt.[665] Diese Voraussetzungen waren bei der Steuer *per capita*, die ausschließlich den Interessen der Kolonialmacht und dem Erbeuten von Ressourcen diente, nicht erfüllt.[666] Die Steuer *per capita* und der *Code de l'indigénat*[667] wurden nach dem Ende des Zweiten Weltkriegs mit Gründung der Französischen Union im Jahr 1946 abgeschafft.[668] Das *Loi-cadre Defferre* führte in Folge dessen eine gleiche Staatsbürgerschaft mit gleichen Rechten zwischen „Eingeborenen" der Überseegebiete und „Europäern" ein.[669] Dadurch hatte das *Loi-cadre Defferre* die Steuer *per capita* und die damit verbundene Zwangsarbeit endgültig abgeschafft.[670] Es wurde für die Herrscher klar, dass es ohne Akzeptanz der Bevölkerung unmöglich war, ein allseits akzeptiertes und effektives Steuersystem zu etablieren. Dies sollte das Ziel der aktuellen Steuergesetzgebung in der nunmehr unabhängigen Elfenbeinküste sein (B).

B- Allgemeines und Ausblick zur Besteuerung natürlicher Personen

Das ivorische Einkommensteuergesetz wurde drei Jahre nach der Unabhängigkeit im Jahr 1960 durch das Gesetz Nr. 63-524 vom 26.12.1963 eingeführt.[671] Dieses Gesetz hat alle kolonialen

---

[663] *Brizoua-Bi*/*Asuoha*: Initiation au Droit fiscal ivoirien, S. 5.
[664] *Acka*, Droit fiscal, S. 129 ff.; *Brizoua-Bi*/*Asuoha*: Initiation au Droit fiscal ivoirien, S. 6.
[665] Vgl. *Alibert*, A.E.O.M. 1996, S. 2. Die Zustimmung der Parlamentarier zur Besteuerung war in der Elfenbeinküste in Art. 23 VerfCI-1959, Art. 28 VerfCI-1960, Art. 61 VerfCI-2010 und Art. 93 VerfCI-2016 verankert.
[666] *Anouma*, L'impôt de capitation en Côte d'Ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d'un instrument de politique et d'économie coloniales, S. 124; *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone, S. 97 ff.
[667] Aus dem frz. *Législation d'exception pour les indigènes des colonies*. Vgl. *Le Cour Grandmaison*, De l'indigénat. Anatomie d'un "monstre" juridique, S. 79–98; *Coquery-Vidrovitch*, Le Congo au temps des grandes compagnies concessionnaires 1898–1930, S. 117–141.
[668] Die Französische Union (1946-1958) wurde aufgrund des Titels VIII der französischen Verfassung von 1958 gegründet. Vgl Gesetz vom 07.04.1946 zur Aufhebung der *Code de l'indigenat; Anouma*, Aux origines de la nation ivoirienne 1893–1960, S. 15; *Garrier*, L'exploitation coloniale des forêts de Côte d'Ivoire, S. 218; *Nandjui*, Houphouët-Boigny: l'homme de la France en Afrique, S. 32; *Khalfoune*/*Meynier*, Repenser l'Algérie dans l'histoire, S. 11; *Le Cour Grandmaison*, De l'indigénat. Anatomie d'un "monstre" juridique, S. 79–98; *Coquery-Vidrovitch*, Le Congo au temps des grandes compagnies concessionnaires 1898–1930, S. 117–141.
[669] Das Gesetz war eine Initiative des damaligen Ministers für die Überseegebiete Gaston Defferre und des ehemaligen ivorischen Abgeordneten Félix Houphouet-Boigny, der später der erste Präsident der Elfenbeinküste wurde. Aus dem frz. *Loi adoptée sur l'initiative de Gaston Defferre, ministre français d'outre-mer et Félix Houphouët-Boigny*. Vgl. *Dore-Audibert*, Une décolonisation pacifique: chroniques pour l'histoire, S. 265.
[670] Vgl. Gesetz Nr. 56-619 vom 23.06.1956. Aus dem frz. *Loi Nr. 56-619 du 23 juin 1956, mesures propres à assurer l'évolution des territoires relevant du Ministère de la France d'outre-mer*, JORF vom 24.06.1956, S. 5782.
[671] *Acka*, Droit fiscal, S. 133.

Steuergesetze in ein Buch integriert und das Kolonialrechtssystem nach dem Grundsatz der Rechtskontinuität weitergeführt.[672] Mit anderen Worten bleibt das französische Steuersystem mit einigen Modifikationen weiterhin in Anwendung. Dies hat nach Ansicht von Norma Caballero Guzman zu einer steuerrechtlichen Nachahmung geführt.[673] Die Steuerhoheit wurde in der Verfassung vom 03.11.1960 in den Art. 28, 41 und 101 der aktuellen Verfassung (2016) bestätigt.[674]

Die ivorische Generaldirektion[675] für Steuern (*Direction Générale des Impôts*) hat seit 2000 die Reform bestimmter Steuern angestoßen. Ziel der Reform war es, die Erhebungs- und Veranlagungsregelungen zu verbessern. Zudem wurde das Benachteiligungsverbot zwischen Mann und Frau und die gleichmäßige Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit konkretisiert. Vorstehendes gibt Anlass, die allgemeinen Merkmale des ivorischen Einkommensteuerrechts zu beleuchten (I), wobei ein besonderes Augenmerk auf die Steuerfestsetzung und -erhebung in der Elfenbeinküste gelegt werden soll (II).

I. Allgemeine Merkmale des ivorischen Einkommensteuerrechts

Die ivorische Einkommensteuer (*impôt sur les revenus des personnes physiques-IGR*)[676] ist eine direkte Steuer, die auf das Jahreseinkommen natürlicher Personen erhoben wird.[677] Der IGR ist im fünften Titel des *Code Général des Impôts* (CGI) erfasst und nimmt Bezug auf die Prinzipien der Gleichheit, Allgemeinheit und Steuergerechtigkeit (Art. 43 VerfCI-2016 i. V. m. Art. 237–263 CGI). Bei der IGR handelt es sich um eine persönliche Steuer, die nach dem Prinzip der individuellen Besteuerung erhoben wird. Eine Ausnahme bildet die Möglichkeit der Familienbesteuerung (*foyer fiscal*), die durch Ausübung eines Optionsrechts durch den Steuerpflichtigen gegenüber den Behörden anwendbar ist.[678] Der IGR ist progressiv und erstreckt sich auf das Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen nach dem

---

[672] Vgl. Art. 183 VerfCI-2016: „Die geltenden Rechtsvorschriften in der Elfenbeinküste bleiben weiterhin gültig, es sei denn, es werden neue Texte eingeführt, soweit sie nicht im Widerspruch zur Verfassung stehen". Aus dem frz. *la législation actuellement en vigueur en Côte d'Ivoire reste applicable, sauf intervention de textes nouveaux, en ce qu'elle n'a rien de contraire à la présence Constitution*. Dieser Artikel hat die gleiche Formulierung wie Art. 133 VerfCI-2000 und Art. 76 VerfCI-1960. Vgl. *Acka*, Droit fiscal, S. 132; *Caballero Guzman*, Les codes des impôts en droit comparé. Contribution à une théorie de la codification fiscale, S. 596.

[673] *Acka*, Droit fiscal, S. 133; *Caballero Guzman*, Les codes des impôts en droit comparé. Contribution à une théorie de la codification fiscale, S. 308.

[674] Vgl. Art. 11 und 71 VerfCI-2000.

[675] Ivorische Finanzbehörde, aus dem frz. *Direction Générale des Impôts*.

[676] Übersetzung des Verfassers aus dem frz. *Impôt Général sur le Revenu*. Vgl. Art. 237–263 CGI.

[677] Siehe den fünften Titel des ivorischen Steuergesetzes. Aus dem frz. *Livre premier, Impôts directs, Première partie: Impôts sur les revenus, Titre 5 impôt général sur le revenu.*

[678] Vgl. Art. 238 CGI.

Welteinkommensprinzip gem. Art. 237 des CGI.[679] In der Elfenbeinküste findet das System der Schedulensteuer (*impôt cédulaire*)[680] Anwendung, was bedeutet, dass das Einkommen auf zwei Ebenen mit jeweils unterschiedlichen Steuersätzen besteuert wird.[681] Es ist unumgänglich, an dieser Stelle zuerst einen Überblick über das ivorische Steuersystem zu geben (1) und anschließend näher auf die Steuerpflicht und die Steuerbefreiung einzugehen (2), gefolgt von der Analyse der Einkommensteuererklärung, die grundsätzlich verpflichtend ist (3). Zuletzt wird näher auf die einzelnen Einkunftsarten der Einkommensteuer eingegangen (4).

1) Überblick zum ivorischen Steuersystem

Unter einem Steuersystem versteht man die Gesamtheit der für die Steuer zuständigen Institutionen, der einschlägigen Regeln und Steuerpraktiken.[682] Der Anfang des Steuerstaates liegt im Europa des 16. und 17. Jahrhunderts.[683] In Afrika westlich der Sahara ist die aktuelle Steuer als Erbe der Kolonisation zu bezeichnen.[684] Die ursprünglich aus Frankreich importierten Regelungen wurden nach der Unabhängigkeit der Elfenbeinküste humanisiert und konform zu den Grundrechten formuliert.[685] Seit der Kolonialzeit nehmen die Ivorer generell Anstoß an jeglicher Art von Steuer. Das koloniale Steuersystem war der damaligen Bevölkerung fremd. Aus diesem Grund wird die Rechtmäßigkeit der Steuern auch heute noch von einem Großteil der ivorischen Bevölkerung angezweifelt. Hinzu kommt, dass in der breiten Bevölkerung ein

---

[679] Vgl. für Deutschland bei *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 7, Rn. 1429 ff.

[680] Dieses Verfahren wurde bis zum Zweiten Weltkrieg in Frankreich angewendet. Vgl. die Reforme Caillaux, Gesetz vom 17.01.1917 über die Schedulensteuer bei *Bovigny*/*Costes*/*Ploux*, L'Impôt Caillaux, 1. Absatz ff. Siehe auch *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l'impôt, 2009, S. 80. Die Schedulensteuer wird u. a. in Großbritannien und Irland angewendet (engl. *Schedular system of taxation*). Vgl. *Bristow*, Taxation in Ireland: An Economist's Perspective, S. 31; *Ault*/*Arnold*, Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, S. 198; *Holmes*, The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis, S. 29. Die Schedulensteuer ist von der *Dual Income Tax* zu unterscheiden. Die *Dual Income Tax* ist eine besondere Form der Schedulensteuer, so *Sørensen*, Dual Income Taxes: A Nordic Tax System, S. 2. Über den *Dual Tax Income* in Schweden vgl. *Rumpf*, Zinsbereinigung bei der Dualen Einkommensteuer, S. 124; *Titgemeyer*, Zinsbesteuerung in einkommens- und konsumorientierten Steuersystemen, S. 185; *Schüller*, Die deutsche Besteuerung grenzüberschreitender Personengesellschaften: Der In- und Outbound-Fall innerhalb der EU, S. 42. Über das Dual Tax Income in Österreich vgl. *Richter*, Einkommensbesteuerung privater Finanzanlagen in Deutschland, Europa und USA, S. 238.

[681] Eine andere Form des Systems der Schedulensteuer ist das *Dual Income Tax*, auch genannt *Nordic Dual Income Tax*. Vgl. *Sørensen*, Dual Income Taxes: A Nordic Tax System, S. 2; *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone, S. 220 ff. *Titgemeyer*, Zinsbesteuerung in einkommens- und konsumorientierten Steuersystemen, S. 185; *Eggert*/*Genser*, CESifo DICE Report 2005, S. 41 sowie S. 47.

[682] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, Rn. 11–12; *Fischer*, Steuersystem und betriebliche Rationalisierung, S. 43.

[683] *Ullmann*, APuZ 2013, S. 3.

[684] *Brizoua-Bi*/*Asuoha*, Initiation au Droit fiscal ivoirien, S. 6.

[685] Aber ohne Berücksichtigung der Tradition. Vgl. *Clérici*, Histoire de la Côte d'Ivoire, S. 134.

Misstrauen gegenüber der gesetzgebenden Gewalt besteht, welche für die Steuergesetze verantwortlich ist.[686] Die direkte Konsequenz ist, dass die Einkommensteuer als lästiges Übel wahrgenommen wird, welches es zu vermeiden gilt, insbesondere durch Steuerflucht oder Steuerhinterziehung.[687]

Anders als in Deutschland, wo der Bürger gem. § 139b AO bereits mit der Geburt eine Steueridentifikationsnummer (Steuer-ID) erhält, wird eine solche in der Elfenbeinküste erst dann vergeben (*Numéro de compte contribuable*[688]), wenn der Bürger einkommensteuerpflichtig tätig wird oder, sofern dies nicht einschlägig ist, erstmals eine Einkommensteuererklärung gem. Art. 237 CGI abgibt.[689] Eine generelle Erfassung aller potenziell Steuerpflichtigen durch Vergabe einer Steuer-ID wird in der Elfenbeinküste nicht angewendet.[690]

Das Schedulensystem der Elfenbeinküste besteht in einer separaten Besteuerung der verschiedenen Einkunftsarten des Steuerpflichtigen. Es hat den Vorteil, die Steuererhebungskosten zu minimieren[691] und durch die höhere Flexibilität[692] das gesamte Steuersystem auf internationaler Ebene wettbewerbsfähiger zu machen. Ein weiterer Vorteil dieses Systems ist, dass der Verwaltungsaufwand deutlich geringer ist als in Deutschland. Jedoch entgehen dem Staat so wichtige Einnahmen, da nicht alle Bürger ihrer Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung nachkommen.[693] Die Lohnsteuer, die direkt vom Arbeitgeber abgeführt wird, ist gem. Art. 115 CGI von den Angestellten der Privatwirtschaft und des öffentlichen Sektors zu entrichten.

---

[686] *Fotsing*, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone, S. 220 ff.

[687] *Contamin*/*Fauré*, La bataille des entreprises publiques en Côte d'Ivoire, l'histoire d'un ajustement interne, S. 336; *OECD*, Les voies de développement Examen multidimensionnel de la Côte d'Ivoire, S. 289; *OECD/Sahel and West Africa Club*, Pour une meilleure approche régionale du développement en Afrique de l'Ouest, S. 133. Für Deutschland vgl. *Musil*, DÖV 2006, S. 505 ff.; *Schöler*, DStR 2015, S. 503; *Demleitner*, IStR 2013, S. 564.

[688] Die ivorische Steuer-ID erfasst jede natürliche oder juristische Person und besteht aus sieben Ziffern und einem Buchstaben des Alphabets. Aus dem frz. *Le numéro de compte contribuable est un identifiant unique pour chaque personne physique ou morale. Il est composé de 7 chiffres et d'une lettre de l'alphabet.*

[689] Vgl. Art. 58, 64, 93, 127 sowie Art. 177 CGI i. V. m. Art. 14, 22 sowie Art. 31 LPF.

[690] Dies ist für Steuersysteme, die im Aufbau sind, vorerst zu empfehlen. Vgl. *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l'impôt, 2009, S. 79.

[691] Es werden aufgrund der angestrebten Transparenz des Steuersystems weniger Beamte zur Überprüfung der Steuererhebung nötig sein.

[692] Vgl. *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l'impôt, 2009, S. 79.

[693] *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l'impôt, 2009, S. 80.

In der Literatur werden afrikanische Länder wie die Elfenbeinküste als Nationen beschrieben, die sich gerade in einer steuerrechtlichen Umbruchphase (*transition fiscale*) befinden.[694] Über 60 Jahre nach Erlangung der Unabhängigkeit geht die Elfenbeinküste zunehmend dazu über, die Finanzierung ihrer Aufgaben neben der Mehrwertsteuer auch durch direkte Steuern zu decken. Der Hintergrund ist folgender: Die Elfenbeinküste ist mit ihren Wirtschaftshäfen in Abidjan und San-Pédro, die einen direkten Zugang zum Atlantik ermöglichen, von großer Bedeutung für die Nachbarländer im Binnenland wie Burkina Faso oder Mali. Diese Staaten sind auch Mitglied der Westafrikanischen Wirtschaftsgemeinschaft (ECOWAS) und müssen nunmehr an die Elfenbeinküste deutlich geringere Zölle für den Transit ihrer Waren an den ivorischen Häfen zahlen, als dies noch in den Jahren vor der Einführung der westafrikanischen Zollunion am 01.01.2000 der Fall war.[695] Infolge des westafrikanischen Binnenmarkts, der einen freien Verkehr von Waren und Dienstleistungen garantiert, ist der ivorische Fiskus mit Einnahmeverlusten konfrontiert, die er durch die Erhebung der Einkommensteuer kompensieren möchte.[696]

Für jeden modernen Staat ist die Mobilisierung und die Stabilisierung des Haushalts sowie die Finanzierung des Gemeinwohls von großer Bedeutung.[697] Wie bereits erwähnt ist es für die Elfenbeinküste aufgrund der fehlenden Erfassung aller Steuerpflichtigen schwierig, direkte Steuern wie die Einkommensteuer effizient zu erheben. Aus diesem Grund finanziert die Elfenbeinküste ihren Haushalt schwerpunktmäßig auf Grundlage der Umsatzsteuer und der indirekten Steuern wie z. B. Zolleinnahmen.[698] Aufgrund der regionalen (ECOWAS[699]) und

---

[694] *Mulendu Mbusa*, Transition fiscale et regressivite des impôts domestiques indirects en Afrique Sub-Saharienne, S. 3; *Diata*/*N'Gakosso*, Revue africaine de l'intégration No. 1, janvier 2007, S. 78; *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), S. 133.

[695] Vgl. z. B. der Zollsatz von 5 % innerhalb der Gemeinschaft für lebenswichtige Güter oder Rohstoffe gem. Art. 7 der Verordnung Nr. 2/97/CM/UEMOA über einheitliche Zölle in der westafrikanischen Union i. V. m. Art. 6 neue Fassung der Verordnung 06/2014/CM/UEMOA vom 25.09.2014. Aus dem frz. *Art. 7 du Règlement Nr. 2/97/CM/UEMOA ; du 28 novembre 1997portant adoption du Tarif Extérieur Commun de l'UEMOA combiné à l'art. 6 nouveau Art. 6 nouveau du Règlement 06/2014/CM/UEMOA du 25 septembre 2014 portant modification du Règlement n°02/97/97/CM/UEMOA.*

[696] *OECD*, Les voies de développement. Examen multidimensionnel de la Côte d'Ivoire, S. 270. Vgl. *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), S. 134.

[697] *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), S. 133.

[698] Ibid.

[699] Aus dem frz. *Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest*, kurz CEDEAO. Engl.: *Economic Community of West African States*. Sie ist eine regionale Wirtschaftsvereinigung mit derzeit 15 Staaten und hat die Harmonisierung der Wirtschaft in der Region zum Ziel.

internationalen (ACP-EU[700]) Handelsintegrations- und Liberalisierungspolitik steht die Elfenbeinküste infolge der Zoll- und Umsatzsteuersenkungen vor einer großen Herausforderung, um ihre weitere wirtschaftliche Entwicklung zu finanzieren.[701] In diesem Zusammenhang versuchen die Elfenbeinküste sowie weitere afrikanische Länder südlich der Sahara mittels inländischer Steuerressourcen die Verluste durch die niedrigeren Einnahmen aus Zoll und Umsatzsteuer zu ersetzen, ohne dabei die öffentlichen Ausgaben kürzen zu müssen.[702] In dieser steuerrechtlichen Umbruchphase (*transition fiscale*[703]) sollte das Einkommensteuerrecht die Steuerpflicht und eine eventuelle Steuerbefreiung klar definieren (2).

2) Steuerpflicht und Steuerbefreiung

Die Steuerpflicht ist in Art. 237 Abs. 2 des CGI geregelt. Natürliche Personen, die in der Elfenbeinküste ansässig sind (*domicile fiscal*), sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Ausnahmen gelten im Fall eines Doppelbesteuerungsabkommens (*convention relative à la double imposition*).[704] Liegt der Wohnsitz eines Steuerpflichtigen nicht in der Elfenbeinküste werden nur die im Land erzielten Einkünfte gem. Art. 237 Abs. 3 CGI besteuert.

Ratione personae ist die Steuerbefreiung in Art. 239 CGI geregelt. Sie gilt für das ausländische diplomatische Personal und für die Ivorer, die Rente beziehen, sofern sie am 01. Januar des Steuerjahres das 70. Lebensjahr vollendet haben. *Ratione materiae* ist die Steuerbefreiung für bestimmte Einnahmen und ist in den Art. 242, 245 und 246 CGI geregelt. Steuerfrei sind u. a. die Zinsen auf Sparbriefe und Wertpapiere der öffentlichen Kassen sowie Lottogewinne.

---

[700] Hier geht es um die Freihandelszonen der AKP-Staaten mit der EU (u. a. Zollfreiheit für Agrarprodukte), auch bekannt als Wirtschaftspartnerschaftsabkommen zwischen der EU, den afrikanischen Staaten und einer Mehrzahl von Ländern aus der Karibik und dem Pazifik. Solche Abkommen sind als eher nachteilig für die AKP-Staaten anzusehen, Vgl. *Feyder*, Mordshunger: Wer profitiert vom Elend der armen Länder?, S. 201 sowie S. 230., a. A. *Deutschen Bundestag*, Auswirkungen von Agrarexporten nach Afrika, WD 5 vom 19.10.2017, S. 9; *Kavasch*, Unterschiedliche Zollpräferenzen für unterschiedliche Entwicklungsländer, S. 230. Mehr dazu siehe *Omarjee,* in Rohlfing-Dijoux (Hrsg.), Developing intra-regional exchanges through the abolition of commercial and tariff barriers: myth or reality?, 2017, S. 50 ff.; *Cockburn*/*Decaluwé*/*Fofana*, Libéralisation commerciale et pauvreté en Afrique, S. 140.

[701] *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), S. 134. Vgl. *Deutschen Bundestag*, Auswirkungen von Agrarexporten nach Afrika, WD 5 vom 19.10.2017, S. 9.

[702] *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), S. 133.

[703] *OECD*, Les voies de développement. Examen multidimensionnel de la Côte d'Ivoire, S. 270. Vgl. *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), S. 134.

[704] Vgl. z. B. Art. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen Deutschland und der Côte d'Ivoire, vom 03.07.1979, BGBl. 1982 II, S. 154. Die vollständige Bezeichnung dieses DBA lautet: Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Elfenbeinküste zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und Regelung der gegenseitigen Amtshilfe auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen.

Genauso wie in Deutschland besteht in der Elfenbeinküste eine grundsätzliche Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung (3).

3) Die grundsätzliche Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung

Um die Finanzquellen des Staates durch regelmäßige Zuflüsse zu stabilisieren, ist die grundsätzliche Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung erforderlich. Diese trägt zur zutreffenden Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage bei. Gemäß Art. 255 Abs. 1 CGI muss in der Elfenbeinküste jeder Steuerpflichtige die im Steuerjahr erzielten Einkünfte bis zum 01. Mai des Folgejahres gegenüber den Finanzbehörden offenlegen. Diejenigen, welche ausschließlich aus abhängiger Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Sektor Einkünfte erzielt haben, müssen grundsätzlich keine Einkommensteuererklärung abgeben (Art. 255 Abs. 2 CGI).

In der Praxis kommen nur sehr wenige Steuerzahler der Verpflichtung nach, eine Einkommensteuererklärung abzugeben. Zwar gibt es in der Elfenbeinküste ein Projekt zur Erfassung aller Bewohner (*Registre National des Personnes Physiques*, *RNPP*)[705] in einem Melderegister[706], das jedoch noch nicht funktionsfähig ist. Dadurch kommt es zu der Situation, dass der ivorische Staat zwar über das Geburtenregister (*régistre de naissance*) die Anzahl seiner Staatsangehörigen kennt, diese jedoch mangels aktueller Meldeanschrift nicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung auffordern kann.

Ein weiteres Problem der fehlenden Effektivität der Einkommensteuer besteht darin, dass in bestimmten Bereichen wie dem kaufmännischen Bereich gem. Art. 49 CGI eine kaufmännische Buchführungspflicht besteht, die es ermöglicht, die besteuerbaren Gewinne konkret zu beziffern. Jedoch wird sie in der Praxis nicht flächendeckend umgesetzt.

Über die eben aufgeführten Probleme kann auch nicht hinwegtäuschen, dass das BIP seit der Unabhängigkeit der Elfenbeinküste stets gestiegen ist.[707] Diese Entwicklung hängt vielmehr damit zusammen, dass im Vergleichszeitraum die Zahl der Arbeitnehmer und deren Löhne

---

[705] Vgl. Dekret Nr. 2018-454 vom 09.05.2018, JORCI spécial Nr. 3 vom 13.07.2018, S. 14; *Gouvernement de Côte d'Ivoire*, Le gouvernement ivoirien envisage la mise en place d'un système d'identification national performant et fiable, 1. Absatz ff.

[706] Eine Einwohnermeldepflicht ist auch im Art. 7 des ivorischen Gesetzes zur Bekämpfung der Geldwäsche vom 01.12.2005 vorgesehen. Aber die Durchführung ist lückenhaft. Aus dem frz. *Loi Nr. 2005-554 du 2 décembre 2005 relative à la lutte contre le blanchiment des capitaux*.

[707] Das BIP betrug 17 % im Jahr 1960, 20 % im Jahr 1970, 22 % im Jahr 1980, 24 % im Jahr 1990 und 29 % im Jahr 2000. Vgl. *Acka*, Droit fiscal, S. 134. Siehe mehr über die Entwicklung des BIP von 2002 bis 2018 bei *Banque Mondiale*, Perspectives économiques en Côte d'Ivoire : 8 graphiques pour comprendre les enjeux de l'urbanisation, 1. Absatz ff.

gestiegen sind, was zu einer Erhöhung der direkt vom Arbeitgeber abgeführten Lohnsteuer als Teil der Einkommensteuer geführt hat. Dieses Verfahren wird von den Einkunftsarten und der Steuererhebung im ivorischen Einkommensteuerrecht beeinflusst (4).

4) Einkunftsarten und Steuererhebung im ivorischen Einkommensteuerrecht

Das ivorische Steuerrecht kennt sechs Einkunftsarten (*revenu catégoriel* oder *impôt cédulaire*) mit einem jeweils eigenen Ermittlungsverfahren, Berechnung und Freibeträgen (Art. 241 CGI).[708] Jede Einkunftsart wird unabhängig ermittelt, entrichtet und als Summe der allgemeinen Einkommensteuer (IGR) verbucht. Die daraus resultierenden Gesamteinkünfte (*revenu net global*) werden progressiv besteuert.

Die sechs Einkunftsarten sind:

1- Die Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb, *bénéfices industriels et commerciaux* (BIC)[709], und aus Land- und Forstwirtschaft, *bénéfices agricoles* (BA)[710], geregelt in Art. 1 bis Art. 84 CGI,

2- nicht gewerbliche Einkünfte, *bénéfices non commerciaux* (BNC)[711], geregelt in Art. 85 bis Art. 114 CGI,

3- die Löhne, Gehälter, Leib- und sonstige Rentenzahlungen, *traitements et salaires, pensions et rentes viagères*, geregelt in Art. 115 bis Art. 148 CGI,

4- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, *impôts fonciers et revenus assimilés*[712], geregelt in Art. 149 bis Art. 179 CGI,

5- Einkünfte aus Kapitalvermögen, *revenus de capitaux mobiliers*, geregelt in Art. 180 bis Art. 236 CGI, sowie

6- die allgemeine Einkommensteuer, *impôt général sur le revenu*, geregelt in Art. 237 bis 263 CGI.

Bei der Ermittlung der Einkünfte werden in den jeweiligen Kategorien Freibeträge und Beiträge zu den Sozialversicherungen[713] mindernd berücksichtigt (bspw. werden laut Art. 107 i. V. m. Art. 64 CGI 20 % des Brutto-Einkommens als Freibetrag anerkannt). Aus der Summe dieser Einzelbeträge ergibt sich das zu versteuernde Gesamteinkommen (*revenu net global*). Darauf

---

[708] *Direction générale des impôts*, Le guide du contribuable, 2011, S. 19–66.
[709] 20 % der Gewinne unterliegen den BIC Steuern.
[710] Ein Freibetrag von 10 Millionen FCFA ist gewährt.
[711] 20 % der Gewinne unterliegen den BNC Steuern.
[712] Ein Freibetrag von 10 Millionen FCFA ist gewährt oder ein Pauschalabzug von Werbungskosten in Höhe von 50 % der Kosten.
[713] Aus dem frz. *abattements et cotisations sociales*.

wird der in Art. 251 CGI vorgesehene, progressive Einkommensteuertarif angewendet (*impôt progressif*). Für 2019 liegt der geringste Steuersatz bei 2 % und der Maximalsteuersatz bei 36 % der *revenu net global*. Der effektive Steuerdruck hängt von dem zu versteuernden Einkommen und der Schedulensteuer ab und lässt sich durch die Festsetzung und die Erhebung der Steuern bestimmen (II).

II. Die Festsetzung und Erhebung der Steuern

Für die Steuerfestsetzung wird die Bemessungsgrundlage für den IGR gemäß der folgenden Formel berechnet: Das zu versteuernde Gesamteinkommen (*revenu net global*) wird durch Divisorenanteile (*quotient familial*) geteilt.[714] Auf den so ermittelten Betrag wird folgende Tabelle zur progressiven Besteuerung angewendet (Art. 251 CGI):

Tabelle 1: Progressive Besteuerung nach Art. 251 CGI

Jährliche Einkommensspanne in FCFA[715]			Steuersatz in %
1.000	-	2.200.000	2
2.201.001	-	3.600.000	10
3.600.001	-	5.200.000	15
5.200.001	-	7.200.000	20
7.200.001	-	9.600.000	24
9.600.001	-	12.600.000	26
12.600.001	-	20.000.000	29
20.000.001	-	30.000.000	32
30.000.001	-	40.000.000	34
40.000.001	-	50.000.000	35
	>	50.000.000	36

Für Personen, die nur Löhne oder Gehälter beziehen, wird die zu zahlende Einkommensteuer von Arbeitgebern (öffentlich und privat) erhoben, bevor sie an die zuständigen Steuerbehörden zurückgezahlt wird.

---

[714] Siehe dazu Teil I, Kap III, Abschnitt II, B II.

[715] 1 € entspricht 659,43 FCFA, Umrechnungskurs vom 05.05.2019. Bei einem Einkommen zwischen 1,52 € und 3.336,23 € liegt der Steuertarif demnach bei 2 %.

Im Fall einer Familienbesteuerung (*imposition du foyer fiscal*), also die Zusammenveranlagung aller Personen, die unter einem Dach wohnen, ist das Familienoberhaupt (*chef de famille*) für die Angehörigen seines Haushalts steuerpflichtig.[716] Nach der ivorischen Familienbesteuerung zählen zu den Haushaltsmitgliedern alle Personen, die mit dem Steuerpflichtigem unter einem Dach leben: die Ehepartner, die minderjährigen Kinder, die urteilsunfähigen Erwachsenen und die Studenten (Art. 238 CGI).[717]

Eine weitere Voraussetzung für die Anwendung der Familienbesteuerung ist, dass der Steuerpflichtige für diese Personen den Lebensunterhalt ganz oder teilweise bestreitet (Art. 5 LPF). Um diese Familienbesteuerung anwenden zu dürfen, muss der Steuerpflichtige diesen Wunsch an die zuständigen Steuerbehörden mitteilen. Tut er dies nicht, kann der Steuerpflichtige nicht mit seinem Ehepartner oder seinen zu unterhaltenden Familienangehörigen besteuert werden.[718] Gemäß Art. 5 LPF können die Steuerbehörden alle Daten, die bei der Steuererklärung durch den Steuerpflichtigen angegeben wurden, im Haushalt des Steuerpflichtigen unangemeldet überprüfen. Wählt ein Steuerpflichtiger das Optionsrecht nach Art. 238 CGI (*imposition du foyer fiscal*), wird auf das zu versteuernde Einkommen eine Ermäßigung von 10 % gewährt. Nach ivorischem Recht (gem. Art. 251 CGI) darf die tatsächlich zu zahlende Steuer jedoch nicht ein Drittel des Nettoeinkommens überschreiten.[719]

Die Erhebung der IGR in der Elfenbeinküste ist allerdings lückenhaft,[720] da die ivorische Verwaltung keinen Überblick über die Anzahl der Steuerpflichtigen hat. Um die größten Steuersünder zur Rechenschaft zu ziehen, wenden die ivorischen Steuerbehörden in Fällen von einer eklatanten Diskrepanz zwischen dem in der Steuererklärung angegebenen Einkommen und den geschätzten Vermögenswerten des Steuerpflichtigen die in Art. 244 CGI vorgeschriebenen Pauschalwerte zur Bestimmung der Steuerbemessungsgrundlage an.[721]

---

[716] Vgl. *Ndzana Biloa*, La fiscalité, levier pour l'émergence des pays africains de la zone franc, S. 48; *Monemou*, L'imposition sur le revenu en République de Guinée, S. 46. En droit fiscal français le foyer fiscal recouvre l'ensemble des personnes dont les ressources font l'objet d'une seule déclaration de revenus. Diese Familienbesteuerung (*imposition du foyer fiscal*) gibt es auch im französischen Recht (Art. 6 CGI-français). Vgl. *Douet*/*Cozian*/*Hauser*, Précis de droit fiscal de la famille, S. 262.

[717] Aus dem frz. *Le chef de famille est imposable tant en raison de ses revenus personnels que ceux de sa femme et de ses enfants mineurs, majeurs incapables, étudiants habitant avec lui.*

[718] *Ministère de l'économie et des finances*/*Direction générale des impôts*, Doctrine fiscale. Notes de portée générale-Commentaires d'annexes fiscales, S. 114. Vgl. Für Frankreich *Lainé*/*Warneke*, Wörterbuch/Lexikon Wirtschafts- und Steuerrecht, S. 141.

[719] Aus dem frz. *Toutefois en droit ivoirien l'IGR du contribuable ne doit pas excéder le tiers du revenu net du contribuable*.

[720] Vgl. dazu die mögliche Verbesserung durch die Einführung eines RNPP. Vgl. Teil II, Kap. III. Die Umsetzung der *Registre National des Personnes Physiques* hat im April 2019 begonnen. Vgl. *Boni*, Cote d'Ivoire: Etat civil - Le Rnpp opérationnel à mi-avril, les Cni 2009 seront renouvelées, 1. Absatz ff.

[721] Aus dem frz. *en fonction du train de vie du contribuable.*

Anhand dieser Vermögenswerte wird geschätzt, in welcher Höhe dem Steuerpflichtigen Einkommen zur Verfügung gestanden hat, um sich diese Lebensqualität leisten zu können, sofern er keine Nachweise erbringt, aus denen sich ein geringerer Wert ergibt. Parameter sind bspw. die Anzahl der Personen, die im Haushalt des Steuerpflichtigen beschäftigt sind, sowie dessen Autos, Yachten und Flugzeuge. Da die mit Pauschalwerten versehenen Kriterien nicht alles abdecken, wird die von den Reichen nachzuzahlende Einkommensteuer i. d. R. geringer sein als das, was sie bei Abgabe einer ehrlichen Steuererklärung hätten zahlen müssen.[722]

Angesichts des geringen Beitrags der IGR zu den Einnahmen des ivorischen Staates[723] hat die höchste ivorische Steuerbehörde (*Direction Générale des Impôts*) eine Aussetzung der Zahlung der IGR in der Elfenbeinküste für den Zeitraum vom 03.01.2017 bis 31.12.2018 eingeführt.[724] Die Aussetzung der Zahlungspflicht der IGR wurde bis zum 31.12.2019 verlängert.[725] Das Ziel dieser Aussetzung besteht darin, Reformvorschläge für Verbesserungen und Vereinfachungen der ivorischen Einkommensteuer einzuarbeiten.[726] Eine solche Reform könnte dazu beitragen, die steuerrechtliche Umbruchphase (*transition fiscale*) besser zu gestalten.

---

[722] Vgl. die Steuerehrlichkeit in Deutschland bei *Musil*, DÖV 2006, S. 505 ff.; *Schöler*, DStR 2015, S. 503; *Demleitner*, IStR 2013, S. 564.

[723] Ca. 3 Milliarden FCFA Einnahmen im Jahr 2016 im Bereich der IGR. Im Jahrwaren es nur 500 Steuerzahler die gem. Art. 237 ff. eine Steuererklärung abgegeben haben. Siehe steuerlicher Anhang zum Finanzgesetz Nr. 2016-1116 vom 08.12.2016 über den Staatshaushalt für das Jahr 2017, S. 9. Aus dem frz. *Annexe Fiscale à la Loi de Finances Nr. 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, p. 9.*

[724] Vgl. steuerlicher Anhang zum Finanzgesetz Nr. 2016-1116 vom 08.12.2016 über den Staatshaushalt für das Jahr 2017, S. 9.

[725] Vgl. Finanzgesetz Nr. 2018-984 vom 28.12.2018 über den Staatshaushalt für das Jahr 2019, JORCI vom 28.12.2018, S. 218. Aus dem frz. *Loi de Finances Nr. 2018-984 du 28 décembre 2018 portant Budget de l'Etat pour l'année 2019, JORCI Numéro spécial du vendredi 28 décembre 2018, p. 218*.

[726] *Ministère auprès du Premier Ministre, chargé du budget et du portefeuille de l'Etat*, principales mesures du projet d'annexe fiscale 2017, S. 3.

Abschnitt III: Schlussbemerkung zu den steuerrechtlichen Prinzipien als Grundlage der Familienbesteuerung in Deutschland und in der Elfenbeinküste

Bei den steuerrechtlichen Grundlagen gibt es zwischen Deutschland und der Elfenbeinküste Gemeinsamkeiten. Dies gilt für das Leistungsfähigkeitsprinzip, das Allgemeinwohl als Rechtfertigung der Einkommensbesteuerung und den allgemeinen Gleichheitssatz. Zu kritisieren ist, dass die Garantie des Existenzminimums, welches im deutschen Steuerrecht anerkannt ist, in der Elfenbeinküste noch einer breiteren juristischen Auseinandersetzung bedarf. Obwohl sich die ivorische Rechtslehre bisher nicht mit dem Existenzminimum befasst hat, kann dieses aus der Steuerermäßigung von 10 % gem. Art. 238 CGI und der Begrenzung der Einkommensteuer auf ein Drittel des Nettoeinkommens gem. Art. 251 CGI[727] hergeleitet werden.

Ein weiterer Kritikpunkt an dem ivorischen Einkommenssteuersystem ist, dass bereits ab einem jährlichen Einkommen von 1.000 FCFA (weniger als 2 €[728]) Steuern zu zahlen sind. Liegt die Höhe des jährlichen Einkommens zwischen 1.000 FCFA und 2.200.000 FCFA (etwas über 3.300 €) ist eine Einkommenssteuer von 2 % zu entrichten. Tatsächlich steuerfrei ist daher nur ein Einkommen unter 1.000 FCFA pro Jahr. Da sich das garantierte durchschnittliche Monatsmindestgehalt[729] in der Elfenbeinküste bereits auf 60.000 FCFA (entspricht 91,47 €) beläuft[730], ist *de facto* kein Steuerpflichtiger von der Steuerlast befreit.

Da sich die Entwicklung des Steuerstaates nur mit historischem Hintergrundwissen erklären lässt[731], war es nötig, die ivorische Steuergeschichte näher zu betrachten. Aus dieser lässt sich folgern, dass die Elfenbeinküste durch die Kolonialzeit Frankreichs stark geprägt wurde.[732] Zugleich wird das Land aber auch durch seine afrikanischen Wurzeln beeinflusst. Nach diesem traditionellen Verständnis wurden Steuern als Opfergabe an die Götter und Vorfahren verstanden und wurden somit als legitim erachtet und freiwillig bezahlt.[733] Im Gegensatz dazu war die in der Kolonialzeit eingeführte Steuer *per capita* ungerecht, mit Gewaltanwendung verbunden und widersprach den traditionellen Vorstellungen.

---

[727] Aus dem frz. *Toutefois en droit ivoirien l'IGR du contribuable ne doit pas excéder le tiers du revenu net du contribuable*.
[728] 1 € entspricht 659,43 FCFA, Umrechnungskurs vom 05.05.2019.
[729] Aus dem frz. *Salaire minimum interprofessionnel Garantie.*
[730] Dekret Nr. 2013-791 vom 20.11.2013, veröffentlicht im JORCI vom 03.01.2014, S. 15. Aus dem frz. *Décret Nr. 2013-791 du 20 novembre 2013, paru au JORCI du 03 janvier 2014*.
[731] *Ullmann*, APuZ 2013, S. 3.
[732] *Caballero Guzman*, Les codes des impôts en droit comparé, contribution à une théorie de la codification fiscale, S. 595.
[733] *Alibert*, A.E.O.M. 1996, S. 2.

Aus Sicht der Elfenbeinküste kann man daher einen kulturellen Konflikt zwischen den beiden historischen Wurzeln der Besteuerungspraxis feststellen: Zum einen die rationale, westliche Steuerkultur, die auch nach der Unabhängigkeit weiter angewendet wurde, und zum anderen die animistische oder muslimische Tradition aus der vorkolonialen Zeit.

Deutschland und die Elfenbeinküste sind durch ihre jeweiligen Verfassungen steuerrechtlich an ähnliche Prinzipien gebunden. Bedauerlicherweise gibt es in der Elfenbeinküste anders als in Deutschland zum jetzigen Zeitpunkt noch keine Rechtsprechung und kaum vergleichende Literatur, welche sich vertiefend mit der Materie der Besteuerung auseinandersetzen.

Abschnitt IV: Zwischenfazit und Stellungnahme zum Teil I

Ehe und Familie hängen stark von regionalen, kulturellen, religiösen und historischen Gegebenheiten ab.[734] Die Tatsache, dass Ehe und Familie Eingang in internationale Abkommen gefunden haben, zeigt, welche große Bedeutung diesen Institutionen beigemessen werden.[735] Auf internationaler Ebene heben mehrere Vorschriften die Eheschließungs- und Familiengründungsfreiheit sowie die Notwendigkeit des Schutzes der Familie besonders hervor.[736]

Der Begriff der Familie, wie ihn die AMRK und EMRK sowie die AfrC verwenden, wird im Wesentlichen gleich verstanden.[737] Die AfrC ist aber dahingehend am „flexibelsten", insofern sie auch nahe Verwandte als Familienmitglieder anerkennt.[738] Diese werden aber im Steuerrecht nicht bei der Familienbesteuerung berücksichtigt. Dort ist nur die Kleinfamilie[739] und die zivile Ehe maßgeblich.

Zudem ist an dieser Stelle festzuhalten, dass die Elfenbeinküste, welche sich stark um ihre Wettbewerbsfähigkeit, Marktwirtschaft und um attraktive Bedingungen für ausländische Investoren bemüht, hierüber nicht den Schutz von Ehe und Familie aus dem Blick verlieren sollte. Die Nichtbeachtung der verfassungsrechtlichen Prinzipien und Vorgaben zum Schutz der Ehe und Familie[740] könnten früher oder später zu einer Steuerrevolte führen.[741]

Für Deutschland sollte sich der Ehe- und Familienschutz, der wichtiger denn je ist, auch auf die Wirtschaftspolitik auswirken. Sonst könnten die anhaltend niedrige Geburtenrate und die häufige Unvereinbarkeit von Karriere und Familie erhebliche Wirtschaftsprobleme hervorrufen.

Der Schutz der Ehe und Familie kann durch passende Regelungen im Steuerrecht verankert werden. Der Steuergesetzgeber ist durch die Grundrechte begrenzt und muss beachten, dass Steuern, die der Finanzierung der staatlichen Aufgaben dienen, im Interesse der Allgemeinheit

---

[734] *Hohmann*, NJW 1992, S. 2211 ff.
[735] Ibid.
[736] *Hövelberndt*, FPR 2004, S. 122.
[737] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 70.
[738] Vgl. *Ouguergouz*, La Charte Africaine des Droits de L'Homme et des Peuples, S. 250; *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 71.
[739] Oder die engere Familie, vgl. *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 32.
[740] *Hutter*, No rights: Menschenrechte als Fundament einer funktionierenden Weltordnung, S. 196 ff.
[741] *De la Mardière*, Droit fiscal général, S. IX; *Kossentini*, La plus-value en droit fiscal tunisien, S. 37.

erhoben werden.[742] Insbesondere da eine Steuerhebung stets einen Eingriff in das Einkommen des Einzelnen darstellt.[743]

Für Deutschland und die Elfenbeinküste sind die Maßstäbe des Ehe- und Familienschutzes sowohl im Völkerrecht (z. B. AEMR, IPBPR, EMRK und AfrC) als auch in der nationalen Gesetzgebung zu finden. Die internationalen Übereinkünfte enthalten neben den in beiden Verfassungen angelegten steuerrechtlichen Prinzipen wichtige Vorgaben zum Schutz von Ehe und Familie. Der grundlegende Unterschied zwischen beiden Ländern liegt darin, dass Deutschland durch seine Rechtsprechung und wissenschaftlichen Auseinandersetzungen juristisch weiterentwickelt ist als die Elfenbeinküste.

Die Elfenbeinküste hat nach Erlangung ihrer Unabhängigkeit eine Vielzahl steuerrechtlicher Vorschriften aus dem französischen Recht übernommen, da sich diese bereits bewährt hatten. Probleme ergeben sich aber daraus, dass es dem ivorischen Gesetzgeber noch an Erfahrung fehlt und die Bevölkerung wenig Vertrauen in das Justizsystem seines Landes hat. Letzteres führt dazu, dass es bisher kaum Rechtsprechungen zum ivorischen Steuerrecht gibt.

In Deutschland wird der Eindruck erweckt, dass sich der deutsche Steuerstaat in einer Krise befindet, trotz der aktuellen steuerlichen Überschüsse.[744] Die vom Gesetzgeber verabschiedeten Steuergesetze stehen unter der Beobachtung der Verfassungsrichter in Karlsruhe. Die Elfenbeinküste sollte sich an dieser Einbeziehung der Richter ein Beispiel nehmen, denn bisher gibt es in der ivorischen Rechtsprechung noch keine rechtsverbindliche Definition der Begriffe Ehe und Familie und zwar sowohl in der nationalen als auch in der regionalen Rechtsprechung.[745] Zudem haben sich die Gerichte noch nicht zur Pflicht des Staates zur Familienförderung und der Auslegung des Familienbegriffes i. S. der AfrC geäußert.

Abschließend ist für die Elfenbeinküste festzuhalten, dass die Einkommensteuer von größter Bedeutung für die Zukunft der afrikanischen Staaten ist. Diese Länder müssen an einer effektiveren Umsetzung ihres Steuersystems in der Verwaltungspraxis arbeiten, um die staatlichen Aufgaben finanzieren zu können. Gleichzeitig dürfen Ehe und Familie über die notwendigen Steuerreformen aber nicht aus dem Fokus verloren werden (Teil II).

---

[742] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 170 ff.; *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, S. 9.

[743] Vgl. *Kirchhof*, in Vogel/Kirchhof (Hrsg.), Steuern im Verfassungsstaat. Symposion zu Ehren von Klaus Vogel, S. 45.

[744] Mehr zum Begriff Steuerstaat siehe bei *Schumpeter*, in Goldscheid/Hickel/Schumpeter (Hrsg.), Die Finanzkrise des Steuerstaats, S. 329–379.

[745] Auf regionaler Ebene fehlt noch eine Entscheidung der Afrikanischen Kommission der Menschenrechte und der Rechte der Völker in einer Zeit, in der Ehe und Familie in Afrika unter Druck stehen. Vgl. *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 62.

Teil II: Die Verwirklichung des Schutzes von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands und der Elfenbeinküste

Aus den völkerrechtlichen und verfassungsrechtlichen Anforderungen zum Ehe- und Familienschutz in Deutschland und in der Elfenbeinküste sollten aktuelle Maßnahmen im Einkommensteuerrecht folgen. Im Hinblick auf die Debatte in Deutschland über die steuerrechtliche Unterstützung der Familie, stellt sich die Frage, wie durch verhaltenslenkende Maßnahmen des EStG den Familien ein besserer Schutz gewährt werden kann. Dabei könnten gezielte steuerliche Maßnahmen dazu beitragen, dass sich die Geburtenrate in Deutschland stabilisiert bzw. sogar erhöhen kann. Dies hätte zur Folge, dass Deutschland von einer höheren Anzahl an Wirtschaftsträgern und Steuerzahlern profitieren wird.

Die Verwirklichung des Schutzes der Ehe und Familie bedeutet für die Elfenbeinküste die Vereinbarkeit des ivorischen Einkommensteuerrechts mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und impliziert insbesondere die Berücksichtigung der Familie als Überlebensgemeinschaft.

Daher werden zunächst die Mittel zum Schutz der Ehe und Familie (Kap. I), gefolgt von den kinderbezogenen Leistungen (Kap. II) im Einkommensteuerrecht beider Länder analysiert. Abschließend wird für einen angemessenen Schutz der Ehe in Deutschland und in der Elfenbeinküste Stellung genommen (Kap. III).

Kapitel I: Mittel zum Schutz der Ehe und Familie im deutschen und ivorischen Einkommensteuerrecht

Die Besteuerung der Ehe und Familie gehört zu den Grundfragen des Einkommensteuerrechts, besonders, weil die Ehe- und Familienbesteuerung eine Kernfrage für die gerechte Lastenverteilung innerhalb der Gesellschaft darstellt. Deswegen bildet die Familienbesteuerung einen ständigen Gegenstand ausführlicher Diskussionen und Kontroversen.[746]

Die Ehe- und Familienbesteuerung ist in Deutschland und in der Elfenbeinküste unterschiedlich geregelt. Deutschland hat auf diesem Gebiet mehr als 200 Jahre Erfahrung[747], wobei sich die Elfenbeinküste nur auf das koloniale Erbe Frankreichs beziehen kann. Es werden daher zunächst die Mittel zum Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands begutachtet (Abschnitt I), bevor die der Elfenbeinküste analysiert werden (Abschnitt II).

Abschnitt I: Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands

Der deutsche Gesetzgeber stützt sich in vielen Bereichen des Steuerrechts auf den Grundsatz der „Familienförderung". Dieser Ansatz wurde vom Preußischen Staat bis zur Bundesrepublik ebenso wie in autoritären Regimen wie dem NS-Regime oder dem SED-Regime verfolgt.[748]

Durch Art. 6 Abs. 1 GG ist den staatlichen Organen eine besondere Verpflichtung auferlegt worden.[749] Das Ziel ist, die soziale Funktion der Ehe und der Familie zu sichern.[750] Der Gesetzgeber soll daher viele familienbezogene Leistungen schaffen, die regelmäßig geprüft und ggf. angepasst werden.. Die familienbezogenen Leistungen beziehen sich generell auf die

---

[746] Vgl. *Vogel*, NJW 1974, S. 2105; *Wendt*, in Lang (Hrsg.), Festschrift für Klaus Tipke, 1995, S. 61; *Baumgarten*/*Houben*, StuW 2014, S. 116; *Arndt*/*Schumacher*, NJW 1994, S. 961.

[747] Die erste Ehe- und Familienbesteuerung wurde in Deutschland 1806 eingeführt. Vgl. Das Preußische Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer vom 30.05.1806, in Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1806–1810, S. 120 ff.

[748] Die Familie und daher die Ehe wurden wegen der rassischen Theorie und der Machtsicherung in der NS-Zeit pervertiert und in der DDR, vgl. *Sipos*, Familie im Nationalsozialismus, S. 14; *Berger*, Die Familie zur Zeit des Nationalsozialismus, S. 9; *Tippach*, Familie im Nationalsozialismus – zwischen Idealbild und Realität, Jahresarbeit, S. 5–7; *Schmitz-Berning*, Vokabular des Nationalsozialismus, S. 679; *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 14; *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 31; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 27; *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, S. 194; *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 213.

[749] *Seiler*, in Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), Bonner Kommentar zum GG, Art. 6 Abs. 1, Rn. 93 ff.

[750] Ibid., Rn. 71 ff.

Steuern, die Sozialversicherungen[751], die monetäre Transferleistung (z. B. die Kindergeldzahlung) und den Realtransfer (subventionierte Kinderbetreuungsangebote).[752] Gegenstand dieser Untersuchung werden hier die steuerlichen Leistungen der Bürger sein. In Deutschland besteht aktuell die Ehe- und Familienbesteuerung aus dem Ehegattensplitting[753] (A) und dem Entlastungsbetrag für die Ein-Eltern-Familie, die sog. Alleinerziehenden (C). Im Vergleich zur Elfenbeinküste ist in Deutschland die Absetzbarkeit von Unterhaltsleistungen (D) und die ausführliche Auseinandersetzung mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben zum Ehegattensplitting (B) positiv zu bewerten.

A- Das Ehegattensplitting als Mittel des Ehe- und Familienschutzes

Das Ehegattensplitting[754] bezeichnet gem. § 26, § 26a, § 26b und § 28 EStG in Deutschland ein Steuerverfahren, nach dem neben verheirateten Paaren seit 2014 auch eingetragene Lebenspartnerschaften besteuert werden können. Die meisten verheirateten Steuerzahler entscheiden sich in der Einkommensteuererklärung oder durch gesonderte Erklärung eines der Ehepartner für die gemeinsame Veranlagung (Zusammenveranlagung). Die Alternative ist die Einzelveranlagung.[755] Im engeren Sinn bezieht sich das Ehegattensplitting auf den Einkommensteuertarif bei der gemeinsamen Veranlagung von Ehepartnern.[756] Hierbei werden zunächst Ausführungen über die Geschichte der Ehegattenbesteuerung gemacht (I). Danach werden die Formen der Ehegattenbesteuerung (II) und die Kritik am Ehegattensplitting dargestellt (III). Abschließend folgt noch eine Bestandsaufnahme über das Ehegattensplitting und die eingetragene Lebenspartnerschaft (IV).

---

[751] Beitragsfreie Mitversicherung von Ehepartnern in der gesetzlichen Kranken- und Pflegeversicherung, ermäßigter Beitrag zur Pflegeversicherung, erhöhter Leistungssatz beim Arbeitslosengeld I.
[752] Kindergeld, Kinderzuschlag, kinderbezogene Anteile beim Wohngeld, Unterhaltsvorschuss und Elterngeld.
[753] Die Gewährung des Kinderfreibetrags (§ 32 Abs. 6 EStG) wird mit dem Kindergeld im Abschnitt über kinderbezogene Leistungen (Teil II, Kap. II) analysiert.
[754] Aus dem engl. *to split*: aufspalten. Vgl. *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 500.
[755] Die Veranlagungsart bleibt die Zusammenveranlagung, falls die Ehegatten keine Erklärung zur Veranlagungsart abgegeben haben.
[756] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 163 ff. sowie § 8, Rn. 846 ff.; *Creifelds*, Rechtswörterbuch, S. 1108.

I. Geschichte der Ehegattenbesteuerung

Der Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands resultiert aus der Entwicklung einer langen Besteuerungsgeschichte.[757] Im Mittelalter galt die Kopfsteuer als einfachste Form der Personenbesteuerung.[758] Sie war eine außerordentliche, verbindliche und meistens eine kriegsbedingte Maßnahme.[759] Die Kopfsteuer wurde kriegsbedingt in Deutschland in den Jahren 1811 und 1813 wiedereingeführt, obwohl eine entwickelte Veranlagungsform mit progressivem Steuersatz bereits ausprobiert worden war.[760]

Seit der Einführung der Einkommensteuer in Deutschland[761] wurden die Ehegatten zusammenveranlagt und besteuert. In der langen Steuergeschichte Deutschlands von mehr als 200 Jahren[762] gab es eine Entwicklung der Ehe- und Familienbesteuerung, die man in die Haushaltsbesteuerung (1) und die Ehegattenbesteuerung (2) aufteilen kann.

1) Anwendung der Haushaltsbesteuerung von 1806 bis 1945

Die Haushaltsbesteuerung wurde in Deutschland von 1806 bis 1906[763] und auch in der NS-Zeit von 1933 bis 1945 angewendet. Nach englischem Vorbild wurde das Einkommen des Ehemannes steuerlich mit dem der Familie oder dem Haushalt zusammengefasst.[764]

In der Haushaltsbesteuerung entrichtet das Familienoberhaupt die Steuer. Im Gesetz vom 30.05.1820 wurde wegen der Einführung einer Klassensteuer geregelt[765], dass der Hausherr die Steuern für alle zum Haushalt gehörenden Personen zahlt.[766] Diese Steuererhebung erstreckte sich auf alle Personen, die in dem Haushalt leben, im Einzelnen Eheleute, Kinder und im Haushalt lebende Angehörige. Die Haushaltsbesteuerung führte zu einer größeren Belastung

---

[757] *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, S. 7–19; *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, S. 106–108.
[758] *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, S. 7 ff.; Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1806–1810, S. 361.
[759] Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1806–1810, S. 361.
[760] *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, S. 7–19; *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, S. 106–108.
[761] Die Einführung der Einkommensteuer in Deutschland ist eine Entwicklung aus den Steuerreformplänen von 1895 bis 1903. Vgl. *Metzger*/*Weingarten*, Einkommensteuer und Einkommensteuerverwaltung in Deutschland: ein historischer und verwaltungswissenschaftlicher Überblick, S. 62–63.
[762] Von 1806 bis 2019.
[763] Die Haushaltsbesteuerung wurde insgesamt 112 Jahre angewendet. Vgl. Das Preußische Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer vom 30.05.1806, in Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1806–1810, S. 120; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 163; § 8, Rn. 846; *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9 Rn. 36 m. w. N.
[764] *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 17.
[765] *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, S. 10.
[766] Ibid.

des Haushalts bei der Anwendung des Progressionstarifs. Die Regelung verletzte das Leistungsfähigkeitsprinzip und verstieß gegen das Benachteiligungsverbot.[767] Diese größere Besteuerung des Haushalts wurde sogar (z. B. im § 3 des EStG von 30.05.1820) mit dem Umstand begründet, dass eine Familie mit ihren zusammenwohnenden Angehörigen viel mehr staatliche Maßnahmen und Einrichtungen in Anspruch nehme als eine Einzelperson.[768]

Nach einigen guten Erfahrungen mit der Ehegattenbesteuerung seit 1808 wurden die Einkünfte der Eheleute durch die Rückkehr zur Haushaltsbesteuerung durch das nationalsozialistische EStG vom 16.10.1934[769] wieder uneingeschränkt zusammengerechnet. Das Ziel dieser NS-Rechtsordnung bestand darin, in der Wirtschaftskrise Frauen aus der Arbeitswelt zu entfernen, um mehr Arbeitsplätze für Männer zu schaffen. Die Frauen sollten nicht arbeiten, denn sie wurden nur als Hausfrau und Mutter angesehen. Sie sollten daher auf dem Arbeitsmarkt bislang arbeitslosen Männern Platz machen.[770] Diese Ansicht änderte sich erst mit Eintritt der der Kriegswirtschaft im Jahr 1941, in der die Arbeitskraft der Ehefrauen wieder gebraucht wurde.

Die Haushalsbesteuerung wurde im EStG vom 01.05.1851[771], vom 25.05.1873[772] und auch in der Nachkriegszeit wieder eingeführt. Die Bundesrepublik hat diese Haushaltsbesteuerung mit einigen Veränderungen bis 1957 weitergeführt. Das BVerfG hat in einem Beschluss zur Haushaltsbesteuerung aus dem Jahr 1957 das Ehegattensplitting als verfassungsmäßige Alternative erwähnt.[773] Bereits vor der Entscheidung des BVerfG vom 17.01.1957 lag ein Gesetz zur Ehegattenbesteuerung vor (2).

2) Der Ehegattenbesteuerungsversuch vor der Entscheidung des BVerfG vom 17.01.1957

Die Veranlagung von Ehegatten wurde das erste Mal im Gesetz vom 23.02.1808[774] ohne Berücksichtigung der persönlichen Verhältnisse der Steuerpflichtigen angewendet.[775] Der Ehemann und die Ehefrau, soweit sie in Gütergemeinschaft lebten, waren zusammen zu

---

[767] BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67).
[768] In Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten vom 30.05.1820. *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, S. 11; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 163.
[769] *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 37.
[770] Ibid.
[771] Siehe § 5, § 8 und § 16 des Gesetzes betreffend der Einführung einer Klassen- und klassifizierten Einkommensteuer, in Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1851, S. 193.
[772] Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1873, S. 213.
[773] BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80).
[774] Der § 15 hat eine gemeinschaftliche Veranlagung der Ehegatten in einer Gütergemeinschaft vorgesehen. Vgl. Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1811, S. 361; *Grönert*, DStZ 1998, S. 895 ff.
[775] *Lohaus*, Die Entwicklung der Familienbesteuerung im deutschen und englischen Einkommensteuerrecht, S. 6.

veranlagen (§ 15). Das Einkommen der Kinder musste von dem des Vaters separiert werden. Eine Ehegattenbesteuerung wurde auch in den preußischen Gesetzen von 1873, 1891 und im Reichsteuerrecht in den Gesetzen von 1920[776] und 1925 erprobt. Dies zeigt das schon frühe Streben des deutschen Gesetzgebers nach Steuergerechtigkeit und Besteuerung nach Leistungsfähigkeit.[777] Eine Reform der Individualbesteuerung wurde durch das Gesetz vom 06.12.1811 eingeführt.[778] In der Folge wurden Kinder mit eigenen Einkünften und selbständige Frauen individuell veranlagt[779], wobei bei Ehefrauen und Kindern, die gemeinsam mit dem Ehemann in einem familiären Gewerbebetrieb arbeiteten, weiterhin das Prinzip der Haushaltsbesteuerung angewendet wurde.[780]

Danach folgte die Steuerreform von Johannes Franz von Miquel durch das Gesetz vom 24.06.1891.[781] Diese führte zu einer Deklarationspflicht für alle Steuerpflichtigen und zu einem Existenzminimumrecht, wobei die Haushaltsbesteuerung weitergeführt wurde.[782] Wegen veränderten gesellschaftlichen Ansichten über die Familie und die Stellung der Frau wurde der Begriff des Haushalts seit dem Preußischen EStG vom 19.06.1906 nicht mehr verwendet.[783] Aus diesem geschichtlichen Hintergrund ist die aktuell angewendete Ehegattenbesteuerung hervorgegangen und an den bereits bestehenden Kodifikationen noch gewachsen. Die Einkommensteuer, die „die bedeutsamste, aber auch die schwierigste unter den Steuern in Deutschland ist“[784], gilt bereits in seinen wesentlichen Grundzügen seit 1920.[785] Andere

---

[776] In dem Gesetz vom 29.03.1920 war die Familienbesteuerung auch als eine Art Familienexistenzminimum anerkannt RGBl. I 1920, S. 359. Vgl. *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 22.

[777] Das Gesetz vom 25.05.1873 war das erste preußische Steuergesetz, welches auf die Leistungsfähigkeit der Steuerzahler ausgerichtet war. Durch dieses wurde zudem erstmals ein steuerfreies Existenzminimum eingeführt; vgl. § 7 Abs. 2 des Gesetzes vom 25.05.1873 in Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1873, S. 213. Mehr dazu *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, S. 12.

[778] Edikt vom 06.12.1811, in Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1811, S. 361. Dies wurde auch in der Steuerreform des Johannes Franz von Miquel vom 24.06.1891 beibehalten; vgl. *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, S. 13.

[779] Vgl. *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, S. 13.

[780] Vgl. bei der Klassensteuer vom 30.05.1820, in: Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1820, S. 140.

[781] Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1891, S. 175. Vgl. *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 10 m. w. N.

[782] Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1891, S. 175.

[783] Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1906, S. 241. Vgl. *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 10 m. w. N.

[784] *Kirchhof*, in DStJG 2001, S. 2.

[785] Ibid., S. 5.

Vorläufer der Einkommensteuer waren die Novellierungen vom 16.10.1934[786] und das EStG vom 16.12.1954[787], die durch den Abzug von Freibeträgen, aber auch durch die Zusammenrechnung der Einkünfte der Ehegatten, gekennzeichnet waren.[788] Die Rechtsprechung des BVerfG hat dazu geführt, dass der Ehe- und Familienschutz durch erhöhte Freibeträge und durch das Ehegattensplitting besser zum Ausdruck kommt (II).[789]

II. Die aktuellen Veranlagungsformen in der Ehegattenbesteuerung

Im Steuerrecht gilt die Ehegattenveranlagung als Ausnahmeregelung, um die Eheleute besser zu schützen.[790] Diese setzt eine rechtsgültige Ehe, eine unbeschränkte Steuerpflicht[791] und das nicht dauernd getrennte Leben der Ehegatten voraus. Diese Voraussetzungen müssen entweder zu Beginn oder im Laufe des Veranlagungszeitraums vorliegen.[792]

Seit 2013[793] haben nicht getrennte oder verwitwete Eheleute in der Veranlagung die Wahl zwischen der Zusammenveranlagung (§ 26 EStG) mit Splittingtarif und der Einzelveranlagung für Ehegatten (gem. § 26a EStG n. F. mit Grundtarif).[794] Gemäß § 26a und § 26b EStG können Ehegatten zwischen der Einzelveranlagung (1) und der Zusammenveranlagung frei wählen (2).

---

[786] Einkommensteuergesetz vom 16.10.1934, RGBl. I, S. 1005. Mehr dazu *Kirchhof*, DStJG 2001, S. 5, *Metzger/Weingarten*, Einkommensteuer und Einkommensteuerverwaltung in Deutschland: ein historischer und verwaltungswissenschaftlicher Überblick, S. 152; *Jung*, Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückhandels, S. 24; *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht: Eine Neuausrichtung des subjektiven Nettoprinzips, S. 175; *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, S. 194, vgl. *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 213; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 37.

[787] Gesetz zur Neuordnung von Steuern vom 16.12.1954 (BGBl. I, S. 373). Vgl. Teil II, Kap. I, Abschnitt I, A, I.

[788] Vgl. *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, S. 58.

[789] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (80 ff.); *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 163.

[790] Dies ist eine Ausnahme des Grundsatzes der Individualbesteuerung mit Anwendung des Grundtarifs. Vgl. bei *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, S. 26; *Lohaus*, Die Entwicklung der Familienbesteuerung im deutschen und englischen Einkommensteuerrecht, S. 140; *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 627.

[791] Gem. § 1 Abs. 1, § 1a EStG i.V. m. § 8 AO sowie § 9 AO. Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, § 5, Rn. 671–679.

[792] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 667. Vgl. *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 111; *Kirchhof*, FPR 2003, S. 388. Eine Ausnahme bildet die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3, § 1a. EStG), vgl. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 684.

[793] Bis 2012 hatten die Eheleute das Wahlrecht zwischen der getrennten Veranlagung, Zusammenveranlagung und der besonderen Veranlagung im ersten Jahr der Ehe. Vier Veranlagungsformen sind seit 2013 möglich: die Einzelveranlagung mit Grundtarif, Zusammenveranlagung mit Ehegattensplitting, Sondersplitting im Trennungsjahr und Verwitwetensplitting. Vgl. *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1898; *Kirchhof*, FPR 2003, S. 388; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 53.

[794] Siehe *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 843 ff*; Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 664 ff.

1) Die Zusammenveranlagung der Eheleute

Die Zusammenveranlagung (§ 26 EStG) ist eine Veranlagungsform für Ehegatten mit Anwendung des Splittingtarifs (§ 32a Abs. 5 EStG). Seit 2013 ist die Zusammenveranlagung auch für eingetragene Lebenspartnerschaften rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2001 anzuwenden.[795] Dieser Tarif ist nach Ansicht des BVerfG besser geeignet, um die intakte Ehe (Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft) steuerrechtlich zu berücksichtigen.[796]

Gemäß § 26b EStG werden bei der Zusammenveranlagung die Einkünfte von Ehegatten zusammengerechnet. Die Ehegatten werden gemeinsam als Steuerpflichtige behandelt. Praktisch wird das zusammengenommene, zu versteuernde Einkommen der beiden Ehepartner halbiert, die darauf entfallende Einkommensteuer berechnet und die Steuerschuld anschließend verdoppelt. Es wird so verfahren, als ob beide Partner genau die Hälfte des gemeinsamen Einkommens verdienen würden und sie zusammen einen Steuerbescheid abgeben würden.[797] Dadurch ist die Steuerschuld des Ehepaares von der tatsächlichen Verteilung der Einkommen beider Partner unabhängig.[798] Die Zusammenveranlagung ist auch dann anzuwenden, wenn die Eheleute keine Angabe zur Veranlagungsart gemacht haben (§ 26 Abs. 3 EStG). Prinzipiell ist die Zusammenveranlagung nur für monogame Ehe zugelassen. Es werden jedoch im Ausland rechtmäßig geschlossene Mehrehen auch in Deutschland als Ehe i. S. des bürgerlichen Rechts anerkannt[799], sodass in diesem Fall auch polygame Ehen einen Anspruch auf die Zusammenveranlagung haben.[800] Solche Mehrehen werden sogar vom BFH als nicht sittenwidrig gewertet, wenn die Partner eine im Ausland wirksam eingegangene Polygamie führen und ihr Zusammenleben im Inland freiwillig fortsetzen.[801]

---

[795] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 843 ff.; *Schuler-Harms*, FPR 2012, S. 298; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 49 m. w. N.; *Spangenberg*, Das Ehegattensplitting: Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht. S. 3 f.

[796] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (345). Vgl. *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S. 628.

[797] *Oepen*, IFSt-Schrift 1999, S. 11.

[798] Siehe *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 624 sowie Rn. 664. Vgl. *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, S. 249.

[799] *Steinberg*, Zwischen Grundgesetz und Scharia: Der lange Weg des Islam nach Deutschland, S. 62. Vgl. *Martens*, ZRP 2018, S. 242; *Zimmermann*/*Heinz*, Religion und Internationales Recht, S. 197 ff.

[800] Nach dem BFH: „Die Zusammenveranlagung eines Steuerpflichtigen, der nach marokkanischem Recht mit zwei Frauen eine gültige Ehe geschlossen hat, mit seiner zweiten Ehefrau, kommt jedenfalls dann in Betracht, wenn die erste Ehefrau nicht ebenfalls unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist“. Vgl. BFH vom 06.12.1985 – VI R 56/82, NJW 1986, S. 2209. Mehr dazu in *Klein*, Das neue Eheverbot der bestehenden Eingetragenen Lebenspartnerschaft, S. 111; *Zimmermann*/*Heinz*, Religion und Internationales Recht, S. 197 ff.

[801] Vgl. BFH vom 06.12.1985 – VI R 56/82, NJW 1986, S. 2209.

Außer dem Ehegattensplitting, welches die Steuerlast der Ehepartner mindert[802], tragen auch die Lohnsteuerkartenkombinationen (§ 38b EStG) dazu bei, dass Eheleute oder eingetragene Lebenspartner jährlich Steuern von bis zu 7.914 € einsparen können.[803] Gleich welche Steuerklassen Ehepaare oder eingetragene Lebenspartner wählen, können sie immer vom Ehegattensplitting profitieren, unter Einhaltung einiger Voraussetzungen sogar im Scheidungsjahr und bei verwitweten Steuerpflichtigen (2).

2) Die Einzelveranlagung für Eheleute

Seit 2013 hat die Einzelveranlagung für Ehegatten die getrennte Veranlagung ersetzt (§ 26a EStG).[804] In der Einzelveranlagung für Ehegatten gem. § 26a EStG werden die Einkünfte für jeden Ehegatten getrennt ermittelt und der Grundtarif, das Witwen-Splitting oder das sog. Gnaden-Splitting angewendet. Hier sollte eine Verwechselung zwischen dem Gnaden-Splitting und dem Witwen-Splitting vermieden werden. Gemäß § 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG ist das Gnaden-Splitting eine Einzelveranlagung mit Anwendung der Splittingtabelle für geschiedene Ehegatten im Scheidungsjahr. Das Witwen-Splitting ist hingegen in § 32a Abs. 6 Nr. 1 EStG geregelt. Nach diesem Tarif wird der verwitwete Steuerpflichtige im Sterbejahr seines Ehepartners sowie im darauf folgenden Jahr nach der Splittingtabelle besteuert. Die Anwendung des Witwen-Splittings ist laut § 32a Abs. 6 Nr. 2 EStG nur möglich, wenn der Steuerpflichtige und sein verstorbener Ehegatte zum Zeitpunkt seines Todes die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG erfüllten, d. h. wenn beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt lebten.

---

[802] *Färber*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 181.

[803] Eheleute oder eingetragene Lebenspartner hatten, sofern beide Arbeitnehmer sind, entweder die Wahl zwischen den Steuerklassen III und V oder zwischen IV und IV. Seit 2018 werden Verheiratete oder Verpartnerte automatisch im ELS-tAM-Verfahren in die Steuerklassenkombination IV/IV eingruppiert (als Regelfall bei Eheschließung nach § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG). Beim Verfahren des Lohnsteuerabzugs und der Verrechnung nach der Steuererklärung kommt es dank der Lohnsteuerkartenkombinationen zur Erstattung der vorausgezahlten Lohnsteuer. Mehr dazu bei *Plenker*, BC 2017, S. 426 ff.; *Färber*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 181 ff.; *Linderer*, in Heiß/Born, Unterhaltsrecht, 44. Kapitel, Rn. 51 f. sowie Rn. 55; *Seidel*, in Küttner, Personalbuch 2019, Lohnsteuerrecht, Rn. 17 ff.; *Heß*, in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Rn. 1-10. Nach Spangenberg soll die Lohnsteuerklasse V abgeschafft werden, da diese neben dem Ehegattensplitting verhindert, dass Frauen einer existenzsichernden Erwerbstätigkeit nachgehen. Vgl. *Spangenberg*, ZRP 2018, S. 23; *Spangenberg*, Das Ehegattensplitting: Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht. S. 36 f.

[804] Vgl. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 665; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 163.

In der Einzelveranlagung soll jeder Ehegatte eine eigene Steuererklärung abgeben und erhält nach Abzug der persönlichen Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen[805] auch einen eigenen Steuerbescheid.

III. Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand

Die Vorteile der Zusammenveranlagung ergeben sich aus der Anwendung des Ehegattensplittings. Obwohl dieses Verfahren zur Besserstellung der Eheleute beiträgt (1), wird das Ehegattensplitting seit seiner Einführung von einer unermüdlich Kritik begleitet (2).

1) Die steuerliche Besserstellung der Eheleute durch das Splittingverfahren

Das aktuelle Ehegattensplitting wurde im Jahr 1958 eingeführt.[806] Bei diesem geht es um die Verteilung des Einkommens auf die beiden zivilrechtlich gebunden Ehegatten. Es baut auf dem Grundgedanken auf, dass die Ehegatten eine „Gemeinschaft des Erwerbs" bilden.[807] Diese Gemeinschaft ist bei den Ehegatten aufgaben- und arbeitsteilig zusammengeschlossen.[808] Das Ehegattensplitting löste die Haushaltbesteuerung mit der Entscheidung des BVerfG vom 17.01.1957 ab. In dieser hatten die Verfassungsrichter eine Zusammenveranlagung mit Anwendung des Ehegattensplittings als verfassungskonforme Besteuerungsmethode vorgeschlagen[809], weil die Haushaltsbesteuerung mit der Kumulierung der Ehegatteneinkünfte gegen den Gleichheitssatz[810] und das Leistungsfähigkeitsprinzip verstieß.[811] In der Regel wählen die Eheleute die Zusammenveranlagung, da diese zum Splitting-Verfahren führt.[812] Dieses

---

[805] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 665; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 167, § 8 Rn. 843 ff.

[806] Gesetz vom 18.07.1958, BGBl. I 1958, S. 473. Zur Funktionsweise des aktuellen Ehegattensplittings und ihre Voraussetzungen siehe *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 25; *von Münch*, in HdbVerfR 1994, § 9, Rn. 36; *Dagmar*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 93; *Vollmer*, Ehegattensplitting, S. 116; *Winhard*, DStR 2006, S. 1729–1730; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2007, S. 128 m. w. N.; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 20 m. w. N.; *Scherf*, StuW 2000, S. 269–270 sowie S. 278.

[807] *Baumgarten*/*Houben*, StuW 2014, S. 130–131.

[808] Eine Ehe mit Gütertrennung lehnt diese Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft faktisch ab. BT-Dr III/260, 34; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 162. Vgl. *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 75; *Baumgarten*/*Houben*, StuW 2014, S. 125.

[809] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67 ff.).

[810] Der Gleichheitssatz ist die Konkretisierung des Benachteiligungsverbots, so *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 162.

[811] Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist die Konkretisierung des Grundsatzes der Individualbesteuerung. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67); *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 162; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 10 m. w. N.

[812] Sonderausgaben § 10 Abs. 1 EStG, außergewöhnliche Belastungen § 33 EStG. *Lainé*/*Warneke*, Dictionnaire/Lexique de droit des affaires et Droit fiscal, S. 165; *Seiler*, in Kirchhof, EStG Kommentar, §§ 26–28 EStG, § 26; *Kirchhof*, FPR 2003, S. 388.

Vorgehen ist umso profitabler, je größer die Differenz zwischen den individuellen Einkommen der Ehepartner ist.

Beispielsweise: Ein Arbeitnehmer hat ein zu versteuerndes Einkommen von 55.000 € und seine Frau von 15.000 €. Die Summe der Einkünfte beträgt demnach 70.000 €. Das zu versteuernde Jahreseinkommen, auf das der Grundtarif 2019 angewendet wird, liegt somit bei 35.000 €.

Steuervorteil Splittingtabelle ggü. Grundtabelle

Steuervorteil berechnen

für das Jahr 2019

	Steuerpflichtiger 1	Steuerpflichtiger 2
Zu versteuerndes Einkommen	55000 €	15000 €

	Einkommensteuer	Solidaritätszuschlag	Summe Belastung
Steuerpflichtiger 1 mit Grundtabelle	14.321 €	787,66 €	15.108,66 €
Steuerpflichtiger 2 mit Grundtabelle	1.145 €	34,60 €	1.179,60 €
Belastung mit Splittingtabelle	13.736 €	755,48 €	14.491,48 €
Differenz Ehegattensplitting			**1.796,78 €**

Abbildung 2: Vorteil des Ehegattensplittings im Vergleich zur Grundtabelle.[813]

Demnach ist für diese zwei Eheleute laut der Grundtabelle eine Summe von 16.288,26 € (15.108,66 € + 1.179,60 €) zu entrichten. Durch die Anwendung der Splittingtabelle sollen die Eheleute zusammen 14.491,48 € Steuern für das Jahr 2019 entrichten. Der Splittingeffekt liegt hier für das Berechnungsjahr 2019 bei 1.796,78 €. Somit haben die Eheleute durch das Splitting-Verfahren 1.796,78 € an Steuern gespart.[814]

[813] Rechner bei *Cyberlab*, Einkommensteuertabelle + Rechner 2019, 2018, 2017, 1. Absatz ff.
[814] Vgl. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 624 ff., *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 163 sowie Rn. 167; § 8, Rn. 843 ff.; *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, S. 26; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 24 ff.

Eine getrennte Veranlagung ist jedoch dann zu empfehlen, wenn nur ein Ehegatte oder Lebenspartner z. B. in einer selbständigen Tätigkeit einen Verlust erlitten hat und die Verlustrücklage zu einer größeren Steuerersparnis führen könnte.[815]

2) Die Kritik am Ehegattensplitting

Seit mehr als 50 Jahren wird das Ehegattensplitting in Deutschland angewendet. Wegen dieser langen Anwendung sollte man davon ausgehen können, dass das Verfahren akzeptiert ist und mittlerweile im Land verwurzelt ist. Dabei handelt es sich allerdings um eine Fehleinschätzung, da das Ehegattensplitting weiterhin sehr umstritten ist.[816]

Einige Autoren bezeichnen das Ehegattensplitting sogar als politisch unangemessene und verfassungswidrige Maßnahme[817], obwohl das BVerfG das Ehegattensplitting als verfassungskonforme und sachgerechte Besteuerung bestätigt hat.[818] Die Kritik am Ehegattensplitting richtet sich besonders gegen die Ungerechtigkeit und den veralteten Charakter (a), die Kontraproduktivität bei der Frauenbeschäftigung (b) und die Kostspieligkeit des Splittings (c).

a- Ungerechtigkeit und veralteter Charakter

Das Ehegattensplitting nimmt die Ehe als Maßstab für eine steuerrechtliche Behandlung an, obwohl die Eheschließung heutzutage nicht mehr als notwendiger Schritt vor der Familiengründung angesehen wird. Deswegen werden die Ungerechtigkeit und der veraltete Charakter[819] dieses Verfahrens kritisiert.

In der Entscheidung des BVerfG wird das Ehegattensplitting als „wirtschaftliche Realität der intakten Durchschnittsehe“[820] bezeichnet. Dies entspricht jedoch nicht der aktuellen Realität der

---

[815] Vgl. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 632.
[816] *Spangenberg*, ZRP 2018, S. 23; *Schmidt*, ZRP 2017, S. 134; *Oepen*, IFSt-Schrift 1999, S. 6 ff.; *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 47; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 58–66; *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1890; *Ehmann*, Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich, S. 101; *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, S. 13; *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 719; *Wersig*, APuZ 2013, S. 12; *Winhard*, DStR 2006, S. 1729; *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, S. 26; *von Münch*, in HdbVerfR 1994, § 9, Rn. 36 m. w. N.; *Sacksofsky*, FR 2010, S. 121; *Baumgarten*/*Houben*, StuW 2014, S. 116;
[817] Die Einwände sind so alt wie das Ehegattensplitting selbst, so *Oepen*, IFSt-Schrift 1999, S. 6. Vgl. *Vollmer*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings, S. 38 ff.
[818] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (347).
[819] Vgl. a. A. bei *Schmidt*, ZRP 2017, S. 136.
[820] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (346).

Ehe. Sie ist nicht mehr üblich, d. h. nicht mehr die am häufigsten angewendete Lebensform in Deutschland.[821]

Die Ungerechtigkeit des Splittings besteht darin, dass kinderlose Ehen und gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften davon profitieren dürfen, während Alleinerziehende oder Lebensgemeinschaften mit Kindern keinen Anspruch darauf haben. Dabei schützt das Grundgesetz nicht nur die Ehe, sondern auch die Familie, da beide Institutionen eine Verantwortungsgemeinschaft bilden.[822]

b- Die Kontraproduktivität des Ehegattensplittings im Blick auf die Erwerbstätigkeit der Frau

Das Splitting ist auch aufgrund der Kontraproduktivität der steuerrechtlichen Besserstellung in der Kritik, da die Steuerersparnis höher ist, wenn ausschließlich ein Ehegatte berufstätig ist.[823] Meistens sind es die Frauen, die zu Hause bleiben, um die Kinder zu versorgen und damit durch ihre Arbeitslosigkeit zu einer größeren Steuerersparnis beitragen.[824] Dadurch geraten Frauen oft in eine Lage, in der sie finanziell vollkommen von ihrem Mann abhängig sind. Dies ist für die Gleichstellung und die wirtschaftliche Stabilität kontraproduktiv, besonders in Zeiten, in der sich das Fehlen qualifizierter Arbeitskräfte bemerkbar macht. Zusätzlich trägt dieses veraltete Frauenbild zu einer geringeren Emanzipation der Frau bei.[825]

c- Kostspieligkeit des Splittings

Zu kritisieren sind auch die Kosten, die durch das Ehegattensplitting verursacht werden. De facto können Paare durch das Ehegattensplitting im Schnitt 1.300 € pro Jahr einsparen.[826] Eine

---

[821] *Spangenberg*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 59 ff.; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 72; *Wersig*, Der lange Schatten der Hausfrauenehe: Zur Reformresistenz des Ehegattensplittings, S. 60.
[822] *Gail*, SVR 2017, S. 242; *Campbell*, NZFam 2016, S. 297.
[823] *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, S. 26; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 24–31; *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9, Rn. 36.
[824] *Färber*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 197. Vgl. *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, S. 26; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 24–31; *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9, Rn. 36.
[825] *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1896. Vgl auch bei *Vollmer*, Zur verfassungsrechtlichen Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, S. 129 f.
[826] *Diekmann*, Steuersplitting für Homo-Ehen: So viel kostet die Gleichstellung, 1. Absatz ff.

Bestandsaufnahme dieser Maßnahme zeigt, dass das Finanzamt wegen des Ehegattensplittings auf Einnahmen von 15,5 Milliarden € pro Jahr verzichtet.[827] Damit könnte der Staat viel mehr Soziales fördern und z. B. mehr in die Bildung investieren.[828]

IV. Das Ehegattensplitting und die eingetragenen Lebenspartnerschaften: eine Bestandsaufnahme

Mittlerweile ist anerkannt, dass *de lege lata* die eingetragenen Lebenspartnerschaften i. S. der §§ 5, 12, 16 LPartG dieselben Rechte und Pflichten haben wie die traditionelle Ehe. Sie genießen daher den gleichen Schutz.[829] Steuerrechtlich haben die eingetragenen Lebenspartnerschaften zwei „Schutztendenzen" erlebt. Zunächst wurde ihnen das Ehegattensplitting verweigert (1), 2013 erfolgte die steuerrechtliche Gleichstellung mit der Ehe (2).

1) Die Verweigerung des Ehegattensplittings für eingetragene Lebenspartnerschaften vor 2013

Die Behandlung der homosexuellen Lebensgemeinschaft in der Rechtsprechung begann in Deutschland mit dem Verbot der Ausübung der Homosexualität. Dies war gem. § 175 StGB im Zeitraum von 1872 bis 1994 verboten.[830] Dieses Verbot wurde im Jahr 1957 vom BVerfG als verfassungskonform eingestuft.[831] Die Europäische Kommission für Menschenrechte hatte in ihrer Entscheidung vom 30.09.1975 das Homosexualitätsverbot aus § 175 StGB mit der Begründung bestätigt es sei „EMRK-konform und nützlich, um die Gesundheit zu schützen"[832].

Die Ehe als „partnerschaftliche Lebensgemeinschaft, in der die Ehegatten ihre Freiheit entfalten und ihren Willen zum Kind verwirklichen"[833], sollte daher keine Gleichbehandlung mit der homosexuellen Lebensgemeinschaft erfahren, weil diese sich von dem Ziel des Schutzes des

---

[827] *Diekmann*, Steuersplitting für Homo-Ehen: So viel kostet die Gleichstellung, 1. Absatz ff.
[828] Vgl. *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 435; *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 719.
[829] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 21.07.2010 – 1 BvR 611, 2464/07, BVerfGE 126, 400 (419); *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 167.
[830] *Steinke*, „Ein Mann, der mit einem anderen Mann". Eine kurze Geschichte des § 175 in der BRD, S. 60–63. Vgl. *Dulz*, Scheinheiligkeit und Doppelmoral, S. 92; *Schramm*, Ehe und Familie im Strafrecht: eine strafrechtsdogmatische Untersuchung, S. 434.
[831] BVerfG, Beschluss vom 10.05.1957 – 1 BvR 550/52, BVerfGE 6, 389 (389).
[832] EGMR, Entscheidung vom 17.12.1955, Nr. 104/55, Affaire X. contre République Fédérale d'Allemagne, Annuaire vol. I, S. 228–229. Vgl. *Hilt*, Le couple et la convention européenne des droits de l'homme: Analyse du droit français, Rn. 759.
[833] *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 75.

Kindes distanziere[834] Für Paul Kirchhof dient die steuerrechtliche Ehe und „der Familienschutz dem Kind als schutzbedürftiges Rechtssubjekt“[835]. Die Lebenspartnerschaften, besonders die gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaften, dienen diesem Ziel nicht, wirken ihm sogar teilweise entgegen oder lenken von ihm ab.[836] Deswegen wurde die steuerrechtliche Gleichstellung zwischen der Ehe und der homosexuellen Lebensgemeinschaft als Angriff auf die Institution Ehe angesehen.[837]

Diese Ablehnung des einkommensteuerrechtlichen Schutzes u. a. durch Anwendung der Zusammenveranlagung und des Splittingtarifs wurde auch in der Rechtsprechung des BFH bestätigt.[838] Nach Auslegung des BFH richtete sich das Schutzgebot des Art. 6 Abs. 1 GG ausschließlich an die Ehe und Familie, verstanden als Einheit von Mann und Frau. Folglich sei die Verweigerung der Anwendung der Zusammenveranlagung und des Splittingtarifs auf die eingetragene Lebenspartnerschaft rechtskonform. Es bestehe daher keine Notwendigkeit zur Gewährung des Splittingtarifs bei Lebenspartnerschaften, ausreichend sei der Abzug von den tatsächlich erbrachten Unterhaltsleistungen.[839] Diese Auffassung der Verweigerung des Ehegattensplittings gegenüber eingetragenen Lebenspartnerschaften dauerte bis 2013 an (2).

2) Die Anwendung des Ehegattensplittings auf eingetragene Lebenspartnerschaften nach 2013

Die Veränderung des Familienbildes als Folge der sexuellen Revolution in den 1960er bis 1970er Jahren hat zu einer erhöhten Akzeptanz der Homosexualität in Europa beigetragen. Der Höhepunkt wurde im Jahr 2000 mit der Anerkennung der Institution der eingetragenen Lebenspartnerschaft erreicht, die seitdem hinsichtlich der Rechte und Pflichten der Ehe ähnelt.[840]

---

[834] *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 75.
[835] *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 62.
[836] Für die Unvereinbarkeit der sog. Homo-Ehe mit Art. 6 GG siehe *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 68. Vgl. *Badura*, Staatsrecht, S. 194.
[837] Vgl. *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 75; *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 68 ff.; *Lindenberg*/*Micker*, DÖV 2003, S. 707 ff.; *Freytag*, DÖV 2002, S. 445; *Krings*, ZRP 2000, S. 410.
[838] BFH vom 26.01.2006 – III R 51/05, NJW 2006, S. 1837; siehe auch BFH vom 26.06.2014, III R4/05, DStR 2014, S.1538, BStBl. II 2014, S. 829.
[839] Ibid. Siehe auch *Schneider*, Die Ehescheidung im Einkommensteuer- und Unterhaltsrecht, S. 18–19; *Rauch*, DStR 2006, S. 1823.
[840] Und dies europaweit, siehe *Tettinger*, NJW 2001, S. 1013.Vgl. LPartG vom 16.02.2001, BGBl. I 2001, S. 266 zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 18.12.2018 (BGBl. I S. 2639) geändert. Vgl. §§ 5, 12, 16 LPartG; *Schwab*, Familienrecht, Rn. 2.

Folglich kam es zu einer Vielzahl von Entscheidungen im Europarecht, die sich für die Beendigung der Diskriminierung gegen homosexuelle Gemeinschaften aussprachen.[841] Die Verfassungsrichter in Deutschland haben sich u. a. für die Gleichstellung im Besoldungs- und Versorgungsrecht[842] und für einen Rentenanspruch im Todesfall des anderen Lebenspartners ausgesprochen.[843] Im Steuerrecht hat die Gleichstellung in der Erbschaftsteuer begonnen[844] und führte bis hin zur kompletten Gleichstellung im EStG.[845] Demnach wurde das Ehegattensplitting auch auf eingetragene Lebenspartnerschaften anzuwenden.

In einem vorangegangenen Urteil vom 17.07.2002 betonte das BVerfG, dass der Schutz von Ehe und Familie eine analoge Behandlung anderer Institutionen nicht ausschließe.[846] Die Entscheidung des BVerfG hinsichtlich der Erbschaftsteuer vom 21.07.2010[847] hat hervorgehoben, dass eine „Ungleichbehandlung im Erbschaftsteuergesetz zwischen eingetragenen Lebenspartnerschaften und der Ehe verfassungswidrig sei“[848]. Das BVerfG stellte daher eine ungerechtfertigte Diskriminierung homosexueller Partnerschaften gegenüber der Ehe fest.[849]

In seinem Beschluss vom 07.07.2009 hat das BVerfG die Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft als unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 GG erklärt.[850] Es wurde angeführt, dass „der besondere Schutz der Ehe in Art. 6 Abs. 1 GG nicht dadurch beeinträchtigt sei, dass ein anderes Institut der Ehe gleichgestellt werde“[851]. Das bedeutet, dass der Schutz der Ehe und Familie eine analoge Behandlung auf andere Institutionen nicht ausschließt.[852] Auf Grundlage dieser Rechtsprechung haben viele Finanzgerichte[853] in Anlehnung daran, eine

---

[841] Vgl. im Bereich Eintrittsrecht in Mietverträge, EGMR, Entscheidung vom 24.07.2003, Nr. 40016/98 – Karner/Österreich; EGMR, Entscheidung vom 02.03.2010, Nr. 13102/02 – Kozak/Polen.
[842] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 06.05.2008 – 2 BvR 1830/06, BVerfGK 13, S. 501.
[843] BVerfG, Beschluss vom 07.07.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199 (235).
[844] BVerfG, Beschluss vom 21.07.2010 – 1 BvR 611, 2464/07, BVerfGE 126, 400 (419).
[845] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 1981/06, Rn. 1–151, BVerfGE 133, 377 (443).
[846] BVerfG, Beschluss vom 17.07.2002 – 1 BvF 1/01, 1 BvF 2/01, BVerfGE 105, 313 (313, 345).
[847] BVerfG, Beschluss vom 21.07.2010 – 1 BvR 611/07 und 1 BvR 2464/07, BVerfGE 126, 400 (420). Vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.07.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199 (235), wo die Ungleichbehandlung von Ehe und eingetragener Lebenspartnerschaft in der Hinterbliebenenversorgung für unvereinbar mit Art. 3 Absatz 1 GG erklärt wurde.
[848] Vgl. Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Barbara Höll, Harald Koch, Richard Pitterle, Dr. Axel Troost und der Fraktion Die Linke, Reaktionen der Bundesregierung auf die finanzgerichtlichen Urteile zum Ehegattensplitting für eingetragene Lebenspartnerschaften, Deutscher Bundestag, 17. Wahlperiode, BT-Drs. 17/9273 05.04.2012, S. 1.
[849] BVerfG, Beschluss vom 21.07.2010 – 1 BvR 611, 2464/07, BVerfGE 126, 400 (419).
[850] BVerfG, Beschluss vom 07.07.2009 – 1 BvR 1164/07, BVerfGE 124, 199 (235).
[851] BVerfG, Beschluss vom 17.07.2002 – 1 BvF 1, 2/01, BVerfGE 105, 313 (343).
[852] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 19.02.2013, 1 BvL 1/11, BVerfGE 133, 59 (86).
[853] Vgl. FG Köln, 07.12.2011 – 4 V 2831/11; FG Münster, 16.01.2012 - 6 V 4218/11; FG Bremen, 13.02.2012 - 1 V 113/11; FG Sachsen, 09.05.2012 - 3 V 1829/11; FG Sachsen-Anhalt, 16.04.2012 - 3 V 4/12; FG München, 02.10.2012 - 8 V 3233/11; FG Hamburg, 29.02.2012 - 5 V 5/12 FG Münster, 11.01.2012 - 8 V 3445/11.

Gleichstellung auf dem Gebiet des Einkommensteuergesetzes bejaht.[854] Das BVerfG hat durch die Entscheidung vom 07.05.2013 den juristischen Streit um die Verfassungswidrigkeit des Ausschlusses eingetragener Lebenspartnerschaften vom Ehegattensplitting beendet.[855] Diese Auseinandersetzungen mit dem Schutz der Ehe und der eingetragenen Lebenspartnerschaft im EStG hat zu vertiefenden verfassungsrechtlichen Überlegungen geführt (B).

B- Auswertung der verfassungsrechtlichen Vorgaben für das Ehegattensplitting

In Deutschland gibt es im Bereich des Steuerrechts ein starkes Interesse an verfassungsrechtlichen Rahmenvorgaben. Dies ist nicht zuletzt der stetig und lebhaft geführten Diskussion um die Steuergerechtigkeit geschuldet. Die Leitlinien der steuer- und verfassungsrechtlichen Gerechtigkeit wurden bereits vom BVerfG im Jahr 1957 vorgezeichnet.[856] Dabei wurde ein besonderer Bezug zur verfassungsrechtlichen Bedeutung des Ehe- und Familienschutzes hergestellt.[857]

Diese Auswertung enthält einige einleitende Erläuterungen zum Ehegattensplitting und dessen Bezug zu steuerrechtlichen Prinzipien wie dem Leistungsfähigkeitsprinzip (I) und dem Gleichheitsprinzip (II). Im Fokus stehen die vom BVerfG entwickelten Leitlinien, gefolgt von der darauf bezugnehmenden Diskussion in der Literatur. Im Anschluss daran wird die Ungleichbehandlung bzw. die Diskriminierung bei der Gewährung des Steuervorteils (III), einschließlich der daraus entwickelten Rechtfertigungsgründe thematisiert (IV). Abschließend wird das Ergebnis der Rechtfertigungsprüfung erläutert (V).

I. Das Ehegattensplitting und das Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit (Nettoprinzip) betrifft die Wirkung der Steuerbelastung und bedeutet, dass jeder nur im Rahmen seiner wirtschaftlichen Beitragsfähigkeit zur Steuer beitragen muss. Das Leistungsfähigkeitsprinzip erstreckt sich zwar

---

[854] Vgl. FG Niedersachsen 01.01.2010 – 13 V 239/10; FG Baden-Württemberg 16.05.2010 – 19 V 1339/11; FG Köln 05.03.2012 – 12 V 2970/11.
[855] BVerfG, Beschluss vom 07.05.2013 – 2 BvR 909/06 – 2 BvR 1981/06 – 2 BvR 288/07, Pressemitteilung Nr. 41/2013 vom 06.06.2013.
[856] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, 55 (67 ff.); *von Münch*, in HdbVerfR 1995, S. 320; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 20 m. w. N.; *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 43.
[857] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 35 ff.; *Huster*, Die Ethische Neutralität des Staates, S. 587 ff.; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 502; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 24 m. w. N.; *Spangenberg*, Das Ehegattensplitting: Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht. S. 13 f.

auf alle Steuerarten, findet aber seine stärkste Ausprägung in der Einkommensteuer.[858] Dieses Prinzip ist nach Klein/Gersch, „der Ausdruck der allgemeinen Gerechtigkeitsordnung und fordert, dass die Steuerlast gerecht gemäß der steuerlichen Leistungsfähigkeit auf alle Steuerpflichtigen verteilt wird“[859]. Daraus folgt, dass eine Steuer nur einer Person auferlegt werden darf, die diese Steuer aus ihrem disponiblen Einkommen erbringen kann.[860]

Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet eine gleichheitsgerechte Verteilung der Steuerlast, welche auch in der Ehe und Familie angesichts deren wichtiger Rolle für die Gesellschaft Anwendung finden sollte. Eine Ehe und besonders die Familiengemeinschaft verursachen eine Vielzahl von Ausgaben und unterhaltsrechtlichen Ansprüchen, die die Leistungsfähigkeit verringern. Das Ehegattensplitting hilft durch den Splittingvorteil der Minderung der Leistungsfähigkeit Rechnung zu tragen.[861] Das Leistungsfähigkeitsprinzip lässt sich in zwei Aspekte konkretisieren: Das objektive und das subjektive Nettoprinzip.[862] Fraglich ist, ob das Ehegattensplitting das objektive (1) oder das subjektive Nettoprinzip (2) verwirklicht.

1) Das Ehegattensplitting als Verwirklichung des objektiven Nettoprinzips

In Deutschland werden heftige Debatten über das Splittingverfahren von Kritik an dessen Bezug auf das Nettoprinzip begleitet[863], obwohl es hierzulande eine gewisse Erfahrung mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip gibt.[864] Bereits im Jahr 1891 wurden nach dem Preußischen Einkommensteuergesetz die erwerbsbezogenen Aufwendungen bei der Einkommensermittlung abgezogen.[865] Daraufhin wurde das objektive Nettoprinzip als Ausfluss von Art. 3 Abs. 1 GG interpretiert.[866] Nach dem objektiven Nettoprinzip sollen die Aufwendungen zur Erhaltung und

---

[858] *Klein*/*Gersch*, AO § 3 Rn. 14; *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 44.
[859] *Klein*/*Gersch*, AO § 3 Rn. 14. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (345 f.); BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (78 f.).
[860] *Klein*/*Gersch*, AO § 3 Rn. 14; *Scherf*, StuW 2000, S. 271. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (345 f.); BVerfG, Beschluss vom 22.06.1995, 2 BvL 37/91, BVerfGE 93, 121 (134).
[861] *Lietmeyer*, DStZ 1998, S. 850; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 80 m. w. N.*; Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, S. 138. *Folkers* in Barbara Seel, Ehegattensplitting und Familienpolitik, S. 145.
[862] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, Rn. 23, § 2, Rn. 174 ff.; *Dinkelbach*, Ertragsteuern, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, S. 43; *Latt*, Ehegattensplitting und Genderperspektive, S. 34 m. w. N.
[863] *Siegel*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 161; *Latt*, Ehegattensplitting und Genderperspektive, S. 34 m. w. N.
[864] Vgl. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, Rn. 23.
[865] Vgl. *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S.22.
[866] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 175.

Sicherung der Einkommensquelle vor der Besteuerung vom erzielten Roheinkommen abgezogen werden.[867]

Die Frage, ob das Ehegattensplitting das objektive Nettoprinzip verwirklichen soll, muss hier verneint werden. Die Regelung ermöglicht nicht den Abzug von objektiv veranlassten Aufwendungen. Außerdem ist dieser Tarif nicht zur Erzielung oder zur Sicherung der Einkommensquelle vom Gesetzgeber ins Leben gerufen worden. Vielmehr zeigt sich in der Begründung des Bundestags und in der Rechtsprechung des BVerfG eher, dass das Ehegattensplitting eine Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips ist (2).

2) Das Ehegattensplitting als Verwirklichung des subjektiven Nettoprinzips

Das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet, dass die Steuern nach der Beitragsfähigkeit des Einzelnen anhand seines disponiblen Einkommens[868] bemessen werden und ihm ein gewisser Geldbetrag als Existenzminimum belassen wird.[869] Das frei verfügbare Einkommen als Steuergrundlage der Einkommensteuer berechnet sich aus der Differenz des Gesamteinkommens abzüglich der als unvermeidbar eingestuften Kosten und Abgaben des Einzelnen, welche dieser für sein Überleben benötigt.[870]

Das subjektive Nettoprinzip besagt, dass dem Steuerpflichtigen genügend steuerfreie Mittel belassen werden müssen, damit er mit seiner Familie überleben kann. Deswegen müssen die unvermeidbaren Privatausgaben von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.[871] Richtigerweise ist das Ehegattensplitting als Ausfluss des subjektiven Nettoprinzips zu sehen, weil die Ehe unvermeidbare Privatausgaben mit sich bringt, die wiederum die Bemessungsgrundlage des zu versteuernden Einkommens verringern.[872] Für diese Qualifikation spricht die Begründung des Bundestags, wonach dieses Verfahren „Mann und Frau wie zwei Ledige behandelt, die Erwerb und Verbrauch gemeinsam durchführen“[873].

---

[867] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 13 ff. sowie Rn. 132; *Weber-Grellet*, in Schmidt, EStG § 2 Rn. 10; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 175. Vgl. *Freiherr von Proff*, DStR 2004, S. 1905; *München*, Die Zinsschranke – eine verfassungs-, europa- und abkommensrechtliche Würdigung, S. 61; *Kiehne*, Grundrechte und Steuerordnung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, S. 29.

[868] BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 - 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (87).

[869] *Weber-Grellet*, in Schmidt, EStG § 2, Rn. 11.

[870] *Vogel*, in HdbStR 1999, S. 67 ff.

[871] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 80; *Freiherr von Proff*, DStR 2004, S. 1905.

[872] *Jachmann*/*Liebl*, DStR 2010, S. 2011; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 178.

[873] Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode, BT-Drs. III/260, S. 33.

In der Rechtsprechung des BVerfG aus dem Jahr 1982 über die steuerliche Behandlung von Alleinerziehenden[874] wurde die frühere Haushaltsbesteuerung von 1791 bis 1957, die von einer Steigerung der Leistungsfähigkeit ausging, kritisiert.[875] Dieses Verfahren hat durch den progressiven Steuersatz dazu geführt, dass Ehegatten eine größere Steuerlast zu tragen hatten als Ledige.[876] Das Ehegattensplitting diente hier als eine Korrektur des progressiven Steuersatzes, um die Privatausgaben der Eheleute als Teil ihrer Unterhaltspflicht und Leistungsminderung anzuerkennen.[877] Das BVerfG hat dann diesen Tarif als sachgerechte Besteuerung qualifiziert und als eine Besteuerung bezeichnet, die sich an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Ehepaare (Art. 3 Abs. 1 GG) orientiert.[878]

Mit der Einführung des Ehegattensplittings im Jahr 1958 wurde erreicht, dass Ehegatten nach ihrer Trauung keine höhere Einkommensteuer zu zahlen hatten als vor der Eheschließung.[879] Der Vorzug des Ehegattensplittings durch den Splittingvorteil ist daher als Anerkennung der gegenseitigen Verpflichtung der Eheleute wegen ihrer gesetzlichen Unterhaltspflicht (§ 1360 – § 1361 BGB) und der dadurch verminderten Leistungsfähigkeit anzusehen.[880] Eine solche Interpretation ändert aber nichts an den Nachteilen dieses Verfahrens, das aus einer anderen Perspektive als eine Verletzung des Gleichheitsprinzips angesehen werden kann (II).

II. Das Ehegattensplitting und das Gleichheitsprinzip

Das Gleichheitsprinzip ist als Ausformung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) der wesentliche Punkt in der Steuergerechtigkeitsprüfung.[881] In Deutschland zieht das Grundgesetz die private Finanzkraft im Prozess der Finanzierung der öffentlichen Ausgaben heran.[882] Das Ziel der Verfassungsnorm (Art. 3 Abs. 1 GG) ist eine gleiche Beteiligung jedes Steuerpflichtigen, um die öffentlichen Lasten zu finanzieren.[883]

---

[874] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (345 f.)
[875] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 36; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 20 m. w. N.; *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 43.
[876] Wortwörtlich: „Die Zusammenveranlagung der Ehegatten, die bei progressivem Tarif zu einer Benachteiligung des Ehepaars gegenüber zwei Ledigen führen konnte“, so in Deutscher Bundestag, 3. Wahlperiode, BT-Drs. III/260, S. 33. Vgl. *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 25.
[877] *Siegel*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 166.
[878] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (345 f.).
[879] *Schmitt*, Politik für Frauen, S. 79. Mehr dazu *Loschelder*, in Schmidt, EStG § 32a, Rn. 9–13.
[880] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 36; *Siegel*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 161; *Scherf*, StuW 2000, S. 269.
[881] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 171; *Kulmsee*, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, S. 5; Kallina, Willkürverbot und Neue Formel: Der Wandel der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zu Art. 3 I GG, S. 7.
[882] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 155.
[883] Ibid.

De facto gebietet Art. 3 Abs. 1 GG, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. In Bezug auf Art. 6 Abs. 1 GG wird dem Gleichheitssatz eine besondere Bedeutung zugesprochen. Er verbietet, Ehe und Familie gegenüber anderen Lebens- und Erziehungsgemeinschaften schlechter zu stellen. Bei der materiellen Prüfung des Gleichheitsprinzips gibt es zwei Formeln, die das BVerfG vom Gleichheitssatz abgeleitet hat: die alte Formel (sog. Willkürformel)[884] und die neue Formel der Gleichheitsprüfung.[885] Das Gleichheitsprinzip wird im Steuerrecht als Garant des Willkürverbots verstanden (1). Im Fall einer personenbezogenen Ungleichbehandlung wird seit 1980 die neue Formel der Gleichheitsprüfung angewendet (2).

1) Das Gleichheitsprinzip als Garant des Willkürverbots

Aus der Rechtsprechung des BVerfG geht hervor, dass „der Gleichheitssatz sich nicht in dem Verbot einer ungerechtfertigten Ungleichbehandlung von Normadressaten erschöpft“[886], sondern als Garant des Willkürverbots zu interpretieren ist.[887] Im Anwendungsbereich der Willkürformel (auch alte Formel genannt[888]) fallen „bloße Lebenssachverhalte“[889].

Die alte Formel der Gleichheitsprüfung[890] wurde im Jahr 1951 vom Zweiten Senat des BVerfG formuliert und bezieht sich im objektiven Sinn auf eine Willkür, die nach der Rechtsprechung

---

[884] In der Rechtsprechung des BVerfG bezüglich der alten Formel wurde festgestellt, dass das Gleichheitsgebot dann verletzt ist, „wenn sich ein vernünftiger Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt“. Dieser Grund soll sich aus der „Natur der Sache“ oder aus allen sachlichen und einleuchtenden Gründen ergeben. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (53); BVerfG, Beschluss vom 23.02.1972 , 2 BvL 36/71, BVerfGE 32, 346 (360), *Lenze*, Staatsbürgerversicherung und Verfassung, S. 234; *Rinck*, in Leibholz (Hrsg.), Festschrift für Willi Geiger, 1974, S. 690; *Osterloh*, EuGRZ 2002, S. 310; *Davy*, in Sacksofsky/Möllers/Davy/Axer et al. (Hrsg.), Erosion von Verfassungsvoraussetzungen, VVDStRL 68, 2009, S. 140.

[885] *Odendahl*, JA 2000, S. 172; *Kulmsee*, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, S. 5. Zur historischen Entwicklung der Willkürformel und der Neuen Formel, vgl. *Epping*, Grundrechte, S. 396; *Wendt*, NVwZ 1988, S. 781; *Osterloh*, EuGRZ 2002, S. 311; *Lenze*, Staatsbürgerversicherung und Verfassung, S. 235.

[886] BVerfG, Beschluss vom 07.10.1980 – 1 BvL 50, 89/79 – 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (89). Vgl. die Genese des Willkürverbots bei *Kallina*, Willkürverbot und Neue Formel: Der Wandel der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zu Art. 3 I GG, S. 7.

[887] *Odendahl*, JA 2000, S. 170; *Huster*, JZ 1994, S. 541; *Wendt*, NVwZ 1988, S. 779. Vgl. *Wollenschläger*, in von Mangoldt/Klein/Starck (Hrsg.), Art. 3 Abs. 1 GG, Rn. 217; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 173; *Nußberger*, in Sachs, Art. 3 GG, Rn. 8.

[888] *Kallina*, Willkürverbot und Neue Formel: Der Wandel der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zu Art. 3 I GG, S. 14; *Kulmsee*, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, S. 5.

[889] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (LS 18); BVerfG, Beschluss vom 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (53); *Odendahl*, JA 2000, S. 171; *Lenze*, Staatsbürgerversicherung und Verfassung, S. 234; *Osterloh*, EuGRZ 2002, S. 309; *Davy*, in Sacksofsky/Möllers/Davy/Axer et al. (Hrsg.), Erosion von Verfassungsvoraussetzungen, VVDStRL 68, 2009, S. 140; *Nußberger*, in Sachs, Art. 3 GG, Rn. 8 ff.

[890] Mehr über die Gründe der Ergänzung einer neuen Formel der Gleichheitsprüfung bei *Lenze*, Staatsbürgerversicherung und Verfassung, S. 235; *Huster*, JZ 1994, S. 541; *Davy*, in Sacksofsky/Möllers/Davy/Axer et al. (Hrsg.), Erosion von Verfassungsvoraussetzungen, VVDStRL 68, 2009, S. 140; J*arass*, in Jarass/Pieroth, GG Kommentierung, Art. 3 GG, Rn. 19.

des BVerfG „die tatsächliche und eindeutige Unangemessenheit der Regelung in Bezug auf den zu ordnenden Gesetzgebungsgegenstand“[891]. Mit anderen Worten geht es hier um eine „evidente Unsachlichkeit“[892], wo ein Steuerpflichtiger anders behandelt wird als ein anderer, obwohl keine Unterschiede zwischen diesen Personen bestehen, die diese ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten.[893]

Das Willkürverbot ist als fundamentales Rechtsprinzip auf die Rechtsprechung und die Gesetzgebung anzuwenden, z. B. bei fehlerhafter Rechtsanwendung durch die Gerichte, wenn die im Gesetz herrschenden Gedanken nicht mehr verständlich sind oder auf sachfremden Erwägungen beruhen.[894] Der Gesetzgeber hat einen gewissen Spielraum beim Erlassen von neuen Regelungen. Diese müssen zwingend am Gerechtigkeitsgedanken ausgerichtet werden.[895] Demzufolge sind gleiche Sachverhalte gleich zu behandeln. Deshalb müssen die Kriterien, die diese Sachverhalte unterscheiden, klar ersichtlich und verständlich sein, um eine gesetzliche Differenzierung zu rechtfertigen.[896] Fehlen diese Kriterien, kann das Gesetz wegen Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG, auch dank der Anwendung der neue Formel der Gleichheitsprüfung, für verfassungswidrig erklärt werden (2).[897]

2) Die neue Formel der Gleichheitsprüfung

Deutschland genießt eine richterliche Kontrolle, wie man sie sich für einen besseren Schutz der Steuerpflichtigen in der Elfenbeinküste nur erhoffen kann.[898] Ein Beispiel dafür ist die Gleichheitsprüfung bei personenbezogener Ungleichbehandlung, die sog. neue Formel, die

---

[891] BVerfG, Beschluss vom 07.10.1980 – 1 BvL 50, 89/79 – 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (90).
[892] Ibid.
[893] Wortwörtlich: „Diese Verfassungsnorm gebietet, alle Menschen vor dem Gesetz gleich zu behandeln. Demgemäß ist dieses Grundrecht vor allem dann verletzt, wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen Normadressaten anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede von solcher Art und solchem Gewicht bestehen, dass sie die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten“. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.10.1980 - 1 BvL 50, 89/79 – 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (88).
[894] BVerfG, Beschluss vom 07.10.1980 - 1 BvL 50, 89/79 – 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (90).
[895] BVerfG, Beschluss vom 07.10.1980 - 1 BvL 50, 89/79 – 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (90); *Odendahl*, JA 2000, S. 171.
[896] BVerfG, Beschluss vom 07.10.1980 - 1 BvL 50, 89/79 – 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (90); BVerfGE 55, 72. Vgl. *Odendahl*, JA 2000, S. 171.
[897] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 124.
[898] *De facto* gehört das deutsche Steuerrecht zu den Rechtsgebieten, die am häufigsten vom BVerfG unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes überprüft werden. Neben dem Steuerrecht gehört auch das Sozialrecht zu den am häufigsten überprüften Rechtsgebieten; *Lenze*, Staatsbürgerversicherung und Verfassung, S. 232; *Wendt*, NVwZ 1988, S. 781; *Osterloh*, EuGRZ 2002, S. 309; *Lenze*, Staatsbürgerversicherung und Verfassung, S. 234.

vom Ersten Senat im Jahre 1980 entwickelt wurde.[899] Diese Formel der Gleichheitsprüfung kommt nur zur Anwendung, wenn aufgrund von Umständen, die in der Person liegen (personenbezogene Merkmale), eine Ungleichbehandlung vorliegt.[900] Die neue Formel nimmt daher Bezug auf personenbezogene Merkmale wie z. B. den Familienstand, die Religion und das Alter.[901] Der Fokus der alten Formel liegt hingegen auf der sachbezogenen Ungleichbehandlung, d. h. es liegt keine Anknüpfung an personenbezogene Merkmale vor.[902]

Die sachbezogenen (alte Formel) oder die personenbezogenen Kriterien (neue Formel) lassen sich allerdings in der Praxis schwer unterscheiden, weil in den Sachverhalten immer nur auf eine bestimmte Personengruppe Bezug genommen wurde.[903] Faktisch war daher die Abgrenzung zwischen der Anwendung der Willkürformel und der neuen Formel unklar, besonders weil es keine klare Trennlinie zwischen den beiden Formeln gibt.[904] Deswegen wendet das BVerfG seit 2010 nunmehr für alle Ungleichbehandlungssachverhalte, ohne Berücksichtigung der Prüfungsintensität, stufenlos den Maßstab der neuen Formel an[905], „wobei Elemente der Willkürformel in die erforderliche Verhältnismäßigkeitsprüfung integriert wurden“[906].

Bei der Anwendung der neuen Formel soll in erster Linie die Betroffenheit zweier Vergleichsgruppen sowie deren Ungleichbehandlung nachgewiesen werden.[907] Danach folgt die Analyse, ob diese Ungleichbehandlung durch die Art und das Gewicht der Unterschiede zwischen den beiden Gruppen gerechtfertigt ist.[908] Danach ist eine Abwägung „zwischen dem

---

[899] BVerfG, Beschluss vom 07.10.1980 - 1 BvL 50, 89/79 – 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (88); *Nußberger*, in Sachs, Art. 3 GG, Rn. 13; *Odendahl*, JA 2000, S. 171; *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben: Zugleich ein Beitrag zur Geltung des Steuerstaatsprinzips, S. 84; *Kallina*, Willkürverbot und Neue Formel: Der Wandel der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zu Art. 3 I GG, S. 73.
[900] *Odendahl*, JA 2000, S. 171; *Wendt*, NVwZ 1988, S. 781.
[901] *Odendahl*, JA 2000, S. 172. Vgl. *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben: Zugleich ein Beitrag zur Geltung des Steuerstaatsprinzips, S. 84; *Kallina*, Willkürverbot und Neue Formel: Der Wandel der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zu Art. 3 I GG, S. 94.
[902] Z. B. die Entfernungspauschale, sog. Pendlerpauschale (§ 9 Abs. 2 EStG).
[903] *Odendahl*, JA 2000, S. 171.
[904] Vgl. *Schrooten*, Gleichheitssatz und Religionsgemeinschaften, S. 54*; Von Waldenfels*, Der Gleichheitssatz im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht, S. 81; *Kirchhof*, in Maunz/Dürig, Art. 3 Abs. 1 GG, Rn. 296.
[905] BVerfG, Beschluss vom 21.06.2011, 1 BvR 2035/07, BVerfGE 129, 49 (68 f.); BVerfG, Beschluss vom 10.07.2012 - 1 BvL 2/10, BVerfGE 132, 72 (81), BVerfG, Beschluss vom 18.07.2012 - 1 BvL 16/11, BVerfGE 132, 179 (188 f.); BVerfG, Beschluss vom 23.06.2015 – 1 BvL 13/11 – 1 BvL 14/11, BVerfGE 139, 285 (309).
[906] *Epping*, Grundrechte, S. 397.
[907] *Osterloh*, EuGRZ 2002, S. 311; *Odendahl*, JA 2000, S. 172; *Huster*, JZ 1994, S. 544; *Jarass*, in Jarass/Pieroth, GG Kommentierung, Art. 3 GG, Rn. 20.
[908] *Odendahl*, JA 2000, S. 172.

Ausmaß der Ungleichbehandlung und dem Ausmaß der Unterschiede zwischen den beiden Gruppen“[909] durchzuführen.

Fragen in Bezug auf das Kindergeld oder das Ehegattensplitting fallen in den Anwendungsbereich der Verhältnismäßigkeitsprüfung. Diese verlangt die Prüfung der Zwecke der Ungleichbehandlung, ihre Erforderlichkeit und ihre Angemessenheit.[910] In dem folgenden Absatz wird eine Analyse des Ehegattensplittings im Licht des allgemeinen Gleichheitssatzes des Art. 3 Abs. 1 GG vorgenommen. Mit der Anwendung der neuen Formel kann eine Ungleichbehandlung bei der Gewährung des Splittingsvorteils nachgewiesen werden (III).

III. Die Ungleichbehandlung bei der Gewährung des Splittingvorteils

Eine Anwendung der Gleichheitsprüfung auf das Ehegattensplitting setzt voraus, dass eine Ungleichbehandlung zwischen zwei Vergleichsgruppen nachgewiesen wird, die sich angesichts der Art und des Gewichts der Unterschiede zwischen den beiden Gruppen nicht rechtfertigen lässt.[911] Das in § 26 - 26b und § 32a EStG geregelte Ehegattensplitting ist ein besonderer Steuertarif für zusammen veranlagte Ehepaare und eingetragene Lebenspartner.[912] Wie bereits erwähnt profitieren von dem Splittingvorteil nur die Ehen[913] bzw. eingetragene Lebenspartnerschaften, die unbeschränkt steuerpflichtig sind und bei denen ein großer Einkommensunterschied besteht.[914] Der Splittingvorteil wächst mit der Größe der Einkommensunterschiede an.[915] Hingegen beträgt der Splittingeffekt Null €, sobald beide Ehegatten dieselbe Einkommenshöhe haben.[916]

---

[909] *Odendahl*, JA 2000, S. 172.
[910] Mehr dazu, vgl. *Epping*, Grundrechte, S. 399 ff.
[911] *Odendahl*, JA 2000, S. 172.
[912] Vgl. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 624; *Dagmar*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 93; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 500 ff.; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 25.
[913] *Dagmar*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 93.
[914] Vgl. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 629; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 32.
[915] Vgl. Teil II, Kap. I, Abschnitt I, III; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 629; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2007, S. 129 m. w. N.; *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 49; *Färber*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 198; *Althammer/Klammer*, Ehe und Familie in der Steuerrechts- und Sozialordnung, S. 89.
[916] *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 20. Vgl. *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 32 m. w. N.

Es gibt also eine „Gruppe“ von Eheleuten oder von Lebenspartnern, die diese Maßnahme nutzen können und davon profitieren (Stichwort: Splittingvorteil)[917] und eine andere Gruppe, die trotz des Status als verheiratete oder verpartnerte Personen, nicht von der Maßnahme profitieren können. Gemeint sind vor allem die unbeschränkt steuerpflichtigen Eheleute oder eingetragene Lebenspartner mit gleichen Einkommen und die beschränkt steuerpflichtigen Eheleute/Partner. Diese beiden Gruppen bilden eine Vergleichsgruppe, weil sie über die Trauung bzw. die Eintragung als Lebenspartnerschaft über einen gemeinsamen Fixpunkt verfügen.

In Bezug auf das Gleichheitsprinzip (Art. 3 Abs. 1 GG) dient das Ehegattensplitting nicht unmittelbar der Förderung von Familien mit Kindern, sondern der Besteuerung von Eheleuten, weil diese eine Gemeinschaft des Erwerbs und Verbrauchs darstellen.[918] Eine Erwerbsgemeinschaft wäre auch bei beschränkt steuerpflichtigen Eheleuten aus nicht EU-Ausländer und EWR Staatsbürgern anzunehmen[919], deswegen ist deren fehlender Anspruch auf das Ehegattensplitting hier zu kritisieren.[920]

Das Ehegattensplitting erfasst faktisch nicht alle Ehen[921] bzw. eingetragene Lebenspartnerschaften und führt daher in seiner Anwendung zu einer Ungleichbehandlung, d. h. einer Diskriminierung bei der Gewährung des Steuervorteils. Eine derartige Ausgestaltung ist eine horizontale Ungleichheit, weil das Splitting eine Begünstigungsnorm ist[922], die zur ungleichen Behandlung einer Ehegruppe führt.[923]

In Deutschland ist einstimmig anerkannt, dass Art. 6 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 3 GG eine Benachteiligung von Ehegatten gegenüber Ledigen, von Eltern gegenüber kinderlosen Paaren und von ehelichen gegenüber anderen Erziehungsgemeinschaften verbietet.[924] Ob aus dieser verfassungsrechtlich und demografisch sinnvollen Schutzpflicht eine steuerliche Pflicht zur

---

[917] *Vollmer*, Ehegattensplitting, S. 116; *Winhard*, DStR 2006, S. 1729 f.; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2007, S. 128 m. w. N.; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 20 m. w. N.; *Scherf*, StuW 2000, S. 269 f. sowie S. 278.
[918] *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 718.
[919] *Schmidt*/*Sigloch*/*Henselmann*, Internationale Steuerlehre: Steuerplanung bei grenzüberschreitenden Transaktionen, S. 151; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, S. 72.
[920] Beschränkt Steuerpflichtige haben kein Anrecht auf den Splittingvorteil. Eine Ausnahme bilden aber die Auslandsbediensteten und deren Ehegatten, die als unbeschränkt steuerpflichtig gelten. Mehr dazu vgl. *Loschelder*, in Schmidt, EStG § 50, Rn. 11, Rn. 18; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, S. 72; *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch: ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, S. 541.
[921] *Dagmar*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 93.
[922] *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 42.
[923] Ibid.
[924] *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 Abs. 1 GG, Rn. 39 m. w. N.; *Nußberger*, in Sachs, Art. 3 GG, Rn. 138 m. w. N.

Förderung von Ehe und Familie folgt, ist umstritten.[925] Gleichfalls ist noch nicht entschieden, ob § 32a Abs. 5 EStG als Sozialzwecknorm oder als Fiskalzwecknorm zu bewerten ist. Der Gesetzgeber kann mit der Einführung eines Steuergesetzes unterschiedliche Zwecke verfolgen. Dabei ist zu unterscheiden, ob das Ehegattensplitting eine Vereinfachungszwecknorm[926], eine Fiskalzwecknorm oder eine Sozialzwecknorm darstellt.[927] Eine Vereinfachungszwecknorm wird per Definition als Regelung zur Erleichterung und Vereinfachung des Steuerrechts angesehen.[928] Das Splittingverfahren dient nicht als Erleichterung und Vereinfachung des Steuerrechts. Daher sind entweder der Fiskalzweck oder der Sozialzweck für das Ehegattensplitting (§ 32a Abs. 5 EStG) relevant. In der Annahme, dass eine Norm auch einen Doppel- oder Mehrfachzweck verfolgen kann[929], wird das Ehegattensplitting zuerst als Sozialzwecknorm (1) und danach als Fiskalzwecknorm (2) dargestellt.

1) § 32a Abs. 5 EStG als Sozialzwecknorm

Das Ehegattensplitting verfolgt verschiedene Ziele, die nicht im Gesetzestext erwähnt werden, sondern vielmehr das Ergebnis einer Interpretation aus verschiedenen Konstellationen und steuerrechtlichen Gewichtungen sind. Daraus ergibt sich die im Schrifttum geführte Diskussion über den Zweck des Ehegattensplittings.[930]

Die Begriffe Fiskalzwecknorm und Sozialzwecknorm beruhen auf unterschiedlichen Grundmotiven. Die Sozialzwecknormen sind überwiegend gemeinwohlbezogen motiviert und u. a. aus sozialpolitischen oder gesundheitlichen Gründen geschaffen.[931] Als solche motivieren die Sozialzwecknormen den Steuerpflichtigen gezielt zu einem Verhalten

---

[925] „Die Berechtigung des Ehegattensplittings ist umstritten“, so *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 21 m. w. N.; *Scherf*, StuW 2000, S. 269; *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 44; *Zacher*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR II, § 28, S. 67; *Loschelder*, in Schmidt, EStG § 32a, Rn. 10 m. w. N.; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 25.

[926] Es geht um Normen, die die steuerrechtliche Anwendung erleichtern, so *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 23.

[927] Vgl. *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 502; *Huster*, Die ethische Neutralität des Staates, S. 587 ff.; *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 35 ff.; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 20.

[928] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 23.

[929] Ibid., Rn. 19.

[930] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 35; *Seiler*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 8; *Huster*, Die ethische Neutralität des Staates, S. 587 ff.; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 502; *Paschen*, Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht, S. 45; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 72 m. w. N.

[931] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 21.

(Verhaltenslenkungsnormen) oder bezwecken Wohlstandskorrekturen i. S. des sozialen Ausgleichs (Umverteilungsnormen).[932]

Nach Tipke und Lang ist eine Norm als Sozialzweck anzusehen, wenn sie z. B. mittels Steuervergünstigungen die Steuerpflichtigen mit niedrigem Einkommen davor bewahrt, unter Arbeitslosengeld II[933] zu fallen.[934] Anders formuliert hat die Sozialzwecknorm das verfassungslegitime Regelungsziel, den Steuerpflichtigen vor dem Abstieg in die Sozialhilfe zu bewahren.[935] In dem Fall wird die Sozialzwecknorm als Steuersubvention oder Steuervorteil bezeichnet.[936]

Bei dem Ehegattensplitting kann die bewirkte Umverteilung als Lenkungszweck, also als soziale Umverteilung, angesehen werden[937], insbesondere wenn man diese Regelung als Eheförderung und i. w. S. als Familienförderungsmaßnahme ansieht (a). Verhaltenslenkend ist das Ehegattensplitting, wenn dieser Tarif arbeitsmarktpolitische Aspekte beinhaltet (b).

a- Eheförderung und i. w. S. Familienförderung

Das Ehegattensplitting ist als Sozialzwecknorm anzusehen, wenn diese Maßnahme in erster Linie der Ehe zugutekommt.[938] Aus der Geschichte wird deutlich, dass diese Regelung gezielt für den Eheschutz geschaffen wurde. Dies geschah vor dem Hintergrund, dass die Ehegatten ihre erzielten Einkünfte gemeinsam nutzen und bei der Einkommensverwendung die Unterschiede im Einkommen ausgleichen.[939] Dadurch fungiert das Ehegattensplitting als eine Art Korrektur des progressiven Tarifverlaufs[940], was zur Vermeidung einer höheren steuerlichen Progression führt. Dafür legt der Splittingtarif einen Durchschnittssteuersatz für das gesamte

---

[932] *Paschen*, Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht, S. 45; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 21.
[933] Es geht hier um die Grundsicherungsleistung für erwerbsfähige Leistungsberechtigte nach dem Zweiten Buch Sozialgesetzbuchs (SGB II). Diese Leistung wird umgangssprachlich auch „Hartz IV" genannt.
[934] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 22. Vgl. *Freiherr von Proff*, DStR 2004, S. 1905.
[935] *Freiherr von Proff*, DStR 2004, S. 1905.
[936] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 22. Vgl. *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181.
[937] „Die Umverteilung wirkt lenkend", so *Paschen*, Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht, S. 45.
[938] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 37. *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 37; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181; *Klein*, in Fürst/Herzog/Umbach (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987, S. 784 ff.
[939] *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181.
[940] *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, S. 128. Das Ehegattensplitting als „Verzögerung der Progression", so *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 32.

Einkommen zusammen veranlagter Eheleute fest, „dem beide Ehegatten bei Einzelveranlagung unterliegen würden, wenn sich das Familieneinkommen zu gleichen Teilen“[941] zusammensetzen würde. Daher könnte man § 32a Abs. 5 EStG als „ein Instrument zur Förderung der Ehe“ [942] ansehen.

In der Rechtsprechung des BVerfG wird insbesondere hervorgehoben, dass das Ehegattensplitting i. w. S. der Familienförderung diene, weil es Familien indirekt zugutekommt.[943] In diesem Sinne heben die Befürworter des Ehegattensplittings hervor, dass der Splittingvorteil zum größten Teil auch der Familie nütze.[944] Nicht zuletzt weil Familien oft aus der Ehe wachsen, wird angenommen, dass 70 % des Splittingvorteils Familien zugutekommt.[945] Daher ist das Ehegattensplitting als Sozialzwecknorm anzusehen, weil es neben seinem normierten Zweck der Eheförderung, Familien unmittelbar fördert.[946]

Im Gegensatz zu der bereits erwähnten Betrachtung wird jedoch in der Literatur öfter kritisiert, dass das Ehegattensplitting das Vorhandensein von Kindern nicht berücksichtige, insbesondere, weil es auch den kinderlosen Ehen zugutekommt, wohingegen es alleinerziehenden Eltern nicht gewährt werde.[947] Als Begründung des Ehegattensplittings[948] als Sozialzwecknorm werden sowohl der Zweck der Familienförderung sowie die arbeitsmarktpolitischen Ziele genannt (b).[949]

b- Arbeitsmarktpolitische Aspekte des Ehegattensplittings

Wenn man davon ausgeht, dass jeder Ehegatte als „ein eigenständiger Akteur am Markt“[950] beteiligt ist, nimmt man an, dass jeder Ehegatte am Arbeitsmarkt sein Einkommen verdient, um dabei seinen steuerlichen Beitrag zu den staatlichen Einnahmen zu leisten. Wenn aber ein Ehegatte ohne Beschäftigung bleibt, um den Splittingvorteil zu maximieren, schafft er dabei

---

[941] *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, S. 129.
[942] *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181.
[943] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (350).
[944] So *Lietmeyer*, DStZ 1982, S. 129. Vgl. a. A. *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 48.
[945] *Lietmeyer*, DStZ 1982, S. 129.
[946] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 37; *Klein*, in Fürst/Herzog/Umbach (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987, S. 784 ff.
[947] Vgl. *von Münch*, HdbVerfR 1995, S. 319 ff.; *Bajohr*, Grundriss Staatliche Finanzpolitik: Eine praktische Einführung, S. 100.
[948] Vgl. dazu ausführlich *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 38; *Schuler-Harms*, FamRZ 2000, S. 1406.
[949] Vgl. *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 37.
[950] *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181.

eine Arbeitsmöglichkeit für andere Menschen in der Gesellschaft. Anders gesagt, jeder Verzicht auf eine Berufstätigkeit durch einen Ehegatten stelle für ein anderes Mitglied der Gesellschaft einen neuen Arbeitsplatz bereit.[951] In diesem Sinne schreibt Klein, entstehe ein sozialer Aspekt der Funktion des Art. 6 Abs. 1 GG i. V. m. § 32a Abs. 5 EStG[952], weil ein Ehegatte darauf spekulieren könne, auf eine Berufstätigkeit zu verzichten, um die maximale Steuerersparnis bei der Zusammenveranlagung zu erreichen.[953]

Bei Massenarbeitslosigkeit ist es arbeitsmarktpolitisch daher reizvoll, Motivationen für den freiwilligen Arbeitsplatzverzicht zu schaffen.[954] Die Ehegatten, die am häufigsten auf die Berufstätigkeit verzichten, sind Frauen.[955] Zur Veranschaulichung kann folgender historischer Vergleich herangezogen werden: Die im Oktober 1929 beginnende Weltwirtschaftskrise[956] hat in Deutschland zu einer Massenarbeitslosigkeit von ca. 30 % geführt.[957] Nach der nationalsozialistischen Machtübernahme im Januar 1933 wurde diese Situation im Rahmen eines Arbeitsbeschaffungsprogramms ausgenutzt, um Frauen „zu ermutigen", Hausfrauen zu bleiben, sodass die Männer einer Arbeit nachgehen können.[958] Diese Vorstellung entstammte der paternalistischen Gesellschaft, in der der Mann der Ernährer ist und die Frau auf die Rolle als Hausfrau und Mutter reduziert wurde. In der Nachkriegszeit, als das Ehegattensplitting von der Regierung Adenauer ins Leben gerufen wurde, passte diese Regelung in das gesellschaftliche Ideal und trug zur Verfestigung des männlichen Alleinernährermodells bei, ggf. mit einem geringfügigen Einkommen der Ehefrau.[959]

---

[951] *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181.
[952] *Klein*, in Fürst/Herzog/Umbach (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987, S. 786; *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 38.
[953] *Klein*, in Fürst/Herzog/Umbach (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987, S. 786.
[954] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 38.
[955] *Färber*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 197. Vgl. *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, S. 26; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 24–31; *von Münch*, HdbVerfR 1995, S. 320.
[956] *Wildmann*, Einführung in die Volkswirtschaftslehre, Mikroökonomie, S. 76; *Freund-Widder*, Frauen unter Kontrolle: Prostitution und ihre staatliche Bekämpfung in Hamburg vom Ende des Kaiserreichs bis zu den Anfängen der Bundesrepublik, S. 98; *Paterak*, Institutionelle Früherziehung im Spannungsfeld normativer Familienmodelle und gesellschaftlicher Realität, S. 130; *Berringer*, Sozialpolitik in der Weltwirtschaftskrise, S. 351.
[957] *Freund-Widder*, Frauen unter Kontrolle: Prostitution und ihre staatliche Bekämpfung in Hamburg vom Ende des Kaiserreichs bis zu den Anfängen der Bundesrepublik, S. 98; *Beck*, Die Weltwirtschaftskrise der 1930er Jahre in Deutschland: Ursachen, S. 12.
[958] *Bastisch*, Das Arbeitsbeschaffungsprogramm unter Hitler: Der Abbau der Massenarbeitslosigkeit im Dritten Reich von 1933-1936, S. 12 sowie S. 51; *Kurzer*, Nationalsozialismus und Konsumgenossenschaften, S. 163.
[959] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 38.

Die ausgeführte Argumentation zeigt, dass das Ehegattensplitting als Sozialzwecknorm angesehen werden kann.[960] Aus einem anderen Blickwinkel kann § 32a Abs. 5 EStG allerdings auch als Fiskalzwecknorm betrachtet werden (2).

2) § 32a Abs. 5 EStG als Fiskalzwecknorm

Nach Definition der Fiskalzwecknormen dienen solche Regelungen in erster Linie der Sicherung und der Erzielung der öffentlichen Erträgen.[961] Fiskalzwecknormen sind am Gebot der steuerlichen Lastengleichheit auszurichten, sodass keine Ungleichbehandlung erlaubt ist.[962] Die meisten Steuernormen sind Fiskalzwecknormen[963], die überwiegend für die Festlegung der steuerwürdigen Tatbestände angewendet werden. Diese dient primär der Abdeckung des Finanzbedarfs der öffentlichen Haushalte.[964]

Fiskalzwecknormen können auch soziale Auswirkungen haben. In diesem Sinne ist nur ihre Folge sozial, nicht aber ihr Zweck. Beispiele hierfür sind die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen, die einen Einfluss auf das Sparen, den Konsum, die Arbeit oder die Freizeit des Steuerpflichtigen haben.[965]

Für die Rechtspraxis ist das Ehegattensplitting im Kern als Fiskalzwecknorm zu charakterisieren[966], weil es als Norm für die Korrektur der Steuerprogression konzipiert wurde. Das Ziel war die Vermeidung der Diskriminierung von Ehepaaren (a), die Anerkennung der Entscheidungsfreiheit der Eheleute (b) und die Wertschätzung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter (c).

---

[960] Vgl. den Edukationseffekt der Zusammenveranlagung. Dieser hatte zum Ziel „die Ehefrau ins Haus zurückzuführen“ so *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 40; Siehe auch *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 36; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 72 m. w. N.; *Latt*, Ehegattensplitting und Genderperspektive, S. 26.
[961] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 201.
[962] Ibid.
[963] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 20.
[964] Ibid.
[965] Vgl. *Freiherr von Proff*, DStR 2004, S. 1904.
[966] *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 95; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181; *Latt*, Ehegattensplitting und Genderperspektive, S. 227.

a- Vermeidung der Diskriminierung von Ehepaaren

Gesetze mit Lenkungseffekten sind i. d. R. zur Durchbrechung der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit gedacht.[967] Das Ehegattensplitting hat zu einem gewissen Grad soziale Auswirkungen zur Folge, versucht dabei aber, der Leistungsfähigkeit der Ehegatten als Einheit und den daraus folgenden Unterhaltsansprüchen Rechnung zu tragen. In der Rechtsprechung des BVerfG wurde die frühere Zusammenveranlagung als verfassungswidrig erklärt, weil dieses Verfahren von einer Steigerung der Leistungsfähigkeit der Ehegatten ausging[968], was durch den progressiven Steuersatz dazu führte, dass Ehegatten mehr zu zahlen hatten als Ledige.[969] Bezweckt wurde mit der Einführung des Ehegattensplittings, die Leistungsfähigkeit der ehelichen Gemeinschaft zu berücksichtigen, damit die Ehegatten im Vergleich zu Ledigen nicht diskriminiert werden.[970] Die Zusammenveranlagung ist dementsprechend als Fiskalzwecknorm einzuordnen[971], insbesondere weil dieses Verfahren die Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des BVerfG war. Nach dieser Argumentation ist das Ehegattensplitting ein Instrument zum Schutz der Ehe und verhindert eine übermäßige Besteuerung[972], was im Kern die Entscheidungsfreiheit der Eheleute berücksichtigt (b).

b- Anerkennung der Entscheidungsfreiheit der Eheleute

Im Jahr 1958 hat der Gesetzgeber eine verteilungspolitische Regelung geschaffen, die keine Diskriminierung der Eheleute verursacht.[973] Gemeint ist hier die Zusammenveranlagung der Eheleute mit Anwendung des Ehegattensplittings. Nach Auffassung des BVerfG sollte sich der Staat soweit wie möglich aus der Frage heraushalten, wie die Ehegatten ihre Ehe organisieren, insbesondere wie sie die Erwerbstätigkeit untereinander aufteilen.[974] Das Gericht führte aus,

---

[967] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 201.
[968] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 36.
[969] *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 32.
[970] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 35; *Scherf*, StuW 2000, S. 272.
[971] *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181.
[972] *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 20; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 72 m. w. N.; *Kloepfer*, Verfassungsrecht II, § 67, Rn 33.
[973] *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 72; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, Rn. 20.
[974] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (350); *Seel*/*Heyer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 382.

dass die Aufgabenverteilung in der Ehe der freien Entscheidung der Eheleute unterliegt.[975] Der Gesetzgeber sah dann eine Zusammenveranlagung und eine getrennte Veranlagung vor, um alle Eventualitäten zu berücksichtigen. Dadurch wurde die Entscheidungsfreiheit der Eheleute ins Zentrum der steuerrechtlichen Betrachtung gerückt.

Die Eheleute bestimmen in einer gleichberechtigten Gemeinschaft ihre persönliche und wirtschaftliche Lebensführung und haben so die Möglichkeit, frei zu entscheiden, ob beide oder nur einer arbeiten geht.[976] Der Gesetzgeber wollte dies durch Einführung des Ehegattensplittings gewährleisten.[977] Die Idee dabei ist, dass Eheleute keine negative steuerliche Konsequenz aufgrund innerfamiliärer Entscheidungen tragen müssen.[978] Dank des Ehegattensplittings wird der Einverdienerehe (auch Einverdienermodell bzw. „Hausmann- oder Hausfrauenehe“) ein weitgehender finanzieller Vorteil beschert.[979] Dabei wird der Entscheidungsfreiheit der Ehegatten und deren Unterhaltsverpflichtungen steuerlich angemessen Rechnung getragen.[980] Hinzu kommt, dass das Ehegattensplitting zur Wertschätzung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter (c) beigetragen hat.

c- Wertschätzung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter

Die Stellung und die Wichtigkeit der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter wurden in der Geschichte unterschiedlich gewichtet. Eine echte Anerkennung der Stellung und der Arbeit der Frau als Hausfrau und Mutter wird oft von Feminist(inn)en angestrebt. Der deutsche Gesetzgeber hat diese wichtige Rolle anerkannt, indem er das Ehegattensplitting im Jahre 1958

---

[975] BVerfG, Beschluss vom 12.03.1975 – 1 BvL 15, 19/71 und 32/73 – 1 BvR 297, 315/71, 407/72 und 37/73, BVerfGE 39, 169 (183); BVerfG, Beschluss vom 31.05.1978- 1 BvR 683/77, BVerfGE 48, 327 (338); *Klose*, ZRP 2003, S. 129; *Schuler-Harms*, FamRZ 2000, S. 1406; *Lehner*, Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht. Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates, S. 235; *Cornils*, Die Ausgestaltung der Grundrechte: Untersuchungen zur Grundrechtsbindung des Ausgestaltungsgesetzgebers, S. 344.

[976] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (347). Vgl. *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 43.

[977] Vgl. BT-Drs. 3/260 S. 34, zit. BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (346); *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 36; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 72 m. w. N.

[978] *Homburg*, StuW 2000, S. 261; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, S. 181.

[979] *Jachmann*/*Liebl*, DStR 2010, S. 2015; Vollmer, Das Ehegattensplitting, S. 36 m. w. N.; *Seel*/*Heyer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 367; *Klein*, in Fürst/Herzog/Umbach (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987, S. 785.

[980] *Seel*/*Heyer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 367; *Kitzmülle*r, Wir sind Familie!: der freiheitliche Weg zur familienfreundlichsten Gesellschaft, S. 181; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 72 m. w. N.; *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 45 sowie S. 367.

einführte. Bezweckt wurde damit die Anerkennung der besonderen Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter.[981] Dabei sollten die Gleichwertigkeit der Haus- oder der Erwerbsarbeit gewährleistet werden.[982] Diese Argumentation wird von Vollmer als alte Argumentation bezeichnet, weil sie weder vom Gesetzgeber noch vom Bundesverfassungsgericht heute vertreten wird.[983] Dennoch steht in der amtlichen Gesetzesbegründung, dass das Ehegattensplitting „eine besondere Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau“[984] darstellt.

Die dargestellte Argumentation zeigt, dass das Ehegattensplitting im Kern eine Fiskalzwecknorm mit sozialen Auswirkungen ist. Obgleich das Ehegattensplitting als Fiskalzwecknorm auf eine gerechte Lastenverteilung zielt, gibt es viel Kritik an diesem Verfahren, vor allem, da es nicht allen Ehen zugutekommt. Die durch das Ehegattensplitting entstandene Ungleichbehandlung könnte ferner durch die Grundsätze der Typisierung gerechtfertigt werden (3).

3) Die Rechtfertigung mittels der Typisierung: das typische Leitbild der intakten Ehe

Vom Begriff her erleichtert eine Typisierung den Vollzug der Normen für die Verwaltung[985] und trägt zur materiellen Gerechtigkeit bei.[986] Durch eine Typisierung möchte der Gesetzgeber die Normalfälle in einem Tatbestand erfassen und dabei auch die abweichenden Fälle gleich behandeln.[987] Man spricht von Typisierung, wenn z. B. die Beträge auf eine bestimmte Höhe begrenzt sind.[988] In dem Fall ist die Gleichbehandlung von ungleichen Sachverhalten zum Zweck der Vereinfachung trotz des Verstoßes gegen Art. 3 Abs. 1 GG gerechtfertigt.[989]

---

[981] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (346); *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 36.
[982] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (346).
[983] *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 48 m. w. N. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (240).
[984] Vgl. BT-Drs. 3/260, S. 34; BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (346); Vgl. *Leicht-Scholten*, Das Recht auf Gleichberechtigung im Grundgesetz, S. 111; *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, S. 36; *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 48; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 504; *Latt*, Ehegattensplitting und Genderperspektive, S. 27.
[985] *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 208.
[986] Ibid.
[987] *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 207.
[988] Vgl. die Typisierung und die Pauschalierung bei *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 207; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 16.
[989] *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 207.

Ob das Ehegattensplitting auf die Besteuerung von Alleinstehenden mit Kindern, der sog. Ein-Eltern-Familie[990], auszudehnen ist, wurde in der Rechtsprechung des BVerfG vom 03.11.1982 mittels einer Typisierung negativ entschieden.[991] Das Gericht hat hervorgehoben, dass das Ehegattensplitting nur auf die zusammenlebenden Eheleute anzuwenden ist, die eine Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs bilden.[992] Dabei knüpft das Ehegattensplitting an die wirtschaftliche Realität der „intakten Durchschnittsehe" an[993], wodurch üblicherweise ein Transfer steuerlicher Leistungsfähigkeit zwischen den Partnern stattfindet.[994] Demnach liegt eine Typisierung der „intakten Ehe" vor.

Die rechtliche Begründung des Ausschlusses der Alleinerziehenden vom Genuss des Ehegattensplittings, basierend auf der Typisierung der „intakten Ehe", ist nicht mehr vertretbar. Dies ist vor allem darin zu begründen, dass die eingetragenen Lebenspartner seit 2013 vom Ehegattensplitting profitieren können. Zudem dürfen nach Einführung der „Ehe für alle"[995] am 01.10.2017 homosexuelle Paare in Deutschland heiraten. Demzufolge kann diese Typisierung nicht mehr als Rechtfertigung des Ehegattensplittings gelten. Dies wird im Ergebnis der Rechtfertigungsprüfung zusammenfassend betrachtet (VI).

IV. Ergebnisse der Rechtfertigungsprüfung

Die Familienbesteuerung in Deutschland ist im Ergebnis „angesichts der Entwicklung der wirtschaftlichen Verhältnisse ungerecht geworden und steht deshalb mit Art. 3 Abs. 1 GG und mit Art. 6 Abs. 1 GG nicht mehr in Einklang"[996]. Vor 1998 war in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts die familienpolitische Komponente ein wichtiger Bestandteil zur Rechtfertigung des Ehegattensplittings.[997] Unverändert bleibt, dass die „Zusammenveranlagung mit Splitting nicht zur Kompensation für eine unzureichende Entlastung der Familien"[998] gedacht ist, sondern nur dem Eheschutz dient. Für die Ergebnisse der Rechtfertigungsprüfung

---

990 BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (345 f.).
991 Ibid.
992 Ibid.
993 BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (345 f.). Vgl. *Lang*, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer: rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, S. 627 ff.; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 82 m. w. N.
994 BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (345 f.). Vgl. *Seiler*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 13; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 20.
995 Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts vom 20.07.2017, BGBl. I, S. 2788.
996 BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (345 f.).
997 *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 48 m. w. N.; *Kallina*, Willkürverbot und Neue Formel: Der Wandel der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zu Art. 3 I GG, S. 30.
998 BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (240).

ist maßgeblich, ob die oben beschriebene Ungleichbelastung aus dem Splittingeffekt oder der Splittingvorteil hier durch den Normenzweck des Ehegattensplittings gerechtfertigt werden kann. Man kann darüber streiten, ob das Ehegattensplitting als Fiskal- oder als Sozialzwecknorm zu interpretieren ist. Im Ergebnis ist die mangelnde Folgerichtigkeit des § 32a Abs. 5 EStG, betrachtet als Sozialzwecknorm (1) und die Ungleichbehandlung durch § 32a Abs. 5 EStG als Fiskalzwecknorm (2), festzustellen.

1) Mangelnde Folgerichtigkeit des § 32a Abs. 5 EStG betrachtet als Sozialzwecknorm

Das BVerfG rechtfertigt steuerliche Ungleichbehandlungen nur durch Lenkungszwecke, wenn der Gesetzgeber erkennbar die Entscheidung getroffen hat, das Steuerrecht in den Dienst außerfiskalischer Zwecke zu stellen.[999]

Wenn man § 32a Abs. 5 EStG als Sozialzwecknorm betrachtet, stellt sich die Frage der Folgerichtigkeit dieser Regelung[1000], denn diese fördert nur Ehen, sogar kinderlose Ehen, nicht aber Familien.[1001] Daraus folgt die Problematik der Plausibilität dieser Regelung.

Das Ehegattensplitting kommt in seiner Anwendung „nur noch etwa 55 % der Familien mit kindergeldberechtigten Kindern zugute“[1002]. Darin sieht Vollmer eine Fehlleitung von 45 % der Mittel, die potenziell als Familienförderung dienen könnten.[1003] Dieser Sichtweise ist hier zuzustimmen, weil Familien in Deutschland mehr denn je ein Maßnahmenbündel benötigen, um in diesen Zeiten des Wandels standzuhalten. Das Steuerrecht könnte hierbei dazu dienen, die Stellung der Familie abzusichern.

Das BVerfG hat zwar in der Entscheidung vom 10.11.1998 erklärt, dass die Zusammenveranlagung mit Splitting nicht zur Kompensation für eine unzureichende Entlastung der Familien herangezogen werden kann[1004], dies wirft aber die Problematik der Plausibilität des § 32a Abs. 5 EStG als Sozialzwecknorm auf. Ein einleuchtender Grund für

---

[999] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 205; *Weber-Grelle*, Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen, S. 14 m. w. N.

[1000] Vgl. das Gebot der Folgerichtigkeit, das dem Gesetzgeber beim Aufstellen von Grundsatzregeln bzw. Ausgestaltungen dieses Grundsatzes bindet, bei *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 173. Der Staat sei durch diese Selbstbindung insoweit „Gefangener der eigenen Entscheidung“, so *Di Fabio*, JZ 2007, S. 754.

[1001] Vgl. *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 23 m. w. N.; a. A. *Homburg*, StuW 2000, S. 263; *Klose*, ZRP 2003, S. 131; *von Münch*, in HdbVerfR 1995, S. 320.

[1002] BT-Drs. 16/2213. Vgl. *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 48.

[1003] *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 48.

[1004] BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (240).

diese gesetzliche Differenzierung ist nicht zu erkennen.[1005] Daraus folgt, dass es § 32a Abs. 5 EStG, betrachtet als Sozialzwecknorm, an Folgerichtigkeit mangelt. Diese kann durch eine Gesetzesänderung mit sinnvolleren und klarer definierten familienpolitischen Zielen korrigiert werden. Im Folgenden wird die Ungleichbehandlung aus der Anwendung des § 32a Abs. 5 EStG betrachtet als Fiskalzwecknorm aufgezeigt (2).

2) Ungleichbehandlung durch § 32a Abs. 5 EStG als Fiskalzwecknorm

Wie zuvor dargestellt, ist das Ehegattensplitting als begünstigende Regelung einzuordnen, die zu Ungleichbehandlung führt. Betrachtet als Fiskalzwecknorm muss die Begünstigungswirkung (der Splittingvorteil) den Begünstigungsadressaten (Ehen und Lebenspartnerschaften) möglichst gleichmäßig zugutekommen.[1006] Letzteres trifft aber nicht zu, weil faktisch nicht alle Ehen davon profitieren können.

Der Rechtsprechung des BVerfG ist zu entnehmen, dass Ungleichbehandlungen gerecht sein können, wenn sie nützlich sind und das Allgemeinwohl fördern.[1007] Man kann über den Beitrag des § 32a Abs. 5 EStG für das Wohlergehen aller und seiner faktischen Vor- und Nachteile diskutieren. Fest steht jedoch, dass diese Regelung auf langanhaltende Kritik stößt, die so gesehen nicht als „guter“ Beitrag zum Allgemeinwohl zu verstehen ist.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Förderungswirkung des § 32a Abs. 5 EStG im Konflikt mit dem Gleichheitssatz steht.[1008] Es fehlen hier tragfähige Rechtfertigungsgründe, um zu erklären, warum einige Ehen vom Genuss des Ehegattensplittings ausgeschlossen sind.[1009]

Das Ehegattensplitting trägt zu einer effizienten Steuerersparnis bei und führt zur Verfestigung der Rollenverteilung mit einer prozentual geringen Erwerbstätigkeit der Frauen. Diese unbeabsichtigte Nebenfolge des Splittingverfahrens kann daher für Frauen als benachteiligend angesehen werden.[1010] Hinzu kommt, dass der demografische Wandel eine gezielte Bevölkerungspolitik erfordert. In diesem Zusammenhang könnte Deutschland bei der Steigerung der Erwerbstätigkeit der Frauen höhere Steuereinnahmen erzielen. Eine Möglichkeit

---

[1005] Vgl. BVerfG, Beschluss vom 07.10.1980 – 1 BvL 50, 89/79 – 1 BvR 240/79, BVerfGE 55, 72 (88); BVerfG, Beschluss vom 23.10.1951 – 2 BvG 1/51, BVerfGE 1, 14 (52); Vgl. *Odendahl*, JA 2000, S. 171; *Osterloh*, EuGRZ 2002, S. 311; *Lenze*, Staatsbürgerversicherung und Verfassung, S. 235.
[1006] *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 205.
[1007] *Huster*, JZ 1994, S. 546.
[1008] Ibid.
[1009] Dies ist im Maßstab des Verhältnismäßigkeitsprinzips zu prüfen. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BVerfGE 138, 136 (229), siehe auch Leitsatz 3 und 4; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 204.
[1010] Vgl. *Ebsen*, HdbVerfR 1994, § 8, Rn. 34 m. w. N.

wäre, einen Rahmen zu schaffen, sodass mehr Frauen einer Vollbeschäftigung nachgehen bzw. einfacher von einer Teilzeit- zu einer Vollzeitstelle wechseln können. Dafür wäre ein breiteres Angebot an Betreuungsmöglichkeiten für Familien aller Konstellationen[1011], insbesondere für die Ein-Eltern-Familie, dringend erforderlich. Die Ein-Eltern-Familie wird in Deutschland durch den Entlastungsbetrag im Steuerrecht berücksichtig (C).

C- Der Schutz der Ein-Eltern-Familie durch den Entlastungsbetrag

Der Familienschutz aus Art. 6 Abs. 1 GG verbietet eine Kumulierung der Einkommen von Eltern und Kindern[1012], denn dies könnte wegen der progressiven Wirkung der Einkommensteuer nachteilig für diese Gemeinschaft sein. Die deutsche Familienbesteuerung hat eine doktrinäre, d. h. eine dogmatische Entwicklung aufgrund der Familienurteile des BVerfG erlebt.[1013] Diese Urteile beziehen sich auf das Ehegattensplitting[1014] und diverse kinderbezogene Regelungen[1015], hinzukommen noch die Entlastungsbeträge für die Ein-Eltern-Familien mit ihren Voraussetzungen (I) und Rechtsfolgen (II).

I. Entlastungsbetrag für Ein-Eltern-Familien: Allgemeines und Voraussetzung

Für die Ein-Eltern-Familie wird meistens der Ausdruck Alleinerziehende oder Alleinstehende genutzt. Diese haben keinen Anspruch auf das Ehegattensplitting, weil dieses Verfahren an einen zivilrechtlichen Tatbestand der Eheschließung geknüpft ist.[1016] Das BVerfG hat bereits eine Ausdehnung des Ehegattensplittings auf Alleinstehende mit Kindern abgelehnt.[1017]

Diese Art der Familie bleibt trotzdem eine Unterhaltsgemeinschaft[1018], die steuerrechtlich geschützt ist. Dies geschieht gem. § 24b EStG mit der Gewährung des pauschalen Entlastungsbetrags i. H. v. 1.908 € im Kalenderjahr je Kind, wobei sich die Summe mit jedem weiteren Kind um 240 € erhöht.[1019] Der Entlastungsbetrag soll unabhängig vom Nachweis tatsächlicher Aufwendungen von der Summe der Einkünfte gem. § 2 Abs. 3 S. 1 EStG

[1011] *Schuler-Harms*, FamRZ 2000, S. 1413.
[1012] BVerfG, Beschluss vom 30.06.1964 - 1 BvL 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25/62 - BVerfGE 18, 97 (105 f.); *Hey*, in *Tipke*/*Lang*, Steuerrecht, § 3, Rn. 169. Vgl. Teil II, Kap. I, Abschnitt I, A, I.
[1013] Vgl. *Deutscher Familienverband*, Verfassungstreue bei der Anerkennung von Erziehungsleistung, S. 6–14.
[1014] Vgl. *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 24.
[1015] Die kinderbezogenen Regelungen werden in Teil II, Kap. II ausführlich vorgestellt. Die Familie erhält außerdem viele monetäre Transferleistungen (z. B. den kindbezogenen Anteil am Elterngeld und am Wohngeld). Vgl. *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 136–171.
[1016] BVerfG, Beschluss vom 21.07.2010 – 1 BvR 611, 2464/07, BVerfGE 126, 400 (419).
[1017] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (319).
[1018] *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 75.
[1019] Vgl. § 24b Abs. 2 EStG.

abgezogen und zusätzlich zum Kindergeld oder ggf. den Kinderfreibeträgen gewährt werden.[1020] Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ist in die Steuerklasse II eingearbeitet, er „wird also schon während des laufenden Jahres beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt“[1021]. Das Ziel des Entlastungsbetrags ist die Berücksichtigung der höheren Lebenshaltungskosten einer gemeinsamen Haushaltsführung von Alleinerziehenden und ihren Kindern unter den Voraussetzungen von § 24b Abs. 3 EStG.[1022] Als Voraussetzung für den Entlastungsbetrag soll der alleinstehende Steuerpflichtige nicht in einer Haushaltsgemeinschaft mit anderen volljährigen Personen, aber mit mindestens einem Kind leben. Des Weiteren muss der Steuerpflichtige einen Anspruch auf Kindergeld und/oder Freibeträge für das Kind haben[1023], um die positive Wirkung der Rechtsfolgen des Entlastungsbetrags genießen zu können (II).

II. Die Rechtsfolgen des Entlastungsbetrags

Der Entlastungsbetrag hat positive Auswirkungen für Alleinerziehende, weil er die Steuerbelastung senkt und dabei einen positiven Erwerbsanreiz schafft.[1024] Nach Ansicht des BVerfG darf bei der Besteuerung der Alleinerziehenden nicht außer Betracht bleiben, dass „ihre steuerliche Leistungsfähigkeit in vielen Fällen durch einen zusätzlichen Betreuungsaufwand gemindert wird und daher geringer ist als die Leistungsfähigkeit von Ehepaaren, bei denen ein vergleichbarer Aufwand nicht anfällt oder aber leichter getragen werden kann“[1025].

D- Die Unterhaltsleistungen als absetzbare Ausgabe

In Deutschland verpflichtet § 1601 BGB Verwandte in gerader Linie, einander Unterhalt zu gewähren. Als Verwandte in gerader Linie gelten Eltern und ihre Kinder ebenso wie Großeltern und ihre Enkelkinder.[1026] Es wird zwischen dem Elternunterhalt[1027] und den Unterhaltsansprüchen minderjähriger oder volljähriger Kinder unterschieden.[1028]

Das deutsche Steuerrecht erkennt gem. § 10 Abs. 3 EStG solche Zahlungen (freiwillige oder aufgrund gesetzlicher Unterhaltspflicht) entweder als abzugsfähige Sonderausgaben oder als

---

[1020] *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 84.
[1021] Ibid., S. 84.
[1022] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1110.
[1023] Vgl. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, Rn. 7–14. Zu den Voraussetzungen zur Kindergeldauszahlung vgl. § 64 Abs. 2 S. 1 EStG.
[1024] Siehe Tabelle 23 und Abbildung 10 in *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 87.
[1025] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (345).
[1026] *Bamberger*/*Roth*, Kommentar zum BGB, §§ 1–487, Rn. 2.
[1027] *Weinreich*/*Klein*, Fachanwaltskommentar Familienrecht, Rn. 12–15.
[1028] Ibid., Rn. 8–11.

absetzbare außergewöhnliche Belastungen gem. § 33 Abs. 3 EStG an.[1029] Im Fall von Unterhaltszahlungen an den Ex-Ehepartner kann die Sonderausgabe z. B. bereits ab dem Jahr des Getrenntlebens geltend gemacht werden.

Als Sonderausgaben können bis zu 13.805 € pro Jahr zuzüglich der Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung der unterstützten Person abgesetzt werden. Dieser Betrag ist z. B. dann als außergewöhnliche Belastung abziehbar, wenn sich der Unterhaltsempfänger im Ausland befindet. Diese Möglichkeit, sogar im Ausland Unterhaltsleistungen aus Deutschland beziehen zu können, ist lobenswert und sollte auch für die Anwendung in der Elfenbeinküste als Beispiel dienen (Abschnitt II).

[1029] *Vogel*, StuW 1999, S. 220; *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1896. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (109).

Abschnitt II: Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht der Elfenbeinküste

Anders als in Europa, wo die Familie auf die Kleinfamilie aus Eltern und Kindern reduziert ist[1030], besteht in der ivorischen Gesellschaft die traditionelle Form der Großfamilie fort. Sie stellt die vorrangige Institution dar, in der die Ehe nur das erste Glied bildet.[1031] Die Großfamilie wird sogar als „afrikanische Besonderheit“[1032] angesehen. Damit ist die gesamte Verwandtschaft und Abstammungsgruppe eines Menschen gemeint.[1033] Es ist deswegen in der Elfenbeinküste nicht selten, dass in einem Haushalt andere erwachsene Menschen neben den Kindern und den Ehegatten auf Kosten des/der Steuerpflichtigen leben.[1034] Es ist Sitte und Brauch, dass Eltern neben ihren minderjährigen Kindern auch ihre erwerbsfähigen Kinder oder andere Mitglieder der Großfamilie in ihren Haushalt aufnehmen und unterhalten, wenn diese arbeitslos sind.[1035] Diese familiäre Realität führt durch die indirekten Steuern zu einer größeren Belastung der ivorischen Steuerpflichtigen.

Es stellt sich die Frage, wie das ivorische Einkommensteuerrecht diese Situation der Steuerpflichtigen angesichts des Familienschutzprinzips besser berücksichtigen kann. Im folgenden Teil der Arbeit werden die steuerrechtlichen Maßnahmen zum Schutz der Ehe und Familie beleuchtet (A). Ebenso lässt sich eine Verbesserung der Stellung der Frau im ivorischen EStG seit 2013 feststellen (B).

A- Die Regelungen für den Ehe- und Familienschutz im ivorischen Einkommensteuerrecht

Die vorherigen Kapitel und der Überblick über das ivorische Einkommensteuergesetz haben gezeigt, dass die Familiensituation im Steuerrecht zu berücksichtigen ist. In wieweit dieser Familienschutz effektiv ist, wird später zu prüfen sein.[1036] Nachfolgend werden die

---

[1030] *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l’impôt, 2009, S. 79–81.
[1031] *Knieper*, Zur Kritik einer westlichen Familienplanung in Afrika, S. 151.
[1032] In Afrika ist die Großfamilie (frz. *famille élargie* oder engl. *extended family*) immer dominierend, vgl. *M’Baye*, Les droits de l’homme en Afrique, S. 55; *Palm-Risse*, Der völkerrechtliche Schutz von Ehe und Familie, S. 231.
[1033] *Bergmann*/*Ferid* (Hrsg.), Internationales Ehe- und Kindschaftsrecht, Ghana, S. 21.
[1034] Falls keine „faktische Polygamie“ vorhanden ist. In einigen afrikanischen Ländern ist nur die monogamische Ehe erlaubt, in anderen auch die polygame Ehe. Da der Koran einem Mann erlaubt, bis zu vier Frauen zu heiraten ist die Polygamie besonders in muslimischen Ländern verbreitet. Vgl. *Miran*, Islam, histoire et modernité en Côte d'Ivoire, S. 159; *Kouassi*, Enquête démographique et de santé Côte d'Ivoire, S. 75.
[1035] Vgl. *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 162–163; *Dégni-Segui*, La charte Africaine des Droits de l’homme et des Peuples, S. 72 ff.
[1036] Vgl. dazu Teil II, Kap. III, Abschnitt II.

Haushaltsbesteuerung, auf frz. *foyer fiscal* (I) und der *quotient familial* (II) als Mittel des Ehe- und Familienschutzes dargestellt.

I. Die Haushaltsbesteuerung *foyer fiscal* als Mittel des Ehe- und Familienschutzes

In der ivorischen Einkommensteuer gilt das Prinzip der Individualbesteuerung (Art. 240 und Art. 241 CGI). Der Steuerpflichtige kann aber für eine Haushaltsbesteuerung optieren[1037], d. h. die Ehegatten werden nicht zwingend zusammen veranlagt wie in Frankreich.[1038] Im Fall der Haushaltsbesteuerung (*foyer fiscal*) wird der gesamte Haushalt mit einem gemeinsamen Steuerbescheid[1039] als Einheit eingestuft. Der Haushaltsvorstand wird gem. Art. 238 CGI für das Einkommen der gesamten Familie, d. h. seiner Frau, der minderjährigen Kinder, der Arbeitsunfähigen und Studenten, die mit ihm in einem Haushalt leben, besteuert.

Ziel der Haushaltsbesteuerung ist es, den Familienstand, die entsprechenden Kinder und grundsätzlich auch die Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen in der Steuerberechnung zu berücksichtigen. Falls der Steuerpflichtige für die Haushaltsbesteuerung optiert, wird er für alle Angehörigen des Haushalts besteuert und bekommt einen Abzug von 10 % auf die zu zahlende Steuer (*impôt net à acquiter*) gem. Art. 251 CGI. Zudem hat er Anspruch auf die ivorische Familienzulage (*allocations familiales*)[1040] als steuerfreie Einnahme gem. Art. 116 CGI. Alle diese Maßnahmen tragen neben dem *quotient familial* dazu bei, die Steuerlast für Familien zu mindern (II).

II. Der quotient familial als Maßnahme zum Schutz der Ehe und Familie

Der ivorische *quotient familial* ist eine familienpolitische Maßnahme, die von der französischen Regelung inspiriert ist.[1041] Sogar die Formulierung und Berechnung gleichen sich.[1042] Es handelt

---

[1037] *Ministère de l'économie et des finances*/*Direction générale des impôts*, Doctrine fiscale. Notes de portée générale-Commentaire d'annexe fiscale, S. 114.
[1038] Vgl. *Lainé*/*Warneke*, Wörterbuch/Lexikon Wirtschafts- und Steuerrecht, S. 141.
[1039] Aus dem frz. *avis d'imposition*.
[1040] Seit 2016 beträgt die *allocations familiales* 5.000 FCFA (7,62 €) pro Kind/Monat, vgl. *Kautcha*, Côte d'ivoire: CNPS, allocations familiales et pensions, voici les nouveaux montants, 2. Absatz ff. Vor 2016 bekamen die Eltern für jedes Kind 1.500 FCFA (2,29 €) monatlich ausgezahlt. Siehe dazu *CNPS*, Allocations famillliales, 1. Absatz ff.
[1041] Vgl. den Prozess in Frankreich bei *Lainé*/*Warneke*, Wörterbuch/Lexikon Wirtschafts- und Steuerrecht, S. 141. Frankreich ist das einzige Land in der EU, das ein System des Familiensplittings (*quotient familial*) anwendet. Vgl. Geschichte der Familienpolitik in Frankreich von *Ehmann*, Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich, S. 7 ff.
[1042] Das französische Gesetz wurde sogar wortwörtlich übernommen, so *Caballero Guzman*, Les codes des impôts en droit comparé. Contribution à une théorie de la codification fiscale, S. 596. Aus dem frz. *La reproduction du code français se fait même dans la grammaire, au mot par mot*.

sich dabei um ein System des Familiensplittings, welches Personen mit Kindern steuerrechtliche Vorteile gewährt. Wie in Frankreich soll diese Art von Familiensplitting „das Ziel der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit erreichen“[1043]. In diesem System wird das zu versteuernde Familieneinkommen der Familienmitglieder zusammengerechnet und ermittelt (Eheleute mit Kindern und die im Haushalt lebenden Studenten bis 27 Jahre nach Art 250 CGI). Danach wird das Familieneinkommen durch den *quotient familial* dividiert. Auf den daraus resultierenden Betrag wird der entsprechende Steuersatz erhoben.

Der Divisor oder Divisorenanteil[1044] des Steuerpflichtigen wird gem. Art. 248 CGI auf der Grundlage des Familienstands (ledig, verheiratet, verwitwet, geschieden) und der Anzahl der Kinder bestimmt. Je höher die Anzahl der Divisoren des Steuerpflichtigen ist, desto geringer wird die zu zahlende Steuer. In Art. 248 der CGI wird die Anzahl der Divisoren wie folgt geregelt:

Tabelle 2: Anzahl der Divisoren je nach Familienstand, nach Art. 248 CGI.

Familienstand	**Divisoren**
Ledig, geschieden oder verwitwet ohne Kinder	1
Verheiratet ohne Kinder	2
Ledig oder geschieden mit einem unterhaltsberechtigten Kind	2
Verheiratet oder verwitwet mit einem unterhaltsberechtigten Kind	2,5
Ledig oder geschieden mit zwei unterhaltsberechtigten Kindern	2,5
Verheiratet oder verwitwet mit zwei unterhaltsberechtigten Kindern	3
Ledig oder geschieden mit drei unterhaltsberechtigten Kindern	3
Verheiratet oder verwitwet mit drei unterhaltsberechtigten Kindern	3,5
Ledig oder geschieden mit vier unterhaltsberechtigten Kindern	3,5

Weitere Einzelheiten über die Divisoren, die in die Berechnung des IGR nach der Familiensituation einfließen, findet man in den Art. 249 und 250 CGI. Dabei zählt jedes zusätzliche Kind des Steuerpflichtigen 0,5 Divisoren. Steuerzahler die behinderte Kinder haben, bekommen für diese einen ganzen Divisor.[1045] Ein Witwer, der ein oder mehrere Kinder des verstorbenen Ehegatten versorgt, wird wie ein Lediger besteuert. Nach Art. 248 CGI darf die Anzahl an Divisoren pro Steuerpflichtigen nicht fünf überschreiten.[1046] Neben dem *foyer*

[1043] Vgl. für Deutschland *Ehmann*, Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich, S. 20.
[1044] Aus dem frz. *part*.
[1045] Dies ist hier der Ausdruck einer sog. positiven Diskriminierung.
[1046] Siehe *Ministère de l'économie et des finances*/*Direction générale des impôts*, Doctrine fiscale. Notes de portée générale-Commentaire d'annexe fiscale, S. 114.

fiscal und dem *quotient familial* trägt auch die verbesserte Stellung der Frau im ivorischen Einkommensteuerrecht zu einem besseren Ehe- und Familienschutz bei (B).

B- Die verbesserte der Stellung der Frau im ivorischen Einkommensteuerrecht

Das ivorische Einkommensteuerrecht war bis 2013 sehr patriarchalisch orientiert und durch eine Benachteiligung der Frau im Steuerrecht charakterisiert (I). Diese Situation hat sich seit 2013 verbessert (II).

I. Die Benachteiligung der Frau im Steuerrecht vor 2013

Die *Impôt Général sur le Revenu* war für Frauen vor 2013 sehr ungünstig, in seiner Anwendung sogar teilweise diskriminierend. Die Regelung nach Art. 58 und 59 alte Fassung des Gesetzes Nr. 83-800 vom 02.08.1983 über das Familienrecht besagte, dass die steuerrechtliche Anerkennung der Kinder nur für Steuerpflichtige möglich war, die die väterliche Gewalt (*puissance paternelle*) besaßen. Da diese väterliche Gewalt per Gesetz dem Mann als Familienvorstand zugewiesen wurde, waren die Frauen steuerlich benachteiligt. Somit gab es eine Vorrangstellung der Männer in der Gesellschaft, die einen Niederschlag im Gesetz fand.

Im Folgenden wird ein Fallbeispiel für die Besteuerung der Frau vor 2013 aufgeführt: Eine Frau und ein Mann haben dasselbe Einkommen von 800.000 FCFA. Zusammen haben sie drei Kinder. Die Frau, die keine väterliche Gewalt besaß, wurde trotz ihrer drei Kinder im Fall der getrennten Besteuerung wie eine ledige Frau behandelt.[1047] Sie erhielt unabhängig von ihrer Familiensituation nur einen Divisor. Im Gegensatz dazu standen dem Mann in derselben Situation drei Divisoren zu, da nur er die väterliche Gewalt besaß. Daraus folgt, dass das jährliche Einkommen der Frau i. H. v. 9.600.000 FCFA (800.000 FCFA x 12) nach dem Tarif von 2012 mit 26 % besteuert wurde (Art. 251 CGI). Das Einkommen des Mannes wurde hingegen aufgrund der Divisoren von 3,5, welche ihm wegen seiner drei Kinder zustanden, mit nur 10 % besteuert. Die Frau hätte allerdings denselben Divisorenanteil erhalten können, wenn sie die väterliche Gewalt besessen hätte. Dafür wäre es nötig gewesen, die Geburtsurkunden der Kinder und die Kopie der Gerichtsentscheidung zur Gewährung der väterlichen Gewalt an das zuständige Finanzamt zu überreichen. Darüber hinaus musste sie nachweisen, dass der Vater der Kinder das Gerichtsurteil zur Kenntnis genommen hat. Falls der Vater das Gerichtsurteil nicht zur Kenntnis nehmen wollte, war die Frau berechtigt den Arbeitgeber des

[1047] Es wurde also keine Haushaltsbesteuerung (*foyer fiscal*) durchgeführt.

Mannes zu kontaktieren, welcher die Änderung der Divisoren dann in seine Lohnsteuerakte übernahm. Alle diese Hürden wurden ab dem Veranlagungsjahr 2013 aufgehoben (II).

II. Die Gleichbehandlung von Frau und Mann im Steuerrecht seit 2013

Im Jahr 2013 wurde eine Steuerreform für die Gleichstellung von Mann und Frau im ivorischen Steuerrecht durchgeführt.[1048] Diese zielt auf die Gleichstellung von Mann und Frau im Steuerrecht ab, einschließlich der Gewährung derselben Divisoren für den Fall gemeinsamer Kinder. Die Gewährung der Divisoren erfolgt seitdem auch unabhängig vom Familienstand der Frau. Diese Änderung bezieht sich auf die Gesetzesnovellierungen im ivorischen Familienrecht. Das Konzept des Haushaltsvorstandes und der „väterlichen Gewalt“[1049] wurde aufgegeben. Nunmehr wird die Familie von den Eheleuten gemeinsam verwaltet und nicht mehr vom Familienvorstand oder dem Ehegatten allein, der die väterliche Gewalt besitzt.[1050]

Die Pflicht, sich um die Aufwendungen der Ehe zu sorgen, ist in den Art. 58 ff. des ivorischen Zivilgesetzbuches[1051] nicht mehr ausschließlich die Verantwortung des Mannes. Nunmehr tragen die Eheleute gemeinsam nach ihren jeweiligen finanziellen Fähigkeiten zu den ehelichen Aufwendungen bei.[1052]

[1048] Art. 58, 59, 60 und 67 des ivorischen Familienrechts wurde geändert. Sie traten am 09.03.2013 in Kraft und bewirkten eine Gleichstellung der Rechte für die Eheleute; vgl. Gesetz Nr. 64-375/1964, verändert durch das Gesetz Nr. 83-800 vom 02.08.1983. Aus dem frz. *Code civil ivoirien loi Nr. 64-375/1964 du 7 octobre 1964, relative au mariage*, verändert durch das Gesetz Nr. 83-800 vom 02.08.1983; verändert durch das Gesetz Nr. 2013-33 vom 25.01.2013.

[1049] Aus dem frz. *La puissance paternelle*.

[1050] Vgl. Art. 58 des ivorischen Zivilgesetzbuches, verändert durch das Gesetz Nr. 2013-33 vom 25.01.2013.

[1051] Verändert durch das Gesetz Nr. 2013-33 vom 25.01.2013.

[1052] Art. 58 des ivorischen Zivilgesetzbuches, verändert durch das Gesetz Nr. 2013-33 vom 25.01.2013. Aus dem frz. *La famille est gérée conjointement par les époux dans l'intérêt du ménage et des enfants. Ils assurent ensemble la direction morale et matérielle de la famille, pourvoient à l'éducation des enfants et préparent leur avenir*.

Abschnitt III: Schlussbemerkung zum einkommensteuerrechtlichen Schutz der Ehe und Familie in Deutschland und in der Elfenbeinküste

Das Einkommensteuerrecht Deutschlands und das der Elfenbeinküste betrachten die Eheleute oder die Familie für die Besteuerung bei der Zusammenveranlagung als Einheit. Deutschland hat in dem Bereich der Ehe- und Familienbesteuerung mehr als 200 Jahre Erfahrung.[1053] Die historische Betrachtung dieses Prozesses hat gezeigt, dass die Idee der allgemeinen Einkommensteuer in Deutschland ein Erbe des 18. und 19. Jahrhunderts ist.[1054] Von großer Bedeutung sind weiterhin die Reformen Miquels, aus denen die Einführung des Existenzminimums und die Veranlagungspflicht für die Erhebung der Steuer hervorgehen. Diese helfen heute noch, Ehe und Familie im Steuerrecht besser zu berücksichtigen. Erstmals erwähnt wurde die Ehegattenbesteuerung im Preußischen Gesetz für die Einführung einer Klassensteuer vom 30.05.1806.[1055] Zu dieser Zeit wurde noch die Haushaltsbesteuerung angewendet. Das Einkommen des Ehemannes, seiner Frau, der Kinder und das der Familienangehörigen sollte addiert und dann besteuert werden. Der Steuersatz war progressiv und führte zu einer Mehrbelastung des Ehemannes bzw. Des gesamten Haushalts. Es folgte eine Reform, die zur Einführung des aktuellen Ehegattensplittings führte.[1056]

Als Kritik für das Ehegattensplitting wurden in dieser Arbeit die Ungerechtigkeit und der veraltete Charakter hervorgehoben. Außerdem wurden die Kontraproduktivität und die Kostspieligkeit des Ehegattensplittings bemängelt. Bei der Auswertung der verfassungsrechtlichen Vorgaben des Ehegattensplittings wurde zudem deutlich, dass § 32a Abs. 5 EStG eine mangelnde Folgerichtigkeit vorweist und zu einer Ungleichbehandlung zwischen Ehen und Familien ohne Trauschein führt. Immerhin erhalten Ein-Eltern-Familien in Deutschland einen Entlastungsbetrag von 1.908 € pro Kind gem. § 24b EStG, wohingegen in der Elfenbeinküste eine vergleichbare Maßnahme für Alleinerziehende fehlt.

Die Ehe- und Familienbesteuerung in der Elfenbeinküste wird mittels der Haushaltsbesteuerung und dem *quotient familial* realisiert. Positiv zu bewerten ist sowohl die verbesserte Stellung der Frau im ivorischen Einkommensteuerrecht seit dem Jahr 2013 als auch die Steuerermäßigung

---

[1053] *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, S. 7.
[1054] Ibid.
[1055] Vgl. § 3 sowie § 4 der Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1806–1810, S. 120.
[1056] Das aktuelle Ehegattensplitting wurde im Jahr 1958 eingeführt. Siehe das Gesetz vom 18.07.1958, BGBl. I 1958, S. 473. Zur Funktionsweise des aktuellen Ehegattensplittings und zu ihren Voraussetzungen siehe *Vollmer*, Ehegattensplitting, S. 116; *Winhard*, DStR 2006, S. 1729 f.; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2007, S. 128 m. w. N.; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 20 m. w. N.; *Scherf*, StuW 2000, S. 269–270 sowie S. 278.

von 10 %[1057], wenn der Steuerpflichtige sich für eine Haushaltsbesteuerung entscheidet. Die Elfenbeinküste weist im Vergleich zu Deutschland eine junge verfassungs- und steuerrechtliche Geschichte auf. Der Ehe- und Familienschutz entwickelt sich auf dem juristischen Erbe der französischen Kolonialzeit. Dabei ist festzustellen, dass das Fehlen einer allgemeinen ivorischen Einwohnermeldepflicht bzw. dem Erteilen einer Steueridentifikationsnummer dazu führt, dass dem Land steuerrechtliche Einnahmen entgehen, da Steuersünder nicht effektiv erfasst werden können. Die Einführung eines RNPP könnte hier zu einer Verbesserung beitragen.[1058]

Ehe- und Familienschutz als Verfassungsgut ist in Deutschland eine Selbstverständlichkeit. In der Elfenbeinküste hingegen wird in der Verfassung nur die Familie gem. Art. 31 VerfCI-2016 sowie Art. 18 AfrC geschützt. Es fehlt daher eine verfassungsrechtliche Anforderung zum Eheschutz in der ivorischen Verfassung[1059], weshalb im ivorischen Steuerrecht bisher nur die Familie und nicht die Ehe geschützt wird.

Nachdem in dieser Arbeit bisher auf die Mittel des Ehe- und Familienschutzes eingegangen wurde, stellt sich nun die Frage nach den kinderbezogenen Leistungen im Einkommensteuerrecht Deutschlands und der Elfenbeinküste (Kap. II).

[1057] Art. 251 CGI i. V. m. Art. 238 CGI.
[1058] Teil I, Kap III, Abschnitt II B, I, 3. Die Umsetzung der *Registre National des Personnes Physiques* hat seit April 2019 begonnen. Vgl. *Boni*, Cote d'Ivoire: Etat civil - Le Rnpp opérationnel à mi-avril, les Cni 2009 seront renouvelées, 1. Absatz ff.
[1059] *Palm-Risse*, Der völkerrechtliche Schutz von Ehe und Familie, S. 231 ff.

Kapitel II: Die kinderbezogenen Leistungen im Einkommensteuerrecht Deutschlands und der Elfenbeinküste

Ein Staat, der die Kinder vernachlässigt, verspielt und belastet seine eigene Zukunft und verringert die Überlebenschance der Nation. Deswegen bleibt die Frage der familien- und insbesondere der kindergerechten Besteuerung ein Thema bei politischen Auseinandersetzungen.[1060]

Allgemein ist die Familie „als Stützpfeiler der Gesellschaft“[1061] anerkannt und durch viele steuerrechtliche Regelungen geschützt. Diese Sichtweise ist in Europa sehr weit verbreitet, allerdings sind die steuerlichen Regelungen aufgrund der neuen Verbesserungsideen sehr unbeständig. Europa ist für einige Beobachter in einem gegenwärtigen „demografischen Winter“[1062] begleitet von geringen Geburtenzahlen.[1063] So ist Deutschland zwar das bevölkerungsreichste Land Europas, aber die deutsche Demographie ist aufgrund der Familienpolitik auf einem selbstmörderischen Weg.[1064] Trotz des Familienleistungsausgleichs in Deutschland[1065] steht die Familienpolitik besonders wegen des Ehegattensplittings in der Kritik[1066], da diese Maßnahme u. a. nicht zur Erhöhung der sehr niedrigen Geburtenquote Deutschlands beiträgt. Dies ist gegensätzlich zur Auffassung Paul Kirchhofs, der als Ziel des Ehe- und Familienschutzes den Schutz der Kinder sieht.[1067]

In Deutschland liegt der Schwerpunkt des Ehe- und Familienschutzes auf der Realisierung des Familienlastenausgleichs und auf der Besteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip.[1068] In der Elfenbeinküste wird auf die Familien als Überlebensgemeinschaft und auf das Familiensplitting gesetzt, um die Geburtenquote auf einem gleichbleibend hohen Niveau zu halten. Das nachfolgende Kapitel setzt sich aus einem steuerrechtlichen Blickwinkel kritisch mit den aktuellen kinderbezogenen Leistungen im Einkommensteuerrecht Deutschlands

---

[1060] Besonders für Deutschland, nicht aber in der Elfenbeinküste. Vgl. *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, S. 734 sowie S. 738.
[1061] *van Lier*/*Morano*/*Dumont*, in Konrad-Adenauer-Stiftung, "Die Deutschen sterben aus! Vive la France!" Familienpolitik im Vergleich, 2013, 4. Absatz.
[1062] Aus dem frz. *hiver démographique*, *so Dumont*, Géostratégiques 2008, S. 30. Vgl. *Lingnau*, Auch die sicheren Häfen sind in Gefahr: Schützen Sie Ihr Vermögen vor der demografischen Katastrophe, S. 125.
[1063] Dies gilt besonders für Deutschland. Vgl. *Marré*, Ess. Gespr. 2001, S. 6.
[1064] *van Lier*/*Morano*/*Dumont*, in Konrad-Adenauer-Stiftung, "Die Deutschen sterben aus! Vive la France!" Familienpolitik im Vergleich, 2013, 2. Absatz.
[1065] Damals „Familienlastenausgleich“, mehr dazu bei *Lieber*, DStZ 1997, S. 207 ff.; *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, S. 199.
[1066] Kritisiert wird, dass es „keine echte Familienpolitik in Deutschland gebe“, so *van Lier*/*Morano*/*Dumont*, in Konrad-Adenauer-Stiftung, "Die Deutschen sterben aus! Vive la France!" Familienpolitik im Vergleich, 2013, 2. Absatz.
[1067] *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, S. 62.
[1068] *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, S. 199; *Ehmann*, Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich, S. 16.

(Abschnitt I) und der Elfenbeinküste (Abschnitt II) auseinander. Darauf folgt ein Ausblick mit Schlussbemerkungen (Abschnitt III).

Abschnitt I: Der Kinderschutz im Einkommensteuergesetz Deutschlands

Der Unterhalt von Kindern führt zu einer hohen Belastung der Steuerpflichtigen. Um diese steuerrechtlich zu berücksichtigen, werden verschiedene Mittel angewendet. Bevor die Haupt- (B) und sekundären Mittel (C) analysiert werden, werden zuerst die Voraussetzungen, die die Kinder der Steuerpflichtigen erfüllen müssen, erläutert (A).

A- Die Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Kindes

Heutzutage bleiben Ehen in Deutschland oft bewusst kinderlos.[1069] Um die Steuerpflichtigen, die Kinder haben, zu entlasten, sind einige Regelungen geschaffen geworden, wie z. B. das Kindergeld und die Kinderfreibeträge. Diese Berücksichtigung des Kindes (§ 32 Abs. 1 bis 4 EStG) setzt eine Haushaltszugehörigkeit des Kindes voraus[1070] und hängt sowohl vom Verwandtschaftsgrad des Kindes mit dem Steuerpflichtigen (I) als auch vom Alter des Kindes ab (II).

I. Der Verwandtschaftsgrad

Der Kindesbegriff ist in § 32 Abs. 1 bis 4 EStG definiert. Wer Anspruch auf Kindergeld oder Kinderfreibeträge hat, hängt vom Verwandtschaftsgrad ab. Um berücksichtigt zu werden, muss das Kind eine Verwandtschaft ersten Grades mit dem Steuerpflichtigen haben, d. h. es muss das leibliche, adoptierte oder Pflegekind des Steuerpflichtigen i. S. d. § 32 Abs. 1 Nr. 2 EStG sein.[1071] Nach der Rechtsprechung des BFH ist hier eine zusätzliche Voraussetzung zu beachten: Es muss eine „typische Unterhaltssituation“[1072] zwischen dem Kind und dem Steuerpflichtigen bestehen. Diese Unterhaltsituation entfällt nicht, wenn das Kind verheiratet ist oder wenn der Partner des Kindes ein hohes Einkommen hat. Diese Unterhaltssituation besteht weiterhin, wenn die eigenen Einkünfte des Kindes nicht ausreichend sind, um seinen Lebensunterhalt zu

---

[1069] *Oepen*, IFSt-Schrift 1999, S. 14.
[1070] Wenn das Kind dauerhaft in der Wohnung des Steuerpflichtigen lebt oder es mit dessen Einwilligung auswärts untergebracht ist, z. B. in einem Internat, vgl. *Birle*, in Beck’sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Rn. 11.
[1071] Vgl. das Pflegekind, das Pflegeverhältnis, die familienähnlichen Erziehungs- und Betreuungsformen in der Pflegefamilie bei *Balloff*, NZFam 2014, S. 769 ff.
[1072] BFH vom 17.10.2013 - III R 22/13, DStR 2014, S. 189. Vgl. BFH vom 19.04.2007 - III R 65/06, BB 2007, S. 1716.

bestreiten, oder wenn diese Einkünfte des Kindes nicht 8.004 EUR überscheiten. Fraglich ist jedoch bis wann ein Kind im deutschen EStG zu berücksichtigen ist (II).[1073]

II. Das Alter des Kindes nach § 32 Abs. 4 EStG

Prinzipiell wird nach § 32 Abs. 3 EStG das Kind bis zum Ende des 18. Lebensjahres berücksichtigt. Dies kann im Fall der Arbeitslosigkeit des Kindes (gem. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG) bis zum 21. Lebensjahr bzw. bis zum 25. Lebensjahr verlängert werden, wenn das Kind in Berufsausbildung oder in Übergangszeit ist[1074], ein freiwilliges soziales Jahr absolviert oder keinen Ausbildungsplatz bekommen hat.

Ein Kind kann im Fall einer Behinderung *ad vitam* ohne Altersbeschränkung berücksichtigt werden, sofern das Kind nicht selbst für seinen Unterhalt sorgen kann (§ 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG). Das Kind ist im Gegensatz dazu nicht mehr zu berücksichtigen, wenn eigene Einkünfte nach § 2 Abs. 1 EStG oder Bezüge (z. B. Stipendien, BAföG) von insgesamt mehr als 7.680 € im Jahr vorliegen.[1075] Eine geringfügige Beschäftigung, ein sog. Minijob mit einem maximalen monatlichem Einkommen von 450 € und einer wöchentlichen Arbeitszeit unterzwanzig Stunden, ist gestattet.[1076] Die Berücksichtigung des Kindes kann durch den Familienleistungsausgleich[1077] in Hauptmittel, wie den Kinderfreibetrag und das Kindergeld (B), und in sekundäre Mittel unterteilt werden.

B- Die Hauptmittel zur Berücksichtigung der Kinder: Kinderfreibetrag und Kindergeld

Kinder verursachen zwangsläufig Unterhaltsaufwendungen für den Steuerpflichtigen. Diese Kosten sind unvermeidlich für die Eltern und mindern deren steuerliche Leistungsfähigkeit.[1078] Deswegen erfolgen viele Verbesserungsvorschläge im deutschen EStG unter Berücksichtigung der jeweiligen verfassungsrechtlichen Vorgaben, um die Kinder und ihre Eltern besser zu unterstützen.

[1073] Vgl. BFH, vom 17.10.2013, - III R 22/13, DStR 2014, S. 188; *Linderer*, in Heiß/Born, Unterhaltsrecht, 44. Kapitel, Rn. 29.
[1074] Die Übergangszeit kann höchstens vier Monate dauert und liegt zwischen zwei Ausbildungsabschnitten (§ 32 Abs. 4 S. 2b EStG).
[1075] Vgl. § 32 Abs. 4 EStG.
[1076] *Borrosch*, Ratgeber zur Steuererklärung 2016/2017: Mit den besten Steuertipps, S. 436.
[1077] *Renner*, Familienlasten- oder Familienleistungsausgleich?, S. 77.
[1078] *Birk*, in Vogel/Kirchhof (Hrsg.), Steuern im Verfassungsstaat. Symposion zu Ehren von Klaus Vogel, S. 68; *Funk*, Rechtsvergleich der Familienbesteuerung in Spanien und Deutschland, S. 97; *Rosenchon*, Familienförderung in Deutschland: eine Bestandsaufnahme, S. 6–7.

Die Diskussion um die angemessene Berücksichtigung von Kindern beim Progressionsverlauf des Steuersatzes wird in Deutschland seit mehr als 30 Jahren geführt.[1079] Laut § 31 EStG werden die steuerlichen Freistellungen des Einkommens in Höhe des Existenzminimums eines Kindes und die Betreuung, Erziehung oder Ausbildung durch die Freibeträge des § 32 Abs. 6 EStG sowie durch das Kindergeld (§§ 62 ff. EStG) berücksichtigt.

Je nach den Einkünften des Steuerpflichtigen werden entweder die Kinderfreibeiträge oder das Kindergeld, durch das sog. duale System[1080] angewendet. Hierfür wird eine automatische Prüfung nach § 36 Abs. 2 EStG des Finanzamts zugunsten des Steuerpflichtigen durchgeführt, die sog. Günstigerprüfung.[1081] Diese Optionsmodelle wurden im Jahr 1996 eingeführt.[1082] Steuerrechtlich werden demzufolge im Rahmen des Familienleistungsausgleichs (§ 31 EStG)[1083] die entstandenen Aufwendungen durch den Kinderleistungsausgleich[1084] mit der Gewährung des Kindergeldes (I) und der Kinderfreibeträge (II) berücksichtigt.[1085]

I. Die Gewährung von Kindergeld

Das Kindergeld ist eine Steuervergütung[1086] unabhängig vom Familienstand[1087], die gem. den §§ 62–78 ff. EStG i. V. m. § 31 EStG ausgezahlt wird. Diese Maßnahme ist abhängig von der Steuerprogression und wird ohne Einkommensprüfung gewährt[1088], da die Auszahlung des Kindergeldes die Familienförderung bezweckt.[1089] Für das erste und das zweite Kind erhielten die unterhaltspflichtigen Steuerzahler bis Juni 2019 gem. § 31 Satz 3 EStG i. V. m. § 66 EStG eine monatliche Geldzahlung von 194 €, für das dritte Kind bezahlte der Staat 200 € und für jedes weitere Kind jeweils 225 € monatlich.[1090] Zum 01.07.2019 wurde das Kindergeld um 10 € erhöht, sodass die monatlichen Zahlungen auf 204 €, respektive 210 € für das dritte und 235 €

[1079] *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, S. 738.
[1080] Vgl. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 92.
[1081] Vgl. *Jahn*, Kindergeld: Steuerliches Kindergeld mit Praxishinweisen zur Anlage Kind, S. 16 f.; *Dittmann*/*Haderer*/*Happe*, Einkommensteuererklärung 2014/2015, S. 257; *Meichsner*/*Arndt*, Familienrecht für Steuerberater, S. 62.
[1082] *Funk*, Rechtsvergleich der Familienbesteuerung in Spanien und Deutschland, S. 97.
[1083] *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, S. 199 f.; *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, S. 122 f.; vgl. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 743.
[1084] Durch das Kindergeld oder den Kinderfreibetrag (§ 63 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 32 EStG).
[1085] *Eisgruber*/*Schallmoser*, Einkommensteuerrecht, S. 43.
[1086] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 746 m. w. N.; *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, S. 122 sowie S. 158.
[1087] *Oepen*, IFSt-Schrift 1999, S. 6.
[1088] *Vollmer*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings, S. 51.
[1089] Ibid.
[1090] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 746.

ab dem vierten Kind angehoben wurden. Das Kindergeld ist in erster Linie für die deutschen Staatsangehörigen mit ständigem Wohnsitz im Inland bestimmt. Auch Ausländer aus der EU oder den EWR-Staaten haben unter bestimmten Voraussetzungen einen Anspruch auf diese Leistung.[1091] Wenn das Kindergeld für den Steuerpflichtiger nicht günstiger ist als die Anwendung der Kinderfreibeträge, wählt das Finanzamt die Kinderfreibeträge (II).

II. Die Gewährung der Kinderfreibeträge

Die Gewährung des Kinderfreibetrags erfolgt, wenn der Abzug von Freibeträgen für die Eltern günstiger ist als die Auszahlung des Kindergeldes.[1092] Dies ist meistens bei Eltern mit einem höheren Einkommen der Fall.[1093] Dadurch wird das Existenzminimum des Kindes gewährleistet und eine verfassungswidrige Steuerbelastung vermieden.[1094] Gemäß § 32 Abs. 6 EStG wird ein Steuerabzug i. H. v. 2.490 € für das Kalenderjahr 2019 gewährt. Bei Ehegatten, die nach den §§ 26, 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, verdoppeln sich die Kinderfreibeträge auf 4.980 €, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht.[1095] Dieser Abzug des Kinderfreibetrags ist aufgrund des progressiven Steuertarifs unstreitig[1096] und wird sogar verfassungsrechtlich befürwortet.[1097]

Der Kinderfreibetrag wird ab der Geburt gewährt und endet wie der Kindergeldanspruch i. d. R. mit Ablauf des 18. Lebensjahrs. In Ausnahmefällen können sie bis zum 25. Lebensjahr oder sogar *ad vitam* geltend gemacht werden.[1098] Außer dem Kinderfreibetrag und dem Kindergeld stehen dem Steuerpflichtigen im deutschen EStG sekundäre Mittel zur Berücksichtigung der Kinder zu (C).

[1091] Mehr dazu bei *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 749; *Gutmann*, Ausländische Arbeitnehmer, S. 232.
[1092] Es geht hier um die Günstigerprüfung gem. § 31 EStG. Vgl. *Eifler*, Einführung in die Einkommensteuer: Grundlagen für Bilanzbuchhalter, S. 138; *Modrzejewski*, Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht: Eine Neuausrichtung des subjektiven Nettoprinzips, S. 155.
[1093] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1104 f.
[1094] Zu den Kinderfreibeträgen und der Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten siehe *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 746, Rn. 754; *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 55 ff.
[1095] *Schmidt*, ZRP 2017, S. 134; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 48 m. w. N.; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 500; *Dagmar*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 93.
[1096] Einige Kritiker argumentieren, dass Kinderfreibeträge abgeschafft werden sollen, da sich die Ehegatten freiwillig für Kinder entschieden haben und deshalb selbst die resultierenden Unterhaltskosten übernehmen sollen. Außerdem führen Kinderfreibeträge zu einer finanziellen Bevorzugung Besserverdienender. Kritiker plädieren daher für eine Kindergrundsicherung anstelle der Kinderfreibeträge. Vgl. dazu *Kuhlmann*, Die öffentliche Begründung politischen Handelns, S. 358; *Kuller*, Familienpolitik im föderativen Sozialstaat, S. 159.
[1097] BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/8, BVerfGE 82, 60 (87).
[1098] Vgl. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 93; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1107.

C- Die sekundären Mittel zur Berücksichtigung der Kinder

Durch den Familienleistungsausgleich (§§ 31 ff. EStG) können Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a EStG abgesetzt werden. Das stellt eine „steuerliche Verschonung des Existenzminimums“[1099] der Familie und des Kindes dar.[1100]

Die sekundären Mittel für die steuerliche Berücksichtigung der Kinder werden zusätzlich zum Kindergeld bzw. zum Kinderfreibetrag gewährt, wenn die steuerliche Freistellung des Existenzminimums des Kindes nicht bereits gedeckt ist.[1101] Diese sekundären Mittel stellen eine besondere Förderung der Ehe und Familie dar, vor allem im Fall der sog. Hausfrauenehe.[1102] Im nächsten Abschnitt werden zunächst die Freibeträge für die Betreuung, die Erziehung und den Ausbildungsbedarf dargestellt (I). Sodann werden die Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG analysiert (II).

I. Der Freibetrag für die Betreuung, die Erziehung und den Ausbildungsbedarf

Der Steuerpflichtige hat gegenüber Verwandten, u. a. den eigenen Kindern und Eltern sowie Lebenspartnern[1103], eine Betreuungs- und Unterhaltspflicht nach §§ 1601 bis 1615 BGB zu erfüllen. Um das Leistungsfähigkeitsprinzip zu berücksichtigen, darf der Steuerpflichtige gem. § 32 Abs. 6 EStG einen Freibetrag von 1.320 € (Elternpaar 2.640 €) für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf des Kindes von der Bemessungsgrundlage abziehen.[1104] Dieser Freibetrag wird unabhängig von tatsächlich entstandenen Aufwendungen berücksichtigt.[1105] Nicht verheiratete oder dauernd getrennt lebende Eltern können diesen Freibetrag dann beanspruchen, wenn das Kind minderjährig ist und in ihrer Wohnung gemeldet ist.

Wenn ein Kind die Altersgrenze überschritten hat, in der Freibeträge gewährt werden[1106], können Eltern unter besonderen Voraussetzungen[1107] trotzdem die Unterhalts- oder

---

[1099] *Vollmer*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings, S. 47.
[1100] Das Kinderexistenzminimum gem. § 32 Abs. 6 EStG ist auf 7.620 € (4.980 € für das sächliche Existenzminimum und 2.640 € als Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf) pro Elternpaar festgelegt und wird für jedes zu berücksichtigende Kind des Steuerpflichtigen gewährleistet. Vgl. § 32 Abs. 6 EStG; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1107; *Hey*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 8, Rn. 93; *Rosenchon*, Familienförderung in Deutschland: eine Bestandsaufnahme, S. 6 f.
[1101] *Birle*, in Beck’sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Rn. 12.
[1102] *Kanzler*, Rez. *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, FR 2001, S. 808.
[1103] Vgl. § 2 LPartG. Mehr dazu bei *Vollmer*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings, S. 47.
[1104] *PwC Frankfurt*, Steueränderungen 2019: Umfassende Analyse der steuerlichen Änderungen 2018/2019, S. 26; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1061.
[1105] *Birle*, in Beck’sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Rn. 12.
[1106] *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1107.
[1107] Z. B. bei Behinderung des Kindes. Vgl. Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, § 5, Rn. 1117.

Berufsausbildungsaufwendungen, die sie an ein gesetzlich unterhaltsberechtigtes Kind leisten[1108], jährlich bis zu einer Höhe von 9.168 € als außergewöhnliche Belastungen geltend machen. Gemäß § 33a Abs. 1 S. 5 EStG wird der Höchstbetrag von 9.168 € mit den eigenen Einkünften oder Bezügen des Kindes verrechnet, wenn diese 624 € überschreiten.[1109] Dieser begrenzte, aber außerordentlich nützliche Freibetrag für die Betreuung, die Erziehung und den Ausbildungsbedarf des Kindes kann auch von einer Absetzung der Kinderbetreuungskosten begleitet werden (II).

II. Die Kinderbetreuungskosten als abzugsfähige Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten ist im Rahmen der Sonderausgaben in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG geregelt. Voraussetzt, das Kind gehört zum Haushalt des Steuerpflichtigen und hat das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet. Ausgenommen sind behinderte Kinder, deren Betreuungskosten lebenslang als Sonderausgaben geltend gemacht werden können.[1110] Für dieses unterhaltsberechtigte Kind erhält der Steuerpflichtige einen Kinderfreibetrag oder Kindergeld. Abzugsfähig sind zwei Drittel der Aufwendungen, begrenzt auf 4.000 € (§ 10 Abs. 5 EStG) je Kind im Kalenderjahr bei Nachweis der entstanden Kosten.[1111]

Um von der Steuer absetzbar zu sein, muss die Dienstleistung für die „persönliche Fürsorge des Kindes im Vordergrund stehen“[1112]. Das Bundesministerium für Finanzen schließt aber die „Aufwendungen für Unterricht und die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie sportliche und andere Freizeitbeschäftigungen“[1113] von der Berücksichtigung aus. Im Fall einer Kinderbetreuung mittels Au-Pair-Mädchen, das sowohl die Betreuung als auch die Haushaltsarbeiten übernimmt, werden nur Kosten für die Kinderbetreuung als abzugsfähig anerkannt. Bei einer fehlenden Zuordnung werden 50 % der Gesamtaufwendungen als Kinderbetreuungskosten festgelegt.[1114]

[1108] Vgl. § 1601 BGB.
[1109] Vgl. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1114; *Loschelder*, in Schmidt, EStG § 33a, Rn. 11.
[1110] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1116.
[1111] *Birle*, in Beck’sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Rn. 18; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1116.
[1112] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1117. Unerheblich ist, ob die Aufwendungen zur Kinderbetreuung beruflich oder privat veranlasst wurden, so *Spangenberg*, Das Ehegattensplitting: Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht, S. 39.
[1113] *Birle*, in Beck’sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Rn. 18.
[1114] Vgl. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1118 m. w. N.

Abschnitt II: Der Kinderschutz im Einkommensteuergesetz der Elfenbeinküste

Der juristische Begriff des „Kindes“ wird von Gesetz zu Gesetz unterschiedlich definiert.[1115] Im Allgemeinen bezieht sich der Begriff auf den Menschen zwischen der Geburt und dem Erreichen des Erwachsenenalters.[1116] Für das internationale Übereinkommen über die Rechte des Kindes von 1989 ist ein Kind jeder Mensch, der das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, soweit die Volljährigkeit nach nationalem Recht nicht früher eintritt.[1117]

Der ivorische Staat hat eine spezielle Fürsorgepflicht angesichts der Stellung des Kindes in der ivorischen Kultur, denn das Kind wird als wichtigster Teil der Gesellschaft und als Zukunft der Nation gesehen.[1118] Das Steuerrecht gewinnt in der Elfenbeinküste an Bedeutung, besonders wegen der angestrebten Ziele der Vereinfachung, Modernisierung und Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts[1119] auf Ebene der Mitgliedstaaten der ECOWAS.[1120]

Betrachtet man die Stellung der Kinder in der ivorischen Einkommensteuer fällt das Fehlen von direkten steuerrechtlichen Maßnahmen, außer der Berücksichtigung im *quotient familial*, auf (A). Sowohl das ivorische Kindergeld als auch die restlichen kinderbezogenen Familienleistungen werden hingegen im ivorischen Recht aufgeführt (B).

A- Die Abwesenheit von direkten steuerrechtlichen Maßnahmen abgesehen vom quotient familial

Dem Gemeinwohl zu dienen und Sorge für seine Familie zu tragen ist eine Pflicht, die in der afrikanischen Tradition in erster Linie auf den Einzelnen übertragen wird.[1121] Dazu soll der Einzelne Verantwortung für die Gesundheit[1122] der „großen Familie“ übernehmen.[1123] Dies beinhaltet auch, sich um die Kinder der Großfamilie zu kümmern.

[1115] Der Begriff Kind stammt von dem lateinischen Ausdruck *infans* ab, und bedeutet „der, der nicht spricht“. Auf frz. *enfant*. Vgl. *Cornu*, Vocabulaire juridique, S. 356.
[1116] Vgl. *Trzewik*, Kind werden ist nicht schwer, Kindsein dagegen sehr, S. 4.
[1117] Vgl. Art. 1 des Internationalen Übereinkommens über die Rechte des Kindes von 1989 (auch UN-Kinderrechtskonvention genannt).
[1118] *M'Baye*, Les droits de l'homme en Afrique, S. 182.
[1119] *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l'impôt, 2009, S. 79.
[1120] Vgl. *Sieper*, Investieren in Afrika: Profitieren auch Sie vom Reichtum, S. 105.
[1121] Vgl. die juristische Erkennung in Art. 18 AfrC, Art. 27 und Art. 29 AfrC.
[1122] Gem. Art. 27 AfrC hat jeder Einzelne die Pflicht, für die Familie zu sorgen und die körperliche Gesundheit mit einer entsprechenden medizinischen Versorgung zu gewährleisten. Siehe dazu *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 92.
[1123] Vgl. *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 92.

Da Kinder eine finanzielle Belastung für die Eltern darstellen, hat der ivorische Gesetzgeber diese im Einkommensteuerrecht zu berücksichtigen. Sofern sie in die altersmäßigen Begrenzungen fallen, finden die Kinder (I) eine Berücksichtigung im *quotient familial* (II).

I. Die altersmäßige Begrenzung für die Berücksichtigung des Kindes im ivorischen Einkommensteuerrecht

Die altersmäßige Begrenzung der Berücksichtigung der Kinder im ivorischen Einkommensteuerrecht ist im Art. 238 CGI geregelt.[1124] Dieser Artikel bezieht sich auf minderjährige Kinder und auf Erwachsene, die nicht entscheidungs- und rechtsfähig sind, sowie auf Studenten, die mit einem Steuerpflichtigen zusammenleben. Die genannten Begriffe (Kinder, Erwachsene, die nicht entscheidungsfähig und rechtsfähig sind, Studenten) werden zur besseren Verständlichkeit näher erläutert. Zivilrechtlich sind Kinder im ivorischen Recht in Art. 1 des Gesetzes Nr. 70-483[1125] vom 03.08.1970 definiert.[1126] Demnach gehören zum Kinderbegriff alle minderjährigen Personen bis zu einem Alter von 21 Jahren.[1127]

Der Begriff „Erwachsene, die nicht entscheidungsfähig und rechtsfähig sind“[1128] bezieht sich auf die Menschen, die durch einen Gerichtsentscheid für juristisch urteilsunfähig erklärt wurden. Solch ein Urteil wird im Fall von Erwachsenen gesprochen, die unter Demenz leiden oder sich in einem gewöhnlichen Zustand von Schwachsinn, Verrücktsein oder Wahnsinn befinden, sowie bei Bewusstseinsstörungen aufgrund von Drogenkonsum.[1129]

Bei den „Studenten, die mit einem Steuerpflichtigen zusammenleben“[1130] handelt es sich gem. Art. 238 i. V. m. Art. 250 CGI um Personen, die unter 27 Jahre alt sind, ihre Ausbildung

---

[1124] Art. 238 CGI 2018 *in fine* aus dem frz. *le contribuable peut réclamer des impositions distinctes pour ses enfants mineurs, majeurs incapables, étudiants, lorsqu'ils tirent un revenu de leur propre travail ou d'une fortune indépendante*.

[1125] Gesetz über die minderjährigen Kinder aus dem frz. *Loi Nr. 70-483 DU 03.08.1970 sur la minorité*.

[1126] Aus dem frz. *Le mineur est l'individu de l'un ou l'autre sexe, qui n'a pas encore atteint l'âge de vingt et un (21) ans accomplis*.

[1127] Die politische Volljährigkeit nach Art. 3 des Gesetzes Nr. 2000-514 vom 01.08.2000 über das Wahlgesetz und die Strafmündigkeit nach Art. 756 der ivorischen Strafprozessordnung gilt ab der Vollendung des 18. Lebensjahrs, während die zivilrechtliche Volljährigkeit erst bei Vollendung des 21. Lebensjahres eintritt. Vgl. Art. 488 des ivorischen Zivilgesetzbuchs und Art. 49 des Gesetzes Nr. 99-477 vom 02.08.1999 über die Sozialhilfe, Gesetz Nr. 64-375/1964. Aus dem frz. *Code civil ivoirien* (Loi Nr. 64-375/1964).

[1128] Aus dem frz. *les majeurs incapables*.

[1129] Mehr dazu siehe in Art. 489 i. V. m. Art. 493 des ivorisches Zivilgesetzbuch (Gesetz Nr. 64-375/1964). Aus dem frz. *Art. 493 Code civil ivoirien: les faits d'imbécilité, de démence ou de fureur, seront articulés par écrit. Ceux qui poursuivront l'interdiction présenteront les témoins et les pièces. Art. 489 Code civil ivoirien : Le majeur qui est dans un état habituel d'imbécilité, de démence ou de fureur, doit être interdit, même lorsque cet état présente des intervalles lucides.*

[1130] Aus dem frz. *Le chef de famille est imposable tant en raison de ses revenus personnels que ceux de sa femme et de ses enfants mineurs, majeurs incapables, étudiants habitant avec lui*.

fortführen und dies nachweisen können. Somit können Kinder bis zur Vollendung des 27. Lebensjahres im ivorischen Steuerrecht mitgerechnet werden.

Im deutschen EStG werden hingegen Kinder bis zum Alter von 25 Jahren oder bis zum 27. Lebensjahr bei Ausbildung oder sogar ohne Altersbeschränkung berücksichtigt, wenn volljährige Kinder eine Behinderung haben. Im ivorischen Einkommensteuerrecht erfolgt die Berücksichtigung der Kinder ausschließlich im *quotient familial* (II).

II. Die Berücksichtigung der Kinder im quotient familial

Kinder werden im ivorischen Recht nur bei der Anwendung des *quotient familial* berücksichtigt. Dieser stellt eine steuerrechtliche Maßnahme im engeren Sinne dar, um die Leistungsfähigkeit der Familie zu gewährleisten. Für ein Kind bekommt der Steuerzahler einen Divisorenanteil (*une part*).[1131] Danach wird dem Steuerpflichtigen gem. Art. 248 CGI für jedes weitere Kind ein Betrag von 0,5 als weiterer Divisorenanteil zugeschrieben. Eine Ausnahme stellen behinderte Erwachsene oder Kinder dar, die als ganzer Divisorenanteil geltend gemacht werden können. Dies hat zum Ziel, die Mehrbelastung für Familien im Fall von behinderten Kindern zu minimieren bzw. auszugleichen. Neben dem steuerrechtlichen *quotient familial* gibt es in der Elfenbeinküste die sozialrechtliche Maßnahme des ivorischen Kindergeldes (B).

B- Das ivorische Kindergeld und die weiteren kinderbezogenen Familienleistungen

In der Elfenbeinküste ist die Familie nicht nur eine Wirtschafts-, Lebens- und Erziehungsgemeinschaft, sondern auch eine Überlebensgemeinschaft. Diese leistet für die Wiederherstellung der sozialen Gerechtigkeit einen immensen Beitrag, indem sie bei der Elternschaft, bei der Versorgung der Großfamilie und Kinderbetreuung hilft sowie die Unterhalts- und Pflegekosten mitträgt.

Um diese Tatsachen zu berücksichtigen, wurden sozialrechtliche Maßnahmen wie das ivorische Kindergeld und andere kinderbezogene Familienleistungen bereitgestellt. Diese sind nicht wie in Deutschland an das Steuerrecht gekoppelt, sondern gehören zu einem rein sozialrechtlichen Bereich des ivorischen Rechtssystems. Hierzu werden zunächst grundsätzliche Ausführungen über das ivorische Kindergeld (*allocations familiales*) gemacht (I). Danach werden die weiteren kinderbezogenen Familienleistungen dargestellt (II).

[1131] Vgl. Art. 248 ff. CGI.

I. Das ivorische Kindergeld: allocations familiales

Die Gesellschaft ist auf die Familie, wegen ihrer Leistungen bei der Versorgung der Kinder, angewiesen.[1132] Aufgrund der wichtigen gesellschaftlichen Funktionen der Familie hat die Elfenbeinküste ein ivorisches Kindergeld eingeführt. Es ist in Art. 42 des Gesetzes Nr. 99-477 vom 02.08.1999 über die Sozialfürsorge geregelt und gilt für alle Arbeitnehmer[1133] außer für die Angestellten der öffentlich-rechtlichen Körperschaften.[1134]

Gemäß Art. 2 des Sozialfürsorgegesetzes ist jeder Arbeitgeber gesetzlich verpflichtet, die Arbeitnehmer in der Sozialkasse anzumelden und die Sozialbeiträge zu zahlen. Der Arbeitgeber muss nach Art. 26 Sozialfürsorgegesetz der Sozialkasse, *Caisse Nationale de Protection Sociale (CNPS)*, alle Informationen zur Identifikation seiner Mitarbeiter angeben[1135], um für sie eine eindeutige und dauerhafte Sozialversicherungsnummer zu erhalten. Der Arbeitnehmer muss die Unterlagen über den Familienstand von jedem Familienmitglied (Vater, Mutter, Ehepartner und Kinder) ausfüllen lassen. Der Anspruch auf das ivorische Kindergeld (*allocations familiales*) besteht nur für die Kinder leistungsberechtigter Arbeitnehmer[1136] und wird nach Art. 49 Sozialfürsorgegesetz für eheliche, uneheliche und Adoptivkinder gewährt. Das Kindergeld beträgt monatlich 5.000 FCFA pro Kind.[1137]

Der Anspruch gilt i. d. R. nur bis zu einem Alter von 14 Jahren; falls das Kind jedoch gerade eine Ausbildung absolviert, verschiebt sich die Altersgrenze bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres.[1138] Wenn das Kind studiert oder eine schwerwiegende Behinderung des Kindes vorliegt, wird das Kindergeld auch bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres gewährt. An dieser Stelle muss allerdings betont werden, dass dieser Betrag höchstens für drei Kinder gem. Art. 43 Sozialfürsorgegesetz gewährt wird.[1139] Der Betrag für die unterhaltsberechtigten Kinder wird

---

[1132] *Fischerauer*, Familienpolitik in Österreich, Frankreich und Schweden, S. 3.
[1133] Aus dem frz. *Code de prévoyance sociale*.
[1134] Vgl. Art. 40 des ivorischen Sozialfürsorgegesetzes. Aus dem frz. *Ne sont pas visés par le présent titre les travailleurs et leurs conjoints, même salariés, bénéficiaires d'un régime particulier d'allocations familiales payées par le budget d'une collectivité publique ou le budget de l'Etat*.
[1135] Die Erklärung muss am ersten Tag der Einstellung bei der CNPS angemeldet werden. Vgl. Art. 2 Sozialfürsorgegesetz.
[1136] Gem. Art. 49 Sozialfürsorgegesetz i. V. m. Art. 1 *Code civil ivoirien, Livre I, Des Personnes.*
[1137] Umgerechnet 7,62 € pro Monat. An europäischen Maßstäben gemessen erscheint der Betrag gering, aber in einem Land, in dem die Mehrheit der Bevölkerung weniger als 1 US-$ pro Tag zum Leben zur Verfügung hat, handelt es sich dabei um eine erhebliche Summe. Die *allocation familiale* kann auch vierteljährlich nach Wunsch der leistungsberechtigten Arbeitnehmer bezahlt werden. Vgl. *Garané*, Le cadre juridique international du bassin de la Volta, S. 52; *Programme Alimentaire Mondial*, La Faim et le Rôle des Marchés, S. 43.
[1138] Vgl. Art. 49 Sozialfürsorgegesetz.
[1139] Als Beweis gilt die Studienbescheinigung oder der Lehrvertrag des Auszubildenden.

an deren Eltern gezahlt und einkommensunabhängig bereitgestellt, genauso wie die weiteren kinderbezogenen Leistungen (II).

II. Die weiteren kinderbezogenen Familienleistungen

Die familiären Lasten werden im ivorischen System zusätzlich durch die Bereitstellung kinderbedingter Leistungen berücksichtigt. Diese weiteren kinderbezogenen Familienleistungen können in drei Gruppen untergliedert und dargestellt werden. Zuerst werden die vorgeburtliche Zulage (*allocations prénatales*) (1) und die Mutterschaftsbeiträge (*allocations de maternité*) (2) beleuchtet. Im Anschluss daran wird die Beihilfe für den Haushalt der Arbeitnehmer (*allocations au foyer du travailleur*) analysiert (3).

1) Die vorgeburtlichen Zulagen: allocations prénatales

Die vorgeburtlichen Zulagen werden für jede Arbeitnehmerin und für Ehefrauen, deren Ehemänner als Arbeitnehmer in einer Sozialkasse angemeldet sind gem. Art. 44 Sozialfürsorgegesetz gezahlt. Der Anspruch zur Beihilfe beginnt mit der ärztlichen Bestätigung der Schwangerschaft nach Art. 45 Sozialfürsorgegesetz (*Code de prévoyance sociale*). Um die vorgeburtlichen Zulagen zu erhalten, müssen drei ärztliche Untersuchungen nachgewiesen werden: Nach dem dritten Schwangerschaftsmonat erfolgt die erste Zahlung i. H. v. 3.000 FCFA, die zweite i. H. v. 4.500 FCFA nach dem sechsten Schwangerschaftsmonat und die dritte i. H. v. 6.000 FCFA ab dem siebten Schwangerschaftsmonat. Diese Methode der zeitlich gestaffelten Auszahlung der *allocations prénatales* wird auch bei *der allocations de maternité* angewendet (2).

2) Die Mutterschaftsbeiträge: allocations de maternité

Die Mutterschaftsbeiträge (*allocations de maternité*) werden für jede Arbeitnehmerin und für Ehefrauen solcher Arbeitnehmer, die in einer Sozialkasse angemeldet sind, gewährt, wenn diese ein lebensfähiges Kind unter ärztlicher Aufsicht zur Welt gebracht haben und das Neugeborene danach im Standesregister angemeldet wird (Art. 42 Sozialfürsorgegesetz). Diese *allocations de maternité* werden einkommensunabhängig gewährt und nur an die Mutter oder den Vater ausgezahlt, die in einer Sozialkasse angemeldet sind. Die Anmeldung obliegt nach Art. 21 des ivorischen Sozialfürsorgegesetzes dem Arbeitgeber und muss am ersten Tag der Einstellung bei der CNPS erfolgen. Bei Nichteinhaltung dieser rechtlichen Verpflichtung zur Anmeldung

der Arbeitsnehmer in die CNPS droht dem Arbeitsnehmer eine Geldstrafe gem. Art. 29 des Sozialgesetzbuches.

Der Mutterschaftsbeitrag beträgt 18.000 FCFA pro Kind und wird wie folgt gezahlt: 9.000 FCFA bei der Geburt, 4.500 FCFA, wenn das Kind sechs Monate alt ist und 4.500 FCFA, wenn das Kind zwölf Monate alt ist. Zu kritisieren ist hier die bürokratische Anforderung, wonach der Empfänger insgesamt drei Arztbesuche nachweisen muss, um die Mutterschaftsbeiträge ausgezahlt zu bekommen.[1140] Hinzu kommt, dass die Anmeldepflicht nicht flächendeckend angewendet wird, sodass nicht alle Familien von diese Maßnahmen profitieren können. Besonders betroffen sind Arbeitnehmer, die im informellen Sektor[1141] tätig sind, d. h. nicht in formell geregelten wirtschaftlichen Sektoren registriert sind. Ein Lösungsansatz wäre eine aktive Anwendung der Kontrollpflicht nach Art. 25 des ivorischen Sozialfürsorgegesetzes. Die Bestimmung überträgt den Außenprüfern der CNPS die Befugnis, während der Öffnungszeiten ohne Vorankündigung jede ihr unterstehende Einrichtung frei zu betreten, um die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften zu überprüfen. Eine solche Überprüfung wird nicht für die *allocations au foyer du travailleur* angewendet (3).

3) Die Beihilfe für den Haushalt der Arbeitnehmer: allocations au foyer du travailleur

Die Beihilfe für den Haushalt der Arbeitnehmer (*allocations au foyer du travailleur*) wird gem. Art. 43 Sozialfürsorgegesetz anlässlich der Geburt der ersten drei Kinder[1142] der Arbeitnehmer bezahlt. Im Falle des Todes der ersten Ehefrau kann die Zulage auch für Kinder aus zweiter Ehe gewährt werden.[1143] Diese Beihilfe wird einmalig an die Mutter oder den Vater gezahlt. Der Betrag ist auf 18.000 FCFA festgelegt und pro lebensfähigem Kind fällig, aber auf drei Kinder beschränkt. Die üblichen Nachweise wie die Geburtsurkunde des Kindes bzw. ein Gerichtsurteil, falls diese nicht vorliegt, müssen eingereicht werden.[1144]

[1140] Sofern das neugeborene Kind von Geburt an alle zwei Monate bis zum zwölften Monat von einem Arzt oder einer Hebamme untersucht wird und entsprechende Nachweise vorgelegt werden können. Aus dem frz. *faire effectuer au nouveau-né des visites médicales tous les 2 mois à partir de sa naissance jusqu'au 12ème mois. Chaque visite doit être certifiée par le médecin ou la sage-femme.*

[1141] Mehr über den Begriff bei *Krumwiede*, Soziale Ungleichheit und Sozialstruktur in Lateinamerika, S. 77; *Chabou*, Der informelle Straßenhandel in Algier, S. 112.

[1142] Gezählt werden nur Kinder aus erster Ehe und diejenigen, die in das Melderegister des Standesamts eingetragen wurden. Besonders in ländlichen Regionen findet die Anmeldung der Neugeborenen verspätet oder gar nicht statt. Vgl. dazu *Unicef*, Progrès pour les Enfants: Réaliser les OMD avec équité, S. 44.

[1143] Aus dem frz. *Cependant, en cas de décès de la première épouse, déclarée à l'état civil, cette allocation peut être payée pour les enfants du second mariage (le nombre total d'enfants pouvant ouvrir droit à cette allocation, est fixé à trois)*. Vgl. *CNPS*, Allocations au foyer du travailleur, 2. Absatz.

[1144] Vgl. Art. 47 ivorisches Sozialfürsorgegesetz.

Die *allocations au foyer du travailleur* sind genauso wie die *allocations de maternité* einkommensunabhängig und werden nur an Arbeitnehmer gezahlt, die bei der Sozialkasse angemeldet sind. Kleine Handwerker und Landwirte, die in der gleichen wirtschaftlichen Situation wie Arbeitsnehmer sind, können diese Beihilfen ebenfalls ausgezahlt bekommen, wenn sie sich freiwillig gem. Art. 10 des ivorischen Sozialfürsorgegesetzes in der CNPS angemeldet haben und ihre Beiträge entsprechend zahlen. Es ist zu bedauern, dass keine allgemeine Anmeldepflicht für Unternehmer und Freiberufler besteht. Die von dieser Gruppe bezahlten Beiträge würden dem Sozialstaat in der Elfenbeinküste zugutekommen.

Abschnitt III: Schlussbemerkung zu den kinderbezogenen Leistungen in beiden Ländern

Die Ehe und die Familien tragen sowohl in Deutschland als auch in der Elfenbeinküste große Lasten. Dies zeigt sich besonders auf ökonomischer Ebene, da aufgrund von Geburt bzw. Kindererziehung einer Erwerbstätigkeit nur begrenzt nachgegangen werden kann. Hinzu kommt eine erhöhte Steuerlast in Bezug auf die zu zahlende Umsatzsteuer der Familie. Die Umsatzsteuer, auf frz. *taxe sur la valeur ajoutée,* wird in Deutschland auch Mehrwertsteuer genannt. An diesem Punkt ist zu bemerken, dass der Steuerdruck besonders im Fall der Umsatzsteuer angesichts der Größe der Familie in der Elfenbeinküste höher ist als in Deutschland. In der Tat stellt die Betreuung von Mitgliedern der Großfamilie meistens Sonderausgaben dar, die bei der Bemessung der Leistungsfähigkeit nicht berücksichtigt werden.

Betrachtet man die kinderbezogenen Leistungen im deutschen Einkommensteuerrecht, wird deutlich, dass die Schwerpunkte auf der Realisierung des Familienleistungsausgleichs[1145] und der Leistungsfähigkeit liegen. Die Hauptmittel bilden hierfür das Kindergeld und die Kinderfreibeträge. Hinzu kommen noch die Geltendmachung der Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben und der Freibetrag für den Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungsbedarf des Kindes, sodass die verschiedenen Bevölkerungsschichten steuerrechtlich berücksichtigt werden.[1146]

Im Gegensatz dazu steht das Streben nach einer Anerkennung der Leistungsfähigkeit der Familie in der Elfenbeinküste nicht im Vordergrund.[1147] Faktisch gibt es im ivorischen Einkommensteuerrecht (*Impôt général sur le revenu*) keine direkten kinderbezogenen Leistungen. Diese werden nur in den *quotient familial* einbezogen, der nur eine geringfügige finanzielle und steuerrechtliche Erleichterung zum Schutz der Ehe und Familie darstellt.[1148] Hinzu kommt, dass nur Familien, die ein steuerpflichtiges Einkommen haben, vom *quotient familial* profitieren können. Deswegen wurde z. B. im Jahr 2002 in Kamerun der *quotient familial* abgeschafft, da durch diesen nur reiche Familien, vor allem Beamte und Arbeitnehmer

---

[1145] Früher Familienlastenausgleich. Mehr dazu bei *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, S. 199 f.; *Renner*, Familienlasten- oder Familienleistungsausgleich?, S. 77; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1104–1107.

[1146] *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 90.

[1147] Im Vordergrund stehen eher die Maßnahmen, die zu mehr Steuereinnahmen führen sollen.

[1148] Vgl. das ivorische Kindergeld und die weiteren Beihilfen für die Eheleute und das neugeborene Kind.

im Privatsektor, begünstigt wurden.[1149] Das ivorische Kindergeld und die restlichen kinderbezogenen Familienleistungen sind für Arbeitnehmer im Privatsektor leider auf drei Kinder begrenzt, hingegen werden diese Leistungen für Beamte und Arbeitnehmer im öffentlichen Sektor für bis zu sechs Kinder gezahlt.[1150] Diese Ungleichbehandlung der Familien in der Elfenbeinküste ist zu kritisieren.

Im Gegensatz dazu ist in Deutschland ab dem dritten Kind sogar ein erhöhter Kindergeldbetrag vorgesehen. Des Weiteren ist hervorzuheben, dass in Deutschland das Kindergeld für jedes Kind gezahlt wird, während diese Leistung in der Elfenbeinküste auf drei Kinder begrenzt ist. Hier gehen die Förderung des Kinderunterhalts und das Konzept der steuerlichen Verschonung des Existenzminimums nicht zusammen. Deutschland ist hier zu loben[1151], während in der Elfenbeinküste Verbesserungsbedarf besteht.

Trotzdem bleiben in Deutschland noch viele kritische Punkte in der Behandlung der Ehe und Familie offen. Im Folgenden wird eine Stellungnahme mit Vorschlägen für eine gerechtere Berücksichtigung der Ehe und Familie im deutschen und ivorischen Einkommensteuerrecht formuliert (Kap. III).

[1149] *Tientcheu Hako*, Plaidoyer pour le maintien des charges relatives à la famille dans le cadre de l'impôt sur le revenu, Revue Juridis 2014, S. 73; *Ndzana Biloa*, La fiscalité, levier pour l'émergence des pays africains de la zone franc, S. 49.

[1150] Vgl. Art. 43 *Code de prévoyance sociale* und Art. 35 des Gesetzes Nr. 2002-04 vom 03.01.2002 über den Status des Personals der Gemeinden in der Elfenbeinküste. Als Nachweis kann der Schulabschluss oder bei einer Berufsausbildung der Lehrvertrag vorgelegt werden.

[1151] *Vollmer*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings, S. 47.

Kapitel III: Stellungnahme für einen gerechten und zeitgemäßen Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands und der Elfenbeinküste

Im Bereich des Einkommensteuerrechts lassen sich zwei Strategien zum Schutz der Ehe und Familie unterscheiden. Diese Strategien entsprechen den unterschiedlichen Familienleitbildern und politischen Zielen.[1152] Zum einen gibt es die Strategie, die auf dem traditionellen Familienmodell des männlichen Alleinverdieners basiert. In diesem Fall sind Geldleistungen wie Kindergeld sowie steuerliche Vergünstigungen zu gewähren, um die Mehrbelastung für Familien zu mindern.[1153]

Zum anderen gibt es die Strategie, welche sich auf das Leitbild der Doppelverdienerfamilie fokussiert. Hier werden die Kinder bei der Steuerfestsetzung der Familie mitgezählt und durch die Gewährung von steuerrechtlichen Vergünstigungen berücksichtigt.[1154] Durch diese familienpolitische Maßnahme wird versucht, die Familienbelastung so gering wie möglich zu halten, um ein merkliches Wachstum der Geburtenrate zu erreichen. Ein Beispiel dafür ist das französische Modell, welches familienpolitisch sehr effizient ist, sobald eine Familie mit mindestens drei Kindern besteuert wird.[1155] Diese Familien genießen eine geringere Steuerbelastung.[1156] Bei beiden Strategien werden zusätzlich die kinderbedingten Mehrausgaben von Familien zumindest teilweise durch sozialrechtliche Maßnahmen ausgeglichen[1157], um insbesondere zu verhindern, dass Familien mit Kindern in Armut geraten.

Das aktuelle deutsche Steuersystem wendet die Strategie an, die das traditionelle Familienmodell des männlichen Alleinverdieners fördert. Dieses ist in Bezug auf die Behandlung der Ehe und Familie veraltet und ungeeignet für die gegenwärtige Gesellschaft. Hinzu kommt, dass das traditionelle Familienmodell des männlichen Alleinverdieners mit der Anwendung des Ehegattensplittings kontraproduktiv für die Berufstätigkeit der Frauen ist.[1158.] Ein Familiensplitting, bei dem die Kinder in allen Familienkonstellationen bei der

---

[1152] *Kohl*, in Friedrich-Ebert-Stiftung (Hrsg.), Wirtschafts- und Sozialpolitik, gute Gesellschaft – soziale Demokratie, S. 12.
[1153] Ibid.
[1154] Ibid.
[1155] Vgl. *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, S. 83; *Luci-Greulich*, Frauen auf dem Arbeitsmarkt, S. 21. Vgl. *Remy*, NZA-Beilage 2014, S. 64.
[1156] Vgl *Luci-Greulich*, Frauen auf dem Arbeitsmarkt, S. 21; *Remy*, NZA-Beilage 2014, S. 64.
[1157] *Kohl*, in Friedrich-Ebert-Stiftung (Hrsg.), Wirtschafts- und Sozialpolitik, gute Gesellschaft – soziale Demokratie, S. 12.
[1158] Vgl. *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 723.

Steuerfestsetzung mitzählen, würde in Deutschland die Gerechtigkeit und das Leistungsfähigkeitsprinzip stärken.[1159] Dadurch würde eine bessere Umverteilung aufgrund Art. 20 Abs. 1 GG i. V. m. Art. 1 Abs. 1 GG innerhalb des Sozialstaates ermöglicht werden.

Das ivorische Steuersystem ist seinerseits auf die zweite Strategie ausgerichtet, wonach die Kinder durch den *quotient familial* bei der Steuerfestsetzung mitgerechnet werden. Diese Anwendung des *quotient familial* aus Frankreich, welches ursprünglich auf einen Anstieg der Geburtenrate zielte, ist angesichts der ständig hohen Geburtenrate in der Elfenbeinküste ungerechtfertigt. Besonders hervorzuheben ist hier, dass der *quotient familial* nach französischem Vorbild weder die Verhältnisse vor Ort noch die ivorische Tradition berücksichtigt, aber dennoch weitergeführt wird.

Im ivorischen EStG werden nicht alle Kinder im Steuerrecht berücksichtigt, sondern nur die Kinder der Beamten und die der eingetragenen Arbeitnehmer. Im Folgenden wird Stellung für einen gerechten und zeitgemäßen Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht bezogen, sowohl in Deutschland (Abschnitt I) als auch in der Elfenbeinküste (Abschnitt II).

[1159] Vgl. *Tipke*, StRO II, S. 865.

Abschnitt I: Stellungnahme im Fall der Bundesrepublik Deutschland

Die Frage nach einer zeitgemäßen und gerechten Besteuerung von Ehe und Familie ist seit Jahren immer wieder Gegenstand politischer Kontroversen in Deutschland.[1160] Im Jahr 1949, vier Jahre nach der Beseitigung der NS-Herrschaft, waren die Stellung und der Umgang mit der Ehe und Familie für die überwältigende Mehrheit der „Verfassungsväter" sowie für das Volk, umstritten.[1161] Man fragte sich, ob die besondere Stellung der Familie während der NS-Zeit gerechtfertigt war und inwieweit der Staat sich in Familienangelegenheiten einmischen darf. Heutzutage ähneln die Institutionen Ehe und Familie Einrichtungen, deren Lebenskraft geschwächt wurde.[1162]

Die Debatte um den bestmöglichen Umgang mit der Ehe und Familie entbrennt in Deutschland immer wieder im Vorfeld von Bundestagswahlen, bei denen dieser Thematik große Aufmerksamkeit zukommt; schließlich sind Familien eine wichtige Wählergruppe.[1163] Eine Stellungnahme für einen gerechten und zeitgemäßen Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands setzt eine Analyse der alternativen Modelle zum Ehegattensplitting voraus. Deutschland ist durch einen starken demografischen Wandel charakterisiert, verbunden mit einem fehlenden politischen Ziel in Bezug auf Ehe und Familie (A). Trotzdem sehen einige alternative Modelle zum Ehegattensplitting keinen Bedarf, die Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes zu berücksichtigen (B), wohingegen andere pragmatischer und zukunftsoffener eine Anwendung des Familiensplittings fordern (C).

A- Bewertung der derzeitigen Lage in Deutschland

Die politische Brisanz des Themas „Schutz von Ehe und Familie" ist angesichts der aktuellen demografischen Lage in Deutschland klar zu erkennen.[1164] Die Gesellschaft ist nicht auf das Vorhandensein von Kindern ausgerichtet, besonders weil das familiäre Leitbild Deutschlands sich derzeit im Wandel befindet.[1165] Dabei wird es immer schwieriger Beruf und Familie zu vereinbaren.[1166] Dazu kommt noch der Bedeutungsverlust der Ehe in der gegenwärtigen

---

[1160] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 433.
[1161] *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 217.
[1162] Ibid.
[1163] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 433.
[1164] *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Klein/Hofmann/Hopfauf/Henneke, GG Kommentar, Art. 6 GG, Rn. 38.
[1165] Vgl. *Lecheler*, DVBl. 1986, S. 908 ff.; *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 117; *Leisner-Egensperger*, FR 2010, S. 865.
[1166] *Lecheler*, DVBl. 1986, S. 905 ff.

deutschen Gesellschaft.[1167] Zusammenfassend ist die derzeitige Lage Deutschlands vom Fehlen einer geburtenfreundlichen Familienpolitik (I) und einem starken demografischen Wandel gekennzeichnet (II).

I. Das Fehlen einer geburtenfreundlichen Familienpolitik

Das Steuerrecht kann als Mittel zur Verhaltenslenkung eingesetzt werden.[1168] Durch gezielte steuerrechtliche Anreize könnte die Institution Familie besser unterstützt werden und so ein Bevölkerungswachstum fördern. Es ist eindeutig, dass ein solches politisches Ziel in Deutschland fehlt. Den Nachweis liefert die Lage der alleinerziehenden Eltern, die aufgrund des Ehegattensplittings im Einkommensteuerrecht schlechter gestellt sind als Eheleute oder eingetragene Lebenspartner ohne Kinder.

In der Tat zeichnet sich die Familienpolitik in Deutschland eher durch demografische Neutralität aus, was nicht zuletzt der historischen Belastung durch die nationalsozialistische Bevölkerungspolitik geschuldet ist.[1169] Im Vergleich dazu hat Frankreich seit den 1950er-Jahren eine geburtenfreundliche Politik betrieben, die bewirkt, dass Familien mit mindestens drei Kindern steuerlich stärker entlastet werden.[1170] Die Familienpolitik ist dort *affaire d'Etat* und der Staat ist der Hauptakteur für die Besserstellung der Familie.[1171] Seit den 1980er-Jahren unterstützt der Staat besonders die individuelle Kinderbetreuung zu Hause mit dem Hauptziel, dass der Privathaushalt als Arbeitgeber fungieren kann. Darüber hinaus ist die französische Familienpolitik teilweise eng mit dem Arbeitsmarkt verknüpft.[1172] Diese familienpolitischen Maßnahmen in Frankreich wurden somit ein Instrument der Beschäftigungspolitik, wodurch die Erwerbstätigkeit von Müttern mit Kindern gefördert wird.[1173] Daher ist in Frankreich eine

---

[1167] Vgl. *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 118.
[1168] *Birk*/*Desens*/Tappe, Steuerrecht, § 2, Rn. 200 f. Vgl. *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 46 ff. sowie S. 215 ff.
[1169] Vgl. *Mühling/Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, S. 194; *Leisner-Egensperger*, FR 2010, S. 869. Für Frauke Brosius-Gersdorf ist die Familienpolitik in Deutschland „gleichgültig gegenüber der Bevölkerungsentwicklung" so *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 127.
[1170] *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, S. 83.
[1171] *Luci-Greulich*, Frauen auf dem Arbeitsmarkt, S. 25; *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, S. 83.
[1172] *Bohnekamp/Brachet/Fagnani/Farges/Fleury/Le Goff/Gouazé*, Les enjeux démographiques en France et en Allemagne : réalités et conséquences, S. 61.
[1173] *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, S. 83.

geburtenfreundliche Ausrichtung der Familienpolitik zu erkennen.[1174] Im Gegensatz dazu sind das Steuerrecht und die gesamte Familienpolitik in Deutschland nicht auf die besonderen Belange der Familien und Kinder ausgerichtet.[1175] Die hiesige Politik wirkt nach Auffassung Kirchhofs sogar gegen die Interessen der Familien und schafft daher wenig Anreize für Paare, eine Familie zu gründen.[1176] Dies verstärkt den demografischen Wandel in Deutschland zusätzlich (II).

II. Der starke demografische Wandel

Seit Mitte der 1970er-Jahre haben Wissenschaftler einen Geburtenrückgang bei den meisten Industrienationen festgestellt. Deutschland ist das Land, „in dem die meisten Menschen zeitlebens ohne Kinder bleiben“[1177]. Mittlerweile weist es eine der niedrigsten Geburtenraten der Welt auf.[1178] Aktuell bekommen Frauen in Deutschland im Durchschnitt 1,5 Kinder.[1179] Eine Erneuerbarkeit der Generation erfolgt i. d. R. bei einer Kinderquote von 2,1 pro Frau. Hinzu kommt, dass Frauen in Deutschland statistisch gesehen mit 30 Jahren das erste Kind bekommen. Neben dem generellen Rückgang der Geburtenrate führt dies zu einer Verstärkung des demografischen Wandels in Deutschland.[1180]

Die hohe Anzahl an Todesfällen und die geringe Anzahl an Geburten verschärfen den demografischen Wandel in Deutschland. Anders gesagt sterben in Deutschland aktuell mehr Menschen als Kinder geboren werden[1181], sodass diese Lücke nicht geschlossen werden kann.[1182] Diese Entwicklung könnte nicht einmal durch eine massive Einwanderung aufgehalten werden

---

[1174] *Luci-Greulich*, Frauen auf dem Arbeitsmarkt, S. 25.
[1175] *Kirchhof*, Kinder verdienen Bürgerrechte, in Welt am Sonntag vom 09.09.2012, S. 13.
[1176] *Kirchhof*, Ess. Gespr. 1986, S. 119.
[1177] *Kirchhof*, Kinder verdienen Bürgerrechte, in Welt am Sonntag vom 09.09.2012, S. 13; vgl. *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse vom 22.08.2015, S. 3.
[1178] *Kirchhof*, Deutschland im Schuldensog, S. 121; *BDO/HWWI*, Pressemitteilung vom 29.05.2015: Niedrigste Geburtenrate weltweit: Demografischer Abwärtstrend gefährdet Standort Deutschland, S. 1.; *Munk*, Insolvenzprophylaxe für Deutschland, S. 165; *Birg*, Die ausgefallene Generation: was die Demographie über unsere Zukunft sagt, S. 40.
[1179] Vgl. die durchschnittliche Kinderzahl bei *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2017 revision, S. 33; *Glaeser*, Care-Politiken in Deutschland und Frankreich, S. 119; *zu Uptrup*, Ehe und Sexualität neu sehen lernen: Familienpolitik – Rentenpolitik – Bildungspolitik. Auswege aus dem beschädigten Generationenvertrag, S. 75; *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse vom 22.08.2015, S. 3; *Kirchhof*, Kinder verdienen Bürgerrechte, in Welt am Sonntag vom 09.09.2012, S. 13.
[1180] Vgl. Abbildung 1, Bevölkerungsentwicklung der Elfenbeinküste und Deutschlands von 1950 bis 2017, sowie die Prognosen bis 2100, Daten für die Erstellung der Abbildung aus World Population Prospects - The 2017 Revision; Key Findings and Advance Tables.
[1181] *König*, Demografischer Wandel – lokal gesteuert: Ein Erfahrungsbericht, S. 12; *Herrig*, Fach- und Führungskräftemangel: Wege aus der Misere, S. 42; *Stiehl*, Demografischer Wandel in Deutschland, S. 3; *Cramer*, Zur Lage der Familie und der Familienpolitik in der Bundesrepublik, S. 19 ff.
[1182] *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse vom 22.08.2015, S. 3.

und stellt eine Gefahr für die deutsche Wirtschaft dar.[1183] Das wirtschaftliche Wachstum hat für Paul Kirchhof seine Wurzeln im Heranwachsen der nächsten Generation von Kindern.[1184] Seiner Auffassung nach wird eine Gesellschaft ohne Nachwuchs verdorren.[1185]

Der Kinderzuwachs kann zur strukturellen, technischen und wissenschaftlichen Produktivität beitragen.[1186] Diese Voraussetzung ist zurzeit in Deutschland nicht gegeben.[1187] Es wird sogar eine riesige Überalterung der Gesellschaft für das Jahr 2040 prognostiziert, wonach die über 65-Jährigen ca. 75 % der Bevölkerung bilden werden.[1188] Die Konsequenzen der prognostizierten Schrumpfung der deutschen Gesellschaft bilden eine Bedrohung mit negativer Rückwirkung auf die gesamtwirtschaftliche Produktivität und die Finanzierbarkeit der sozialen Sicherungssysteme.[1189] Mit anderen Worten: Die Altersvorsorge und das gesamte Sozialsystem könnten kollabieren.[1190] Um dem entgegen zu wirken und dabei den Ehe- und Familienschutz in Deutschland zu gewährleisten, wurden alternative Modelle zum Ehegattensplitting vorgeschlagen.[1191] Einige Vorschläge sehen keine Berücksichtigung der Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes vor (B). Das attraktivste Alternativmodell für die aktuelle Lage in Deutschland berücksichtigt jedoch die Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes durch Anwendung des Familiensplittings (C).

B- Alternative Modelle zum Ehegattensplitting ohne Berücksichtigung der Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes

Das aktuelle deutsche Steuersystem organisiert den Ehe- und Familienschutz anhand von drei Maßnahmen: Das Ehegattensplitting, das Kindergeld und der Kinderfreibetrag. Derzeit können

---

[1183] „So viel Zuwanderer könnte Deutschland vermutlich nicht aufnehmen“, so *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse vom 22.08.2015, S. 3.
[1184] *Kirchhof*, Kinder verdienen Bürgerrechte, in Welt am Sonntag vom 09.09.2012, S. 13.
[1185] *Kirchhof*, Deutschland im Schuldensog, S. 121; *Kirchhof*, Kinder verdienen Bürgerrechte, in Welt am Sonntag vom 09.09.2012, S. 13; *Kirchhof*, Deutschland im Schuldensog, S. 121.
[1186] *Kirchhof*, Kinder verdienen Bürgerrechte, in Welt am Sonntag vom 09.09.2012, S. 13.
[1187] Vgl. *Wenkel*, Auf der Suche nach einem „anderen Deutschland“: Das Verhältnis Frankreichs zur DDR im Spannungsfeld von Perzeption und Diplomatie, S. 75; *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse vom 22.08.2015, S. 3.
[1188] *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse vom 22.08.2015, S. 3.
[1189] *Wersig*, APuZ 2013, S. 9.
[1190] Das gesamte Sozialsystem kann auch kollabieren, wenn Arbeitsplätze wegen der Digitalisierung wegfallen und damit geringere Einnahmen durch die Einkommensteuer und Sozialversicherungsbeiträge erzielt werden. Zum Kollaps kann zusätzlich beitragen, dass ältere Menschen höhere Krankheitskosten verursachen und einen höheren Pflegebedarf haben, als durch die Beiträge in den Sozialkassen eingenommen wird. Vgl. *Loritz*, in Bär/Grädler/Mayr, (Hrsg.), Digitalisierung im Spannungsfeld von Politik, Wirtschaft, Wissenschaft und Recht Politik und Wirtschaft, S. 142.
[1191] *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 33 m. w. N. *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 44.

nur Ehepaare mit Trauschein, und seit 2013 auch gleichgeschlechtliche Lebenspartner durch die Anwendung der Zusammenveranlagung vom Ehegattensplitting profitieren.[1192]

In der politischen Diskussion über die Familienbesteuerung in Deutschland geht es besonders um die mögliche Einführung eines Familiensplittings am Vorbild Frankreichs oder die Einführung der Individualbesteuerung wie in Schweden.[1193] Als alternatives Modell zum Ehegattensplitting ohne Berücksichtigung der Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes zählen die Genderbesteuerung (I) und die Individualbesteuerung der Eheleute (II), die hier als unangemessen bewertet werden.

I. Die unangemessene Alternative der Genderbesteuerung

Die Mehrheit der deutschen Gesellschaft ist heutzutage der Ansicht, dass die Ehe als Grundlage der Familie nicht mehr zwingend erforderlich ist.[1194] Von daher sei eine „Privilegierung der Ehe“ durch das Ehegattensplitting unangemessen und zu ersetzten, vor allem, da das Ehegattensplitting nach wie vor ein großes Hemmnis der Erwerbsbeteiligung von verheirateten Frauen am Arbeitsmarkt in Deutschland sei.[1195] Die Frauen müssen auf ihre Karriere verzichten, wenn sie Kinder bekommen wollen. Einige Autoren fordern deswegen eine Genderbesteuerung (eine geschlechtsspezifische Besteuerung) zugunsten der Frauen, um sie steuerrechtlich besser zu stellen.[1196]

Besonders von Autoren wie Alesina, Karabarbounis, Ichino[1197] (2011) und Akerlof[1198] (1978) wurde diese Alternative verteidigt. Die Umsetzung führt zu einer geringeren einkommensteuerlichen Belastung für Frauen und einer Mehrbelastung von Männern.[1199] Das Ziel ist, die Anzahl der Frauen in der Arbeitswelt zu erhöhen und gleichzeitig die Stellung des

---

[1192] Das DIW Berlin hat die Aufkommens- und Belastungswirkungen des gegenwärtigen Splittingverfahrens und von alternativen Formen der Ehegattenbesteuerung analysiert, vgl. *Ochmann*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht Nr. 36-2013, S. 3.

[1193] *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, S. 194; *Vollmer*, GM 2004, S. 433; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 10.

[1194] *Kirchhof*, Der Staat als Garant und Gegner der Freiheit. Von Privileg und Überfluss zu einer Kultur des Maßes, S. 72.

[1195] *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, S. 13.

[1196] Auf engl. *Gender-based taxation*. Vgl. *Alesina*/*Ichino*/*Karabarbounis*, American Economic Journal 2011, S. 3 ff.; *Greulich*, Horizons Stratégiques 2008, S. 178.

[1197] *Alesina*/*Ichino*/*Karabarbounis*, American Economic Journal 2011, S. 3 ff.

[1198] *Akerlof*, American Economic Review 1978, S. 8.

[1199] *Colombino*/*Narazani*, What’s Best for Women: Gender Based Taxation, Wage Subsidies or Basic Income, S. 1, S. 10 sowie S. 13.

säkularen, allein männlichen Ernährermodells zu schwächen, denn insbesondere nach der Geburt des ersten Kindes fallen viele Paare in traditionelle Rollenmuster zurück.[1200]

Das Arbeitsangebot der Männer würde dadurch nicht sinken, obwohl zugleich mit einer Zunahme der Arbeitsangebote für Frauen zu rechnen wäre.[1201] Diese geschlechtsspezifische Besteuerung würde zu einer Erhöhung des Nettoeinkommens der Frauen führen. Somit wären die Gesamtsteuereinnahmen des Staates erhöht.[1202] Infolgedessen würde diese Steueralternative die Diskriminierung gegen Frauen bei der Arbeitssuche reduzieren und darüber hinaus das Gewicht der Mutterschaft, besonders bei der Karriereunterbrechung, kompensieren.[1203]

Solch eine Genderbesteuerung kann jedoch als unangemessen für die aktuelle Lage in Deutschland und sogar als verfassungswidrig bewertet werden. Unangemessen deshalb, weil das Steuersystem für eine bescheidene Erhöhung der Arbeitsmöglichkeiten der Frauen inadäquat verkompliziert würde.[1204] Man würde dadurch in Kauf nehmen, dass eine Ungleichbehandlung zwischen Mann und Frau hergestellt wird, was wiederum einen Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz im Steuerrecht (Art. 3 Abs. 1 GG) und gegen Art. 3 Abs. 2 GG (Gebot der Gleichberechtigung von Mann und Frau) nach sich ziehen würde. Aus diesen Gründen ist die Genderbesteuerung genauso wie die Anwendung einer Individualbesteuerung für Deutschland nicht durchzuführen (II).

II. Die unangemessene Alternative der Individualbesteuerung der Eheleute

Das Ehegattensplitting wurde von der Regierung unter Leitung des Bundeskanzlers Konrad Adenauer in den 1950er-Jahren ins Leben gerufen. Diese Regelung ist nicht alternativlos.[1205] Viele Forscher plädieren für den Ersatz des Ehegattensplittings[1206], da nicht Haushalte mit Kindern gefördert werden würden, sondern generell Ehen. Aus sozial- bzw. familienpolitischer Sicht wird häufig kritisiert, dass das Ehegattensplitting ein Grund für die relativ geringe Erwerbstätigkeit verheirateter Frauen in Deutschland sei.[1207] Als Alternative wird häufig eine

---

[1200] *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 91.
[1201] Vgl. *Greulich*, Horizons Stratégiques 2008, S. 178.
[1202] Ibid.
[1203] Ibid.
[1204] "*The employment effect is modest*", so *Colombino*/*Narazani*, What's Best for Women: Gender Based Taxation, Wage Subsidies or Basic Income, S. 13; *Akerlof*, American Economic Review 1978, S. 8.
[1205] *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, S. 13.
[1206] Ibid.
[1207] Ibid.

reine Individualbesteuerung von Eheleuten vorgeschlagen, da diese zu einer Erhöhung der Erwerbstätigkeit verheirateter Frauen beitragen könnte.[1208]

In einer reinen Individualbesteuerung wird das erzielte Einkommen von jedem Ehegatten separat besteuert. Es ist dann ausgeschlossen, dass mehrere Steuersubjekte unter einer Zahlungspflicht zusammen besteuert werden.[1209] Die Individualbesteuerung ist im Grunde eine Personensteuer bzw. Personalsteuer, die als Gegensatz zur Haushaltsbesteuerung betrachtet werden kann.[1210] Diese reine Individualbesteuerung würde bedeuten, dass die gemeinsame Veranlagung (Zusammenveranlagung) mit der Anwendung der Einkommensteuergrundtabelle abgeschafft wird. Sodann gäbe es keine gemeinsame Steuerschuld mehr, da jeder Ehegatte allein besteuert werden würde.

Ein internationaler Vergleich zeigt ferner, dass die meisten Länder eine Individualbesteuerung praktizieren.[1211] Beispiele für die Anwendung der Individualbesteuerung findet man in Ländern wie Großbritannien, Schweden, die Niederlande, Spanien, Portugal und Österreich.[1212]

Nach einer Evaluation des Zentrums für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) bewirke die Individualbesteuerung zwar eine Erhöhung der Berufstätigkeit der Frauen mit einer deutlichen Entlastung des Staates, allerdings ergebe sich im Hinblick auf wirtschaftliche Stabilität eine negative Wirkung. So könnte die Individualbesteuerung zu einer Erhöhung des Armutsrisikos verheirateter Paare, sowohl mit als auch ohne Kinder, beitragen.[1213] Die Gefahr, unter die Armutsgrenze zu fallen, steige bei Paarfamilien sogar an.[1214]

Die Individualbesteuerung könnte zu vorhersehbaren Steuermehreinnahmen führen[1215], im Gegenzug aber den Anreiz mindern, eine Familie zu gründen. In Deutschland wird jedoch die Einführung einer reinen Individualbesteuerung[1216] aus verfassungsrechtlicher Sicht kritisch gesehen.[1217] Der Grund ist, dass die Individualbesteuerung möglicherweise auf verfassungsrechtliche Restriktionen stoßen könnte, da sie den Ehe- und Familienschutz aus

---

[1208] „Nur eine reine Individualbesteuerung erhöht die Erwerbsanreize deutlich“, so *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, S. 13; Vgl. *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1903; *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, Rn. 45; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 32 m. w. N.
[1209] *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, S. 69 ff.
[1210] *Becker*, Grundsatz der Individualbesteuerung, S. 4 sowie S. 10 ff.
[1211] Vgl. *OECD*, Taxing Wages 2001–2002, S. 25 ff.; *Vollmer*, GM 2004, S. 433; *Luci-Greulich*, Frauen auf dem Arbeitsmarkt, S. 25.
[1212] *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, S. 13.
[1213] *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 259 sowie S. 262.
[1214] Ibid.
[1215] *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, S. 13.
[1216] Ibid., S. 14.
[1217] Vgl. *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, S. 158.

Art. 6 GG Abs. 1 quasi annulliert. Hinzu kommt, dass eine Anwendung der Individualbesteuerung bei stark ungleichen Steuereinnahmen zu einer Erhöhung der Steuerlast jedes Ehegatten führt. Anders ausgedrückt wäre die Individualbesteuerung im Vergleich zum Ehegattensplitting mit einer größeren steuerlichen Belastung verbunden.[1218] Eine Individualbesteuerung wie in Schweden könnte möglicherweise zur Stärkung der Erwerbsbeteiligung von Frauen führen, dabei aber auf verfassungsrechtliche Restriktionen aufgrund des Art. 6 Abs. 1 GG stoßen.[1219] Jedoch könnte eine Anwendung der Individualbesteuerung für die Bereitschaft zur Familiengründung zum Verhängnis werden, besonders wenn beide Ehegatten in Vollzeit arbeiten. Dies würde wiederum dazu führen, dass kein Generationenwechsel stattfinden kann. Folglich wäre die Abschaffung des Ehegattensplittings[1220] mit dem Zweck der steuerrechtlichen Kinderförderung für die aktuelle Lage in Deutschland am attraktivsten (C), anstatt eine Individualbesteuerung einzuführen.

C- Die Berücksichtigung der Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes durch Anwendung des Familiensplittings

Das Ehegattensplitting wurde seinerzeit aus dem amerikanischen Steuerrecht übernommen. Die USA haben das Splitting jedoch längst wieder abgeschafft.[1221] Die Befürworter des Ehegattensplittings in Deutschland erwecken den Eindruck, als ob das Ehegattensplitting verfassungsrechtlich geschützt sei oder unersetzlich wäre.[1222]

In diesem Zusammenhang hat die CDU seit 2006 eine Kurswende verkündet, wonach das Ehegattensplitting zu einem Familiensplitting weiterentwickelt werden soll.[1223] Dieses wurde allerdings noch nicht in Anwendung gebracht. Nichtsdestotrotz planen die regierenden Parteien eine Stärkung der Familie durch die Erhaltung des bestehenden Ehegattensplittings, mit Ergänzung eines Familiensplittings.[1224] In dem Sinne wurde nach dem Regierungsprogramm der CDU/CSU von 2013-2017 „die steuerliche Berücksichtigung von Kindern schrittweise auf

---

[1218] Vgl. *Eichenberger*, Individualbesteuerung der natürlichen Personen in der Schweiz, S. 293; *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 719; *Leisner-Egensperger*, FR 2010, S. 865 ff.
[1219] *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, S. 158.
[1220] So auch *Pfab*, ZRP 2006, S. 215; vgl. *Vogel*, StuW 1999, S. 207.
[1221] *Grönert*, DStZ 1998, S. 895.
[1222] Ibid.
[1223] *Pfab*, ZRP 2006, S. 212. Vgl. *Kulmsee*, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, S. 274 ff.
[1224] Vgl. das Regierungsprogramm der CDU/CSU (2013–2017), S. 6.

die Höhe des Freibetrags für Erwachsene angehoben, mit einer Erhöhung des Kindergelds ebenso wie des Kinderzuschlags“[1225].

Für die Bekämpfung der Kinderarmut[1226] und eine neue Orientierung des Schutzes der Ehe und Familie im Steuerrecht werden oft Reformvorschläge gemacht. Diese Reformvorschläge berücksichtigen die Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes und lassen sich in unangemessene Alternativen wie das Familienrealsplitting (I) bzw. das Familiensplitting nach französischem Vorbild einsortieren (II). Als einziges angemessenes und somit attraktivstes Alternativmodell für Deutschland könnte ein Familiensplitting bei Beibehaltung des deutschen Kindergeldes in Anwendung gebracht werden (III). Nachfolgend werden Vorschläge für einige Reformmaßnahmen, die einzuführen sind, um einen gerechten und zeitgemäßen Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands zu erreichen, bis zu einem möglichen Inkrafttreten des Familiensplittings, dargestellt (IV).

I. Die unangemessene Alternative: Das Familienrealsplitting

Ein konkretes, alternatives Modell zum Ehegattensplitting bildet das Familienrealsplitting[1227], welches als konsequente Umsetzung des subjektiven Leistungsfähigkeitsprinzips bezeichnet wurde.[1228] Das Familienrealsplitting sieht Eltern und Kinder als Unterhaltsgemeinschaft und nicht als Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft an.[1229] Es ist ein Modellvorschlag, der u. a. von Joachim Lang in seinem Steuerreformkonzept verteidigt wurde.[1230] Nach diesem Modell werden die tatsächlichen Unterhaltsaufwendungen zum Abzug zugelassen. Diese Aufwendungen führen aber zu einer Besteuerung bei den Empfängern der Unterhaltsleistungen also auch auf Seiten der Kinder.[1231]

Im Grunde baut das Familienrealsplitting auf dem Ehegattensplitting auf und bezieht die Unterhaltsverpflichtung für die Kinder in die Besteuerung des Einkommens ein.[1232] Das

---

[1225] Vgl. das Regierungsprogramm der CDU/CSU (2013–2017), S. 6.
[1226] *Reichwein*, Kinderarmut in der Bundesrepublik Deutschland. Lebenslagen, gesellschaftliche Wahrnehmung und Sozialpolitik, S. 19 sowie S. 272.
[1227] Zum Familien- bzw. Kinderrealsplitting vgl. *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 179; *Lang*, NJW 2006, S. 2213.
[1228] Das Familienrealsplitting als steuersystematisch konsequenteste Lösung, so *Seer*/*Wendt*, NJW 2000, S. 1907.
[1229] *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 2. Vgl. *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, S. 158.
[1230] *Lang*/*Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, S. 31; *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, S. 156 ff.; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, Rn. 86. Siehe auch *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 3; *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 719.
[1231] *Seer*/*Wendt*, NJW 2000, S. 1904, S. 1907.
[1232] *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 3.

erwirtschaftete Einkommen wird dabei nicht nach einem bestimmten Divisor wie beim Familiensplitting, sondern gem. unterhaltsrechtlichen Verpflichtungen auf die Familienmitglieder verteilt und versteuert.[1233]

Konkret sollen die Ehegatten die steuerliche Berücksichtigung von Unterhaltsleistungen in tatsächlicher Höhe auch für minderjährige Kinder geltend machen können.[1234] Gleichzeitig werden die Unterhaltsleistungen der Eltern bei den Kindern als Einkommen angerechnet und versteuert. Dafür wird die erhaltene Unterhaltsleistung mit eventuellem eigenem Einkommen der Kinder zusammengezählt. Davon wird der Lebensbedarf des Kindes mindestens in Höhe des Kinderfreibetrags abgezogen. Daraus ergibt sich das zu versteuernde Einkommen des Kindes.[1235]

Damit werden im Familienrealsplitting also auch die Einkünfte minderjähriger Kinder berücksichtigt und besteuert. Dies könnte das deutsche Einkommensteuerrecht noch weiter verkomplizieren und so zu organisatorischen und verfahrenstechnischen Problemen für die Finanzämter führen.[1236] Hinzu kommt, dass eine solche Orientierung gegen die Steuerakzeptanz in Deutschland wirken könnte. Darüber hinaus könnte eine Einführung des Familienrealsplittings auf verfassungsrechtliche Vorbehalte stoßen.[1237] Nach Rechtsprechung des BVerfG[1238] und des BFH[1239] wäre eine Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen in tatsächlicher Höhe verfassungsrechtlich nicht geboten.[1240] Ein weiterer Nachteil des Familienrealsplittings wären die hohen fiskalischen Kosten für den Staat.[1241] Neben dem Familienrealsplitting ist auch das Familiensplitting nach französischem Vorbild eine unangemessene Alternative für Deutschland (II).

[1233] *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 2.
[1234] „Eine Berücksichtigung der Unterhaltslasten in tatsächlicher Höhe ist verfassungsrechtlich nicht geboten", so der BFH vom 28.02.2012 – III B 115/10, FamRZ 2012, S. 874. Vgl. BFH vom 22.07.1997 – VI R 114/96, BB 1997, S. 2096, BFHE 183, 549. Vgl. dazu *Coimbra*, Steuerverfassungsrecht und Steuergerechtigkeit, S. 174; *Eekhoff*/*Roth*, Grenzgänge zwischen Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspolitik, S. 217.
[1235] *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 3.
[1236] Dies ist z. B. der Fall, wenn Kinder nach Einkommensübertragung über eigene Einkünfte verfügen, siehe *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 3; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 33 m. w. N.; *Horlemann*, DStR 1999, S. 403.
[1237] *Göppinger*/*Börger*, Vereinbarungen anlässlich der Ehescheidung, Rn. 37.
[1238] BVerfG, Beschluss vom 29.05.1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (109).
[1239] Vgl. BFH vom 22.07.1997 – VI R 114/96, BB 1997, S. 2096, BFHE 183, 549; BFH vom 28.02.2012 – III B 115/10, FamRZ 2012, S. 874.
[1240] *Göppinger*/*Börger*, Vereinbarungen anlässlich der Ehescheidung, Rn. 37.
[1241] Vgl. *Ochmann*, DIW Roundup, 2013, 1. Absatz ff.

II. Die unangemessene Alternative: Das Familiensplitting nach französischem Vorbild

Als Alternative für das deutsche Ehegattensplitting wird oft das Familiensplitting nach französischem Vorbild vorgeschlagen.[1242] Dies gründet sich vor allem darauf, dass Frankreich im Vergleich zu Deutschland weniger Haushaltsmittel für die Förderung von Familien einsetzt, aber größere Erfolge auf diesem Gebiet erzielt.[1243] Die Befürworter sehen in Frankreich ein Vorbild, weil die Anzahl an Kindern in Frankreich zumindest bis zum Jahr 2017 gestiegen ist[1244] und dadurch Familien mit Kindern verstärkt gefördert werden.[1245]Dabei ist festzustellen, dass Frankreich europaweit das einzige Land ist, dessen Steuermodell ein Familiensplitting beinhaltet.[1246] Das Land war zudem weltweit Vorreiter bei der Verabschiedung eines Rahmengesetzes zur Unterstützung der Vereinbarkeit von Familie und Beruf.[1247]

Das französische Familiensplitting betrachtet die Familie als zu besteuernde Wirtschaftsgemeinschaft (*foyer fiscal*).[1248] Interessanterweise ist im Vergleich zum deutschen Ehegattensplitting das Vorhandensein einer Ehe nicht erforderlich. Demnach können alle Familienkonstellationen vom französischen Familiensplitting profitieren.[1249] Wesentlich ist in der französischen Familienbesteuerung das Vorhandensein von Kindern.[1250] Dort sind Ehegatten sowie eheähnliche Lebensgemeinschaften und eingetragene Lebenspartnerschaften, sog. PACS[1251], neben der Familie als Steuereinheit steuerrechtlich berücksichtigt. Es wird in Frankreich jedoch kein Wahlrecht bei der Zusammenveranlagung eingeräumt.[1252] Die zu besteuernde Wirtschaftsgemeinschaft wird gem. Art. 194 und Art. 195 des französischen *Code*

[1242] *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 586; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 160 m. w. N.; *Ochmann*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht Nr. 36-2013, S. 3.
[1243] *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 418.
[1244] *Sarrazin*, Deutschland schafft sich ab. Wie wir unser Land aufs Spiel setzen, S. 399.
[1245] *DIW*, Pressemitteilung vom 06.03.2013, „Französisches Familiensplitting taugt nur bedingt als Vorbild", 1. Absatz.
[1246] *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 113.
[1247] Ibid.
[1248] *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 334 ff.
[1249] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 436.
[1250] *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 97.
[1251] Der PACS (*pacte civil de solidarité*) ist nicht abhängig von der sexuellen Orientierung oder vom Geschlecht der Partner, anders als die Lebenspartnerschaft in Deutschland, die nur Homosexuellen offenstand. Vgl. *Vivier*, le pacte civil de solidarité : Un nouveau contrat S. 15, *Leroy-Forgeot*/*Mécary*, Le Couple homosexuel et le droit, S. 168.
[1252] Vgl. *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, S. 386 ff.; *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9, Rn. 36 m. w. N.

Général des Impôts mit dem Familiensplitting (dem sog. Familienquotient *quotient familial*) veranlagt und besteuert.[1253] Dafür wird das zu versteuernde Einkommen der Familie zusammengerechnet und danach durch die Anzahl der Divisoren geteilt.[1254] Die Staffelung der steuerlichen Entlastung nach der Kinderzahl wird durch die Erteilung von Divisoren erreicht.[1255] So wird in Frankreich das zu versteuernde Familieneinkommen von Familien mit drei Kindern durch drei geteilt[1256], sodass Eltern mit einem durchschnittlichen Einkommen ab dem dritten Kind in Frankreich *de facto* steuerfrei sind.[1257] Das Familiensplitting kommt in Frankreich trotz der Begrenzung durch den Plafond[1258], vor allem kinderreichen Familien zugute[1259], die ein Durchschnittseinkommen erhalten, da sie dadurch geringe Einkommensteuern zahlen müssen.[1260] Daher hat die Familienbesteuerung in Frankreich, im Gegensatz zu Deutschland, eine familienpolitische Komponente.

Trotz aller erwähnten Vorteile ist das französische Familiensplitting[1261] ohne Einschränkungen nicht empfehlenswert für die aktuelle Lage in Deutschland, besonders da die Höhe des Kindergeldes und die anderen direkten monetären staatlichen Transferleistungen in Frankreich nicht so hoch ausfallen wie in Deutschland. In Deutschland sind die direkten monetären staatlichen Transferleistungen hingegen breiter und vielfältiger.[1262] Der Kindergeldbezug in

---

[1253] *Glaeser*, Care-Politiken in Deutschland und Frankreich, S. 118.
[1254] Die Anzahl der Divisoren des Steuerpflichtigen hängt von der Anzahl der Personen ab, die insgesamt in einer Steuereinheit (Haushalt) leben. Vgl. Glaeser, Care-Politiken in Deutschland und Frankreich, S. 97.
[1255] *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 1. Vgl. dazu Art. 195 des französischen *Code Général des Impôts.*
[1256] Während es in Deutschland lediglich ein geringfügig höheres Kindergeld ab dem dritten bzw. vierten Kind gibt (§ 66 EStG).
[1257] *Leipert*, Demographie und Wohlstand: Neuer Stellenwert für Familie in Wirtschaft und Gesellschaft, S. 299; *Bussiek*, Mut zur Zukunft: Denk ich an Deutschland in der Nacht, S. 123.
[1258] Vgl. der Plafond liegt bei 3.102 € nach Art. 197 französischer CGI. Mehr dazu *Meyers*, Die Einkommenssteuer in Deutschland und Frankreich: Eine terminologische, S. 100; Deutscher Familien Verband, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 2; *Deutscher Bundestag*, Ausarbeitung vom 03.04.2018: Familiensplitting, S. 8; *Neubrand*, Vergleich von Frauen in Führungspositionen zwischen Deutschland und Frankreich, S. 53; *Leipert*, Demographie und Wohlstand: Neuer Stellenwert für Familie in Wirtschaft und Gesellschaft, S. 299; *Glaeser*, Care-Politiken in Deutschland und Frankreich Migrantinnen in der Kindertagespflege - moderne Reproduktivkräfte erwerbstätiger Mütter, S. 118; *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 436; *Meyers*, Die Einkommenssteuer in Deutschland und Frankreich: Eine terminologische Untersuchung, S. 100.
[1259] *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 2; *Deutscher Bundestag*, Ausarbeitung vom 03.04.2018: Familiensplitting, S. 8; *Neubrand*, Vergleich von Frauen in Führungspositionen zwischen Deutschland und Frankreich, S. 53; *Leipert*, Demographie und Wohlstand: Neuer Stellenwert für Familie in Wirtschaft und Gesellschaft, S. 299; *Glaeser*, Care-Politiken in Deutschland und Frankreich Migrantinnen in der Kindertagespflege - moderne Reproduktivkräfte erwerbstätiger Mütter, S. 118.
[1260] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 436.
[1261] In Frankreich wirken sich nicht nur das Familiensplitting, sondern auch die Steuervorteile (*réduction d'impôt*), positiv auf die Geburtenrate aus. Die Steuervorteile werden allerdings nur gewährt, sofern Kinder nicht in einer *crèche*, sondern zuhause oder bei einer *assistante maternelle* betreut werden (vgl. *der Crédit d'impôt pour frais de garde*).
[1262] *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 97.

Frankreich endet mit dem Alter von 20 Jahren, hingegen in Deutschland unter bestimmten Voraussetzungen sogar erst mit Vollendung des 25. Lebensjahres.[1263] Das französische Kindergeld wird abhängig vom Einkommen der Eltern gezahlt.[1264] In Deutschland sowie in der Elfenbeinküste wird das Kindergeld unabhängig vom Einkommen gezahlt.[1265]

Der französische Kindergeldbetrag ist allerdings noch geringer als die Leistung, die Familien in Deutschland nach Anwendung der Günstigerprüfung erhalten (§ 31 Abs. 3 EStG).[1266] Der Kindergeldbetrag Frankreichs ist sogar einer der niedrigsten Europas.[1267] Betrachtet man dabei die Effekte des Familiensplittings nach französischem Vorbild auf Familien in Deutschland, „würde die Einführung eines französischen Familiensplittings aufgrund der gleichzeitigen Kürzung des Kindergelds für die Mehrheit der Familien zu Einkommensverlusten führen“[1268].

Außerdem ist die Steuerersparnis im französischen Familiensplitting für 2019 auf 3.660 € begrenzt.[1269] Es gibt daher *de facto* kaum einen Unterschied zur Höhe des in Deutschland angewendeten Kinderfreibetrags. Dieser beträgt in Deutschland bei getrennter Veranlagung von Ehegatten 3.810 €.[1270]

Historisch betrachtet wurde der Familienquotient in Frankreich im Jahr 1948 eingeführt, „um die Franzosen zu ermutigen, Kinder zu bekommen“[1271]. Die Einführung wurde damit begründet,

---

[1263] Im Fall von Ausbildung oder Studium des Kindes. Die Altersbegrenzung entfällt gänzlich, wenn das Kind eine Behinderung hat. Vgl. § 10 Abs. 5 EStG i. V. m. § 32 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 EStG. Vgl. *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, S. 71; *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 97.

[1264] Vgl. für Europa bei *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 97.

[1265] Für Deutschland vgl. *Frings/Bieker*, Sozialrecht für die Soziale Arbeit, S. 175.

[1266] Das bestehende deutsche Kindergeld ist großzügiger als das französische. Vgl. *Ochmann*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht Nr. 36-2013, S. 3.

[1267] Jedoch mehr als in Griechenland und Spanien. Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Kindergeld: Ein internationaler Vergleich mit den Staaten der EU, Monatsbericht Juni 2003, 2. Absatz ff. Siehe auch *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 97; *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 334 ff.

[1268] Vgl. *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 437; *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 240; *DIW*, Pressemitteilung vom 06.03.2013, „Französisches Familiensplitting taugt nur bedingt als Vorbild“, 1. Absatz.

[1269] Für ein Kind einen Divisorenanteil (Art. 197 des französischen *Code Général des Impôts*). Vgl. *Meyers*, Die Einkommenssteuer in Deutschland und Frankreich: Eine terminologische Untersuchung, S. 100.

[1270] Diese Summe ergibt sich aus dem Freibetrag von 2.490 € für das sächliche Existenzminimum des Kindes (Kinderfreibetrag), zuzüglich auf den Freibetrag von 1.320 € für den Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes. Vgl. § 32 Abs. 6 EStG.

[1271] Aus dem frz. *Le quotient familial avait été créé en 1948 afin d'inciter les Français à faire des enfants, une démographie forte étant le plus puissant moteur de la croissance économique*, So *Allard*, Le Grand Hold-Up: Où passent vos impôts?, S. 109; *Damon*, Les politiques familiales, S. 15.

dass ein signifikant ausgeprägtes Bevölkerungswachstum den stärksten Motor des Wirtschaftswachstums bildet.[1272]

Angesichts der hohen Kosten, die diese Maßnahmen verursachen, unternahm im Jahr 1981 Präsident Francois Mitterrand einen Versuch, den Familienquotienten zu begrenzen.[1273] Dieser Versuch scheiterte zwar, wurde im Jahr 2010 jedoch erneut durch den damaligen Präsidenten Nicolas Sarkozy aufgegriffen und begrenzte die Steuerersparnis auf 2.336 € pro Kind. Diese Steuerersparnis wurde unter Präsident Holland um einen halben Divisorenanteil (*une demie part*), von 2.000 € im Jahr 2013 auf 1.500 € im Jahr 2014, reduziert.[1274] Für das Jahr 2019 ist die Steuerersparnis auf 1.551 € begrenzt.[1275] Diese Kappung des französischen Familiensplittings (*plafonnement du quotient familial*) trägt zur aktuellen Sparpolitik bei und nimmt wiederum den „Abbau der Sparkapazitäten der Mittelschicht“[1276] in Kauf. Durch die Deckelung des Familienquotienten spart Frankreich sicherlich Geld. Dabei wird allerdings nicht bedacht, dass das Familiensplitting neben anderen Maßnahmen für die in Europa hohe Kinderquote Frankreichs verantwortlich war. Der Familienquotient Frankreichs galt daher als vorbildlich.[1277]

Demzufolge ist die Einführung eines französischen Familiensplittings in Deutschland und die daraus resultierende Kürzung des Kindergelds nicht zu empfehlen. Sonst müsste der daraus entstandene Verlust für Familien durch das Sozialsystem kompensiert werden.[1278] Ein Familiensplitting nach französischem Vorbild würde daher besonders einkommensschwache Familien treffen. Dies kann einen deutlichen Anstieg des Armutsrisikos zur Folge haben[1279], was wiederum zu einer Überlastung des Steuer-Transfer-Systems führen würde, ohne aber

---

[1272] *Allard*, Le Grand Hold-Up: Où passent vos impôts?, S. 109.
[1273] Die Begrenzung des französischen Familienquotienten wurde bereits im Jahr 1981 von der *Conseil économique et social* vorgeschlagen. Vgl. *Rapport du Conseil économique et social sur la politique familiale globale*, S. 86; *Allard*, Le Grand Hold-Up: Où passent vos impôts?, S. 110.
[1274] *Fragonard*, Vive la protection sociale!, S. 87; *Allard*, Le Grand Hold-Up: Où passent vos impôts?, S. 110.
[1275] Vgl. das Plafond nach Art. 197 französischer CGI bei *Meyers*, Die Einkommenssteuer in Deutschland und Frankreich: Eine terminologische, S. 211.
[1276] *Baverez*, Chroniques du déni français, S. 172. Vgl. *Le Cacheux*, Débat public: Les Français et l’impôt, S. 45; *Seraphin*, Comprendre la politique familiale, S. 34.
[1277] Vgl. *Damon*, Les politiques familiales, S. 7 sowie S. 15.
[1278] *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 242.
[1279] Profitieren würden hingegen Familien mit mehr als zwei Kindern und hohem Haushaltseinkommen. Bei diesen würden die Vorteile des Splittings trotz des geringeren Kindergeldes eine Steigerung des Nettoeinkommens bewirken. Vgl. *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 437.

merkbare Arbeitsangebotseffekte zu erzeugen.[1280] Deswegen sollte in der Bundesrepublik eher ein Familiensplitting bei Beibehaltung des deutschen Kindergeldes eingeführt werden (III).

III. Das attraktivste Alternativmodell für Deutschland: Das Familiensplitting bei Beibehaltung des deutschen Kindergeldes

Die Besteuerung des Familieneinkommens hat in Deutschland im Gegensatz zu Frankreich keine familienpolitische Komponente, aber auch hier sollen Ehen und Familie vor übermäßigem Steuerzugriff verschont werden.[1281] Hierzulande wird immer noch das Ehegattensplitting angewendet, welches verfassungsrechtlich nicht zwingend vorgegeben ist.[1282] Ein Familiensplitting wäre eine denkbare Alternative für die aktuelle Lage Deutschlands[1283], wenn man ein angemessenes Kindergeld beibehält. Dabei sollten die Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes berücksichtigt werden.[1284] Die fiskalischen Wirkungen des Familiensplittings bei Beibehaltung des deutschen Kindergeldes würden zu einem Anstieg der staatlichen Ausgaben (insgesamt ca. 14 Milliarden €) führen.[1285] Dies wäre gerechtfertigt, da auch Alleinerziehende und unverheiratete Paare mit Kindern das Familiensplitting in Anspruch nehmen können. Hinzu kommt, dass der Splittingvorteil[1286] weiterhin zusätzlich zum Kindergeld gewährt werden würde.[1287]

Wenn aber der Gesetzgeber am EStG mit progressivem Tarif festhält und das umstrittene Ehegattensplitting weiterführt[1288], sollte zusätzlich ein Familiensplitting eingeführt werden. Dies bedeutet eine Kombination aus Ehegatten- und Familiensplitting, welche einen ebenbürtigen, verfassungsrechtlichen Schutz von Ehe und Familie darstellen würde.[1289]

[1280] Siehe dazu *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 238; *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 437; *Ochmann*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht Nr. 36-2013, S. 5; *Greulich*, Horizons Stratégiques 2008, S. 179.

[1281] *Zu Uptrup*, Ehe und Sexualität neu sehen lernen: Familienpolitik – Rentenpolitik – Bildungspolitik. Auswege aus dem beschädigten Generationenvertrag, S. 99; *Jachmann*, BB 2008, S. 594; *Merkt*, DStR 2009, S. 2226.

[1282] *Jachmann*, BB 2008, S. 591.

[1283] *Merkt*, DStR 2009, S. 2226*; Seiler*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, S. 33; *Leisner-Egensperger*, FR 2010, S. 872 ff.; *Seiler*, FR 2010, S. 119; *Sacksofsky*, FR 2010, S. 121 ff.; *Jachmann*, FR 2010, S. 124 ff.

[1284] Vgl. *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, S. 738.

[1285] *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 247.

[1286] *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 52 m. w. N.; *Lietmeyer*, DStZ 1998, S. 850; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 80 m. w. N.; *Vollmer*, Ehegattensplitting, S. 116; *Winhard*, DStR 2006, S. 1729 f.; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2007, S. 128 m. w. N.; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, S. 20 m. w. N.; *Scherf*, StuW 2000, S. 269.

[1287] *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 247.

[1288] Vgl. *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9, Rn. 35 m. w. N.

[1289] Vgl. *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, S. 738; *Winhard*, DStR 2006, S. 1733; *Seiler*, FR 2010, S. 119.

Trotz des daraus folgenden Anstiegs der staatlichen Ausgaben sollte das Familiensplitting bei Beibehaltung des Kindergeldes in Deutschland eingeführt werden, vor allem, da das Familiensplitting eine Berücksichtigung der Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes impliziert. Die Rechtsordnung muss insbesondere so ausgestaltet werden, dass das Kind im Mittelpunkt steht.[1290] Nach Auffassung Paul Kirchhofs verfehlt ein Land, dessen Steuerordnung das Kind nicht oder nur am Rande zur Kenntnis nimmt, seine Zukunft.[1291]

Dieser Fokus auf die Kinder beim Ehe- und Familienschutz könnte helfen, mittels des Steuerrechts sowohl die niedrige Geburtenrate (1) als auch die Kinderarmut (2) zu bekämpfen. Dazu bildet das Familiensplitting eine wirksame Schutzmaßnahme für Kinder in allen Familienkonstellationen (3).

1) Bekämpfung der niedrigen Geburtenrate

Das Familiensplitting bei Beibehaltung des deutschen Kindergeldes wäre eine bedeutende Maßnahme im Sinne eines positiven Wandels in der deutschen Familienpolitik, weil diese zu einer höheren Geburtenrate in Deutschland beitragen könnte. Die deutsche Gesellschaft ist bevölkerungspolitisch einem enormen Wandel unterworfen. Dieser gesellschaftliche Wandel ruft eine Anpassung der Interpretation der Verfassung hervor[1292] und betont die nötige familienpolitische Änderung. Die Institutionen Ehe und Familie haben seit der stark durch traditionelle Werte geprägten Adenauer-Ära immens an Wert verloren, sodass heutzutage, in dieser mehr denn je individualistischen Gesellschaft, die Gründung einer Familie nicht mehr als wichtig betrachtet wird. Hierzulande werden Kinder als „Störung“ angesehen, sodass viele bewusst und freiwillig kinderlos bleiben.[1293] Als Folge droht eine Armut an Kindern in Deutschland[1294], was zu einer erheblichen Gefährdung der sozialen Absicherungen führen kann.

Eine Umgestaltung des Steuerrechts ist daher geboten, um den ökonomischen Gegebenheiten der Familien in Deutschland Rechnung zu tragen[1295], besonders weil die Gesellschaft altert und

---

[1290] *Kirchhof*, FPR 2003, S. 389.
[1291] So *Kirchhof*, FPR 2003, S. 389. Siehe auch „Kinder als Gemeinschaftsbelang“ bei *Leisner-Egensperger*, FR 2010, S. 870.
[1292] Vgl. *Lecheler*, DVBl. 1986, S. 907 ff.
[1293] *Biller-Andorno*, Karriere und Kind: Erfahrungsberichte von Wissenschaftlerinnen, S. 283; *Goebel*, Kinder oder Karriere: Lebensentwürfe junger Akademikerinnen, S. 95.
[1294] Vgl. *Peuckert*, Familienformen im sozialen Wandel, S. 126.
[1295] *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Klein/Hofmann/Hopfauf/Henneke (Hrsg.), Art. 6 GG, Rn. 38.

die aktuelle Geburtenrate in Deutschland[1296] nicht nur in Europa, sondern mittlerweile sogar weltweit, das Schlusslicht mit durchschnittlich 1,5 Kindern pro Frau bildet.[1297]

In der EU ist Frankreich Spitzenreiter mit 1,99 Babys pro Frau.[1298] Dies ist u. a. auf das Familiensplitting und eine Vielzahl anderer familienpolitischer Maßnahmen zurückzuführen. Es ist bewiesen, dass die französische Politik eine besondere finanzielle Förderung von Mehrkindfamilien betreibt. In der Tat ist die staatliche Unterstützung für Familien mit drei oder mehr Kindern besonders großzügig.[1299] Hingegen rangiert Frankreich bei der Unterstützung von Familien mit nur einem Kind im Vergleich mit anderen westeuropäischen Ländern nur auf einem hinteren Platz.[1300]

Deutschland sollte demzufolge zentrale Ziele der deutschen Familienpolitik entwickeln und insbesondere die Förderung des Wohlergehens von Kindern und einen Anstieg der Geburten gezielt unterstützen.[1301] Eine Entscheidung für das Familiensplitting fördert Großfamilien stärker als Familien mit ein oder zwei Kindern.[1302] Dadurch könnte Deutschland der niedrigen Geburtenrate und der Kinderarmut wirksam entgegen steuern.[1303] Die familiengerechtere Besteuerung[1304] durch Anwendung des Familiensplittings ist für die Bekämpfung der Kinderarmut von großer Bedeutung (2).

2) Bekämpfung der Kinderarmut

Jede Alternative zum Ehegattensplitting könnte als zeitgemäß gelten, wenn diese einen Beitrag zur Bekämpfung der Kinderarmut leistet. Dies ist grundsätzlich bei einer Besteuerung möglich, in der Kinder im Mittelpunkt stehen (Familiensplitting-Tarif). Aufgrund der abgemilderten

---

[1296] Vgl. *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2017 revision, S. 33; *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse vom 22.08.2015, S. 3.
[1297] *BDO/HWWI*, Pressemitteilung vom 29.05.2015: Niedrigste Geburtenrate weltweit: Demografischer Abwärtstrend gefährdet Standort Deutschland, S. 1.
[1298] *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse vom 22.08.2015, S. 3.
[1299] *Leipert*, Demographie und Wohlstand: Neuer Stellenwert für Familie in Wirtschaft und Gesellschaft, S. 299; *Bussiek*, Mut zur Zukunft: Denk ich an Deutschland in der Nacht, S. 123.
[1300] *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S. 334.
[1301] Ibid., S. 290.
[1302] Ibid., S. 334.
[1303] *Sarrazin*, Deutschland schafft sich ab. Wie wir unser Land aufs Spiel setzen, S. 399; *Reichwein*, Kinderarmut in der Bundesrepublik Deutschland. Lebenslagen, gesellschaftliche Wahrnehmung und Sozialpolitik, S. 263; *Lang*, NJW 2006, S. 2213.
[1304] *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Klein/Hofmann/Hopfauf/Henneke, GG Kommentar, Art. 6 GG, Rn. 38.

steuerrechtlichen Progression ergibt sich für die Familie dadurch eine niedrigere Steuer[1305], wodurch auch die Kinderarmut bekämpft werden könnte.[1306]

Für kinderlose Ehepaare ändert die Anwendung des Familiensplittings nichts an ihrer Besteuerung, da das Einkommen durch zwei geteilt wird. Hingegen steigt der steuerliche Vorteil durch das Familiensplitting, wenn Paare mehr als zwei Kinder haben.[1307] Das Ehegattensplitting ist hingegen unwirksam, wenn es darum geht, Armutsrisiken von Familien und damit auch die Kinderarmut zu verringern.[1308] Zudem entlastet das Ehegattensplitting besserverdienende Paare stärker als Paare mit geringerem Einkommen.[1309] Das Ehegattensplitting kann nicht die finanzielle Absicherung von Familien stärken sowie alle Familienformen gleichermaßen fördern.[1310] Deswegen wäre nur das Familiensplitting eine passende Alternative für Deutschland, um u. a. die Kinderarmut signifikant zu senken.[1311] Dies gilt für den Schutz der Kinder in allen Familienkonstellationen (3).

3) Der Schutz der Kinder in allen Familienkonstellationen

Angesichts der niedrigen Geburtenrate auf dem europäischen Kontinent hat die Europäische Kommission die Staaten u. a. dazu angeregt, aktiv Akzente auf die Familienpolitik zu setzen.[1312] Die Mitgliedstaaten sollen die Familie stärker berücksichtigen und dabei insbesondere dem Schutz der Kinder besondere Aufmerksamkeit widmen.[1313] Ferner werden die Mitgliedstaaten dazu ermutigt, die Vereinbarkeit von Familie und Berufsleben, sowie die Akzeptanz für bestimmte Familienformen, die besonders schutzbedürftig sind (insbesondere Alleinerziehende, kinderreiche und einkommensschwache Familien), zu verstärken.[1314]

In Deutschland verzichten Ehepaare vielfach auf Kinder, sodass die Zahl der kinderlosen Ehen immer größer wird.[1315] Die deutsche soziale Wirklichkeit ist zunehmend von nichtehelichen Lebensgemeinschaften, in denen Kinder aufwachsen, und „unvollständigen Familien“

[1305] *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 1.
[1306] *Leisner-Egensperger*, FR 2010, S. 873.
[1307] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 437.
[1308] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 436.
[1309] Ibid.
[1310] Ibid.
[1311] *Ochmann*, DIW Roundup, 2013, 1. Absatz ff.
[1312] *Commission des Communautés Européennes*, Eurobaromètre, Mode de vie dans la communauté européenne, Famille et emploi, Décembre 1991, Präambel. Vgl. *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Juni 2003, S. 45.
[1313] Ibid.
[1314] *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht Juni 2003, S. 45.
[1315] *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 719.

geprägt.[1316] Es liegt daher in der Verantwortung Deutschlands, die Kinder in allen Familienkonstellationen besser zu schützen, sowohl in den intakten als auch in den zersplitterten Familien. Die Einführung des Familiensplittings bei Beibehaltung des hohen deutschen Kindergeldes könnte zu einer Steuergerechtigkeit beitragen, da alle Kinder als Zukunftsträger der Gesellschaft im steuerrechtlichen Familienschutz berücksichtigt werden. Dadurch könnte sogar das Fehlen von Nachkommenschaft mit ihren ungünstigen ökonomischen und demografischen Folgen vermieden werden.[1317] Die Umgestaltung des Steuerrechts liegt im Entscheidungsbereich der Regierung. Bis das Familiensplitting in Anwendung gebracht wird, sollten bestimmte Maßnahmen bis zum Inkrafttreten des Familiensplittings angewendet werden (IV).

IV. Die Reformmaßnahmen bis zum Inkrafttreten des Familiensplittings

Das Steuerrecht in Deutschland sollte in seinen Tatbeständen so umgestaltet werden, dass die Familienausgaben für das Kind durch die Anwendung der indirekten Steuern nicht in die Höhe getrieben werden.[1318] Das Einkommensteuerrecht sollte durch eine besondere Förderung von Mehrkinderfamilien eine bessere Zielwirksamkeit erreichen. Deswegen betont Paul Kirchhof, dass das Steuerrecht darauf ausgerichtet werden sollte, die Zukunftsoffenheit der Menschen im Kind zu unterstützen, nicht aber durch steuerliche Zukunftslasten zu behindern oder zu erschweren.[1319]

Eine Familiensplittingregelung im deutschen Steuerrecht hätte größere Chancen auf Breitenwirksamkeit.[1320] Es zeichnet sich aber im Moment kein Systemwechsel in Richtung dieser zeitgemäßen Besteuerung von Familien ab.[1321] Deswegen sollten bestimmte Maßnahmen ergriffen werden, um eine Verbesserung des Ehe- und Familienschutzes zu erreichen. Unter anderem sollten der Kinderfreibetrag und das Kindergeld erhöht werden (1) und die steuerlichen Entlastungen für Alleinerziehende angehoben werden (2). Diese steuerrechtlichen Maßnahmen sollten von dem Aufbau von Betreuungsmöglichkeiten für Kinder begleitet werden (3).

[1316] *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 719.
[1317] Eine niedrige Geburtenrate bedeutet, dass es zukünftig eine geringere Anzahl an Steuerzahlern geben wird, was wiederum zu niedrigeren Renten und im Folgenden zur Gefährdung des deutschen Lebensstandards führen wird. Cf. *Leisner-Egensperger*, FR 2010, S. 865 ff.
[1318] *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 73.
[1319] Ibid., S. 77.
[1320] *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 4.
[1321] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 437.

1) Die Erhöhung der Kinderfreibeträge und des Kindergeldes

Seit mehr als dreißig Jahren wird in Deutschland die Diskussion der Berücksichtigung von Kindern beim Progressionsverlauf des Steuersatzes geführt.[1322] Die Notwendigkeit bleibt bestehen, „den unzureichenden Familienleistungsausgleich durch eine Anhebung der steuerlichen Kinderfreibeträge und des damit verbundenen Kindergeldes zügig zu verbessern“[1323]. Die Freistellung des Existenzminimums der Familien wird in Deutschland einerseits mittels der Freibeträge und anderseits durch das Kindergeld erreicht.[1324]

Die Bundesregierung korrigiert in regelmäßigen Abständen die Höhe der Freibeträge und des Kindergeldes. Die Höhe der Anpassungen wird anhand von Existenzminimumberichten vorgenommen, die alle zwei Jahre veröffentlicht werden.[1325] Nach dem 11. Existenzminimumbericht ergibt sich für 2019 ein Freibetrag für das Existenzminimum eines Erwachsenen von 9.168 € (Grundfreibetrag). Das Existenzminimum eines Kindes im Fall einer Zusammenveranlagung[1326] der Eltern beträgt 7.620 €. Diese Summe ergibt sich aus dem Kinderfreibetrag i. H. v. 4.980 € zuzüglich des Freibetrags für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf i. H. v. 2.640 €.[1327]

In dem Regierungsentwurf des Bundeskabinetts vom 27.06.2018 wurde eine Anhebung des Kindergeldes ab dem 01.07.2019 um 10 € monatlich – auf 204 € – beschlossen.[1328] Ab dem 01.01.2021 ist eine Erhöhung um weitere 15 € monatlich geplant.[1329] Diese geplante Erhöhung ist zu begrüßen und folgt der Rechtsprechung des Niedersächsischen Finanzgerichts. Dieses Gericht hielt im Jahr 2016 die Kinderfreibeträge für zu niedrig und verfassungswidrig,

---

[1322] *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, S. 738.

[1323] *Deutscher Familien Verband*, Verfassungstreue bei der Anerkennung von Erziehungsleistung, S. 6. Vgl. hierzu *Bachmann*/*Baumann*/*Richter*, DStR 2014, S. 1037.

[1324] Die Freistellung des Existenzminimums ist mit Verweis u. a. auf Art. 2 Abs. 1, Art. 6 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1 sowie Art. 14 Abs. 1 GG zu gewährleisten. Vgl. *PwC Frankfurt*, Steueränderungen 2019: Umfassende Analyse der steuerlichen Änderungen 2018/2019, S. 26*; Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 1107; *Bachmann*/*Baumann*/*Richter*, DStR 2014, S. 1037.

[1325] Dies entspricht dem Beschluss des Deutschen Bundestags vom 02.06.1995, vgl. BT-Drs. 13/1558 vom 31.05.1995 und Plenarprotokoll 13/42 vom 02.06.1995. Hierzu siehe *Bachmann*/*Baumann*/*Richter*, DStR 2014, S. 1037 ff.

[1326] Bei getrennter Veranlagung beträgt das Existenzminimum eines Kindes 3.810 € (Kinderfreibetrag i. H. v. 2.490 €) zuzüglich des Freibetrags für Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf i. H. v. 1.320 €.

[1327] Vgl. § 32 Abs. 6 EStG; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, Rn. 616 f. sowie Rn. 1107; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, Rn. 93; *Rosenchon*, Familienförderung in Deutschland: eine Bestandsaufnahme, S. 6 f.

[1328] Wenn eine Familie drei Kinder hat steigen die Zahlungen dementsprechend auf 210 € und ab vier Kindern auf 235 € pro Kind. Vgl. Gesetz zur Stärkung und steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen (Familienentlastungsgesetz), BR-Drs 373/18; *Bmfsfj*, Familien in Deutschland stärken Erhöhung des Kindergeldes und steuerliche Entlastung, 5. Absatz.

[1329] *Bmfsfj*, Familien in Deutschland stärken Erhöhung des Kindergeldes und steuerliche Entlastung, 5. Absatz.

besonders da der Abzug der steuerlichen Kinderfreibeträge günstiger ist als das Kindergeld.[1330] Die Erhöhung der Kinderfreibeträge und des Kindergeldes wäre nötig, um eine Reform der Familienbesteuerung zu erreichen[1331], dabei die Armut von Familien einzudämmen[1332] und zu einer Realisierung des Familienlastenausgleichs beizutragen.[1333]

Ein anderer Ansatz, um ähnliche Entlastungswirkungen wie in Frankreich für Familien mit drei und mehr Kindern zu erreichen, wäre nach Einschätzung der DIW, dass Deutschland das Kindergeld und den Kinderfreibetrag ab dem dritten Kind verdoppelt.[1334] Dies ist angesichts der Sparpolitik Deutschlands im Moment nicht vorstellbar.[1335] Zusätzlich sollte auch eine Anhebung der steuerlichen Entlastung für Alleinerziehende folgen (2).

2) Die Anhebung der steuerlichen Entlastung für Alleinerziehende

Kinder nehmen an der Verwendung des elterlichen Einkommens teil. Sie bilden damit einen Minderungsfaktor für die steuerliche Leistungsfähigkeit der unterhaltspflichtigen Eltern.[1336] Deswegen muss das Einkommensteuerrecht Kinder als Unterhaltsberechtigte erfassen. Dies ist besonders wichtig in Anbetracht der steigenden Kinderzahlen in nichtehelichen Gemeinschaften[1337] und im Fall von alleinerziehenden Elternteilen.[1338]

Eine Anwendung des Ehegattensplittings auf Alleinerziehende wurde gerichtlich abgelehnt[1339], da dies verfassungsrechtlich nicht geboten sei.[1340] Das BVerfG hat z. B. in der Entscheidung

---

[1330] FG Niedersachsen, Beschluss vom 02.12.2016-7 K 83/16, vgl. bei *Jacke*/*Brinkhus*, Ehe für alle tritt Oktober in Kraft: Die Änderungen im Überblick, 5. Absatz. Dieser Beschluss ist anhängig beim BVerfG - 2 BvL 3/17. Mehr dazu vgl. *Schönfeld/Plenker*, Lexikon Lohnbüro 2019, S. 1235.

[1331] *Ochmann*, DIW Roundup, 2013, 1. Absatz ff. Vgl. *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 719.

[1332] *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, S. 158.

[1333] *Ehmann*, Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich, S. 25; *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, S. 158. Vgl. den Vorschlag von Thilo Sarrazin, wonach eine Prämie von 50.000 € zu zahlen wäre, wenn die Mutter das Studium abgeschlossen hat, so *Sarrazin*, Deutschland schafft sich ab. Wie wir unser Land aufs Spiel setzen, S. 389. Diese Prämie ist *de facto* kaum günstiger als das Kindergeld, wenn es bis zum 25. Lebensjahr des Kindes gezahlt wird (55.500 €).

[1334] *Wrohlich*, DIW Wochenbericht 2012, S. 12.

[1335] Ein Ausdruck dieser Sparpolitik ist die „schwarze Null". Für einige Beobachter spart sich Deutschland kaputt. Vgl. *Gärber*/*Schreyer*, zu kurz gedacht! „aus der Krise sparen wie die Schwaben", FES, WISO Argumente 03/2017, S. 2; *Augstein*, Im Zweifel links schwarze Null, in DER SPIEGEL 42/2014, S. 17; *Jensen*, Schwarze Null: Deutschland spart sich kaputt, 1. Absatz.

[1336] *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 76; *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1901; *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, S. 734.

[1337] *Vogel*, StuW 1999, S. 213.

[1338] Diese bekommen einen Entlastungbetrag für Alleinerziehende gem. § 24b EStG.

[1339] BFH vom 29.09.2016 – III R 62/13, NJW 2017, S. 430. Vgl. BVerfG, Beschluss vom 19.02,2013 – 1 BvL 1/11, BVerfGE 133, 59 (86).

[1340] BFH vom 29.09.2016 – III R 62/13, NJW 2017, S. 430; *Loschelder*, in Schmidt, EStG § 24b, Rn. 17–19; *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1902. Siehe auch BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (345).

vom 03.11.1982[1341] erklärt, dass der Splittingtarif ausschließlich für Ehegatten verfassungskonform und insbesondere nicht auf Alleinerziehende mit Kindern übertragbar sei. Diese Entscheidung wurde damals wie folgt begründet: „Die Gründe, die den Splittingtarif für Eheleute rechtfertigen, sind auf Alleinerziehende mit Kindern nicht übertragbar, so da[ss] der Gleichheitssatz in Verbindung mit Art. 6 Abs. 1 GG eine Ausdehnung des Splittingvorteils auf diese Personengruppe nicht gebietet“[1342]. Dieses Urteil wurde gesprochen, obwohl der grundlegende Zweck des Splittingverfahrens eine besondere Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter war.[1343] Daher liegt bei dem Splittingverfahren indirekt der Fokus auf den Kindern und deren Erziehung.

Der Kinderschutz ist verfassungsrechtlich geboten, sodass es ein Ziel der Regierung sein sollte, besonders Kinder alleinerziehender Eltern besser zu schützen. Dies könnte erfolgen indem jede Erhöhung der Kinderfreibeträge von steuerlichen Entlastungen für Alleinerziehende in gleicher Höhe begleitet wird.[1344] Die Erhöhung der Kinderfreibeträge wird meistens durch die Empfehlung des Existenzminimumberichtes veranlasst. Der steuerliche Entlastungsbetrag für Alleinerziehende betrug im Kalenderjahr 2014 1.308 €. Derzeit liegt der Betrag bei 1.908 €. Diese starke Erhöhung des Entlastungsbeitrags kann daher als positive Entscheidung angesehen werden. Gemäß § 24b Abs. 2 EStG kann sich der Betrag von 1.908 € um 240 € je weiterem Kind erhöhen.[1345] Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ist zu erhöhen, wenn der andere Elternteil zum Unterhalt der Kinder beiträgt.[1346] Dies ist auf jeden Fall zu begrüßen, da den Alleinerziehenden der „Splittingvorteil entgeht“[1347], obwohl dieser seit 2013 für die eingetragenen Lebenspartnerschaften zugelassen wurde.[1348] Der Staat muss mehr Geld in die Familien investieren, die aktuell Kinder aufziehen.[1349] Dabei wäre der Aufbau von mehr Betreuungsmöglichkeiten eine sinnvolle und rentable Herausforderung (3), die von einer vollen steuerrechtlichen Absetzbarkeit der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten begleitet werden sollte.

[1341] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (345).
[1342] BVerfG, Beschluss vom 03.11.1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (345). Vgl. *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, S. 735.
[1343] *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, S. 735.
[1344] *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, S. 158.
[1345] *Bauschke*, öAT 2014, S. 66.
[1346] BFH vom 29.09.2016 – III R 62/13, NJW 2017, S. 430; *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, Rn. 17–19 sowie Rn. 35.
[1347] *Sacksofsky*, NJW 2000, S. 1902.
[1348] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, Rn. 186.
[1349] *Rehm*/*Ulrich*, Menschenrecht auf Arbeit?: Sozialethische Perspektiven, S. 77; *Butterwegge*/*Lösch*/*Ptak*, Kritik des Neoliberalismus, S. 144.

3) Der Aufbau von ausreichenden Betreuungsmöglichkeiten

Alle Splittingmodelle haben den Nachteil, dass sie dem familienpolitischen Ziel der Vereinbarkeit von Beruf und Familie meistens entgegenwirken.[1350] Für einen gerechten Schutz der Familie sollte der Staat deswegen starke Investitionen unternehmen, die positiv auf die Betreuungs-, Erziehungs- und Familienaufgaben wirken könnten. Die Betreuungsmöglichkeiten bilden sozialhilferechtliche Maßnahmen, die eine Ergänzung eines zukünftigen Familiensplittings oder des aktuellen Ehegattensplittings darstellen.

Es besteht ein gewisser Vorbehalt deutscher Familien gegenüber Fremdbetreuung der Kinder, der historisch mit der Umdeutung und dem Missbrauch von Ehe und Familie durch die nationalsozialistische Ideologie zu erklären ist.[1351] Die aktuelle Lage in Deutschland hat aber nichts mehr mit dem Deutschland der NS-Zeit zu tun, sodass der Familie ein breites Spektrum von Betreuungsmöglichkeiten angeboten werden sollte. Hinzu kommt, dass die Fremdbetreuung der Kinder in der deutschen Gesellschaft auch aus sonstigen Gründen nur geringes Ansehen genießt. Die deutschen Mütter, die ihre Kinder zur Betreuung geben, werden z. B. teilweise immer noch als „Rabenmütter“ bezeichnet. Nichtsdestotrotz stellt die Fremdbetreuung in der aktuellen Gesellschaft Deutschlands eine unersetzliche Hilfe für Familien dar und ermöglicht so, dass beide Elternteile einer Berufstätigkeit nachgehen können.[1352]

Im Vergleich hierzu ermöglicht die Fremdbetreuung in Frankreich, u. a. die staatliche Tagesmutter und die ganztägige Kinderbetreuung, die Vereinbarung von Beruf und Familie.[1353] Einige Studien belegen sogar, dass in Deutschland die geringe Geburtenquote mit einer mangelhaften Betreuungspolitik der Regierung zusammenhängt.[1354]

An dieser Stelle ist die französische Maßnahme *Crédit d'impôt pour frais de garde* nach Art. 200 quater B französisches CGI zu erwähnen.[1355] Bei dieser handelt es sich um eine Maßnahme zur Familienförderung, die als Steuervorteil (*réduction d’impôt*) anzusehen ist. Wenn die

---

[1350] *Ochmann*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht Nr. 36-2013, S. 3.
[1351] *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 213.
[1352] Vgl. für Frankreich *Luci-Greulich*, Frauen auf dem Arbeitsmarkt, S. 25.
[1353] In Deutschland gab es zwar im Jahr 2014 einen Baby-Boom, aber der Aufbau an Kinderbetreuungsplätzen folgte zu schleppend. Vgl. *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, S. 98; *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse vom 22.08.2015, Jahrgang 70, Nr. 194, S. 3; *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S. 4; *Bach*/*Buslei*, DIW Wochenbericht 2003, S. 346.
[1354] *Greulich*, Horizons Stratégiques 2008, S. 178.
[1355] *Douet*/*Cozian*/*Hauser*, Précis de droit fiscal de la famille, S. 245.

Kinder nicht in der Kindertagesstätte (*crèche*), sondern zuhause[1356] oder bei einer *assistante maternelle*[1357] versorgt werden, können Eltern die Betreuungskosten steuerlich bis 1.150 € pro Kind jährlich absetzen.[1358] Dies schafft zusätzlich Arbeitsplätze, insbesondere im Bildungs- und Erziehungssektor. Dieser Vorteil kann allerdings nur von Familien in Anspruch genommen werden, die eine ausreichende Steuergutschrift (*crédit d'impôt*) haben.[1359]

Deswegen sollte die Beschäftigungsfähigkeit von Müttern in Deutschland durch den massiven Ausbau des Kinderbetreuungsangebots einschließlich der Ausweitung der Öffnungszeiten gewährleistet werden[1360]. Dies sollte in der Logik eines aktiven Sozialstaates liegen[1361], der eine gezielte Förderung der Kinder im Steuerrecht anstrebt.[1362]

Der deutsche Staat hat sich mit dem Kinderförderungsgesetz verpflichtet[1363], für jedes Kind einen Platz in einem Kindergarten, einer Kindertagesstätte oder einem Kinderhort bis 2013 zu gewährleisten.[1364] Im fünften Bericht zum Kinderförderungsgesetz von 2015 wurde deutlich, dass 41,5 % der Eltern mit unter dreijährigen Kindern einen Betreuungsplatz benötigen.[1365] Nach Schätzung des Instituts der deutschen Wirtschaft fehlten im August 2018 demnach rund 300.000 Betreuungsplätze für Kinder unter drei Jahren.[1366] Der Aufbau von mehr Betreuungsmöglichkeiten ist neben dem Familiensplitting wegweisend für eine bessere steuerrechtliche und familienpolitische Unterstützung von Familien. Dies kann auch für die Ausrichtung einer familienfreundlichen Beschäftigungspolitik relevant sein.[1367] Bis zu einer Einführung des Familiensplittings in Deutschland sollte eine volle Absetzbarkeit der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten erlaubt werden (4).

[1356] Die Betreuung des Kindes im eigenen Haushalt durch eine Tagespflegeperson.
[1357] Die Betreuung durch eine Tagesmutter.
[1358] *Douet*/*Cozian*/*Hauser*, Précis de droit fiscal de la famille, S. 245. Vergleichsweise können gem. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG Betreuungskosten für das Kind bis zu 4.000 € pro Jahr geltend gemacht werden.
[1359] Vgl. *Crédit d'impôt pour frais de garde* im Art. 200 quater B CGI français*; Douet*/*Cozian*/*Hauser*, Précis de droit fiscal de la famille, S. 245. Siehe auch *Monteux*/*Tirouflet*, Impôts, tout pour bien déclarer vos revenus 2015, S. 54; *Huart*, Economie des finances publiques, S. 107.
[1360] *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, S. 158.
[1361] *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 233.
[1362] *Mikat*, Ess. Gespr. 1986, S. 9.
[1363] BGBl. I 2008, S. 2403.
[1364] § 24 Kinderförderungsgesetz.
[1365] *BMFSFJ*, Fünfter Bericht zur Evaluation des Kinderförderungsgesetzes (KiföG-Bericht), Kurzfassung 2015, S. 1.
[1366] Vgl. *Geis-Thöne*, Kinderbetreuung: Chancengleichheit beginnt in der Kita, 1. Absatz ff.
[1367] *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, S. 158.

4) Die volle Absetzbarkeit der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten

Die Idee, einen Freibetrag für die Betreuung, Erziehung und Ausbildung von Kindern einzuführen, stammt aus der Rechtsprechung des BVerfG[1368], das die Betreuungskosten als Minderung der Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen angesehen hat.[1369] Gemäß § 10 Abs. 5 EStG sind die Kinderbetreuungskosten für Kinder bis 14 Jahre bis zu einer Höhe von 4.000 € abzugsfähig.[1370] In Deutschland sollte bis zum Inkrafttreten des Familiensplittings diese Begrenzung, die derzeit besteht, wenn beide Elternteile berufstätig sind, aufgehoben werden.[1371] Eine solche Maßnahme wäre zeitgemäß für den Schutz der Ehe und Familie, besonders wegen der angespannten Betreuungssituation der Kinder in Großstädten und Ballungszentren.[1372] Sind beide Elternteile berufstätig, ist eine kontinuierliche Kinderbetreuung nötig. Familien, in denen nur ein Elternteil berufstätig ist, sind hingegen nicht zwingend auf eine Kinderbetreuung angewiesen.

Um einen gerechten und zeitgemäßen Schutz der Ehe und Familie in Deutschland zu erreichen, ist für die Absetzung der tatsächlichen Kinderbetreuungskosten in voller Höhe bei Erwerbstätigkeit beider Elternteile zu plädieren. Dies könnte zu einer Entspannung der Debatte um die Kinderbetreuung führen und gleichzeitig die Berufstätigkeit der Frauen unterstützen. Die volle Absetzbarkeit der erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten könnte darüber hinaus als Ausgleich für die Nichtanwendbarkeit des Ehegattensplittings bestimmte Lebensgemeinschaften empfunden werden.[1373]

Diese Absetzbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten wird ebenfalls in der Literatur befürwortet, u. a. als volle Abziehbarkeit des realitätsgerecht bemessenen Kindesunterhalts[1374] oder i. S. der Abzugsfähigkeit der gesamten Unterbringungskosten in einer Kindertagesstätte.[1375] Für Sacksofsky bildet eine solche Vollabsetzbarkeit eine zwingende

---

[1368] BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (216).
[1369] *Spangenberg*, Das Ehegattensplitting: Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht, S. 39.
[1370] Gem. § 10 Abs. 5 EStG besteht ein Anspruch auf Fortzahlung der Kinderbetreuungskosten bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres, wenn eine Behinderung des Kindes vorliegt. Vgl. Teil II, Kap. II, Abschnitt I, C, II: Die Kinderbetreuungskosten als abzugsfähige Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG.
[1371] *Spangenberg*, Das Ehegattensplitting: Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht, S. 39.
[1372] Vgl. *Gallas/Gill*, Der engagierte Vater: Vereinbarkeit von Familie und Beruf, S. 159.
[1373] *Spangenberg*, Das Ehegattensplitting: Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht. S. 40.
[1374] *Kirchhof*, NJW 2000, S. 2794; *Spangenberg*, ZRP 2018, S. 23.
[1375] *Hey*, in Tipke/Lang, § 8 Rn. 755 m. w. N.

Ableitung des Leistungsfähigkeitsprinzips.[1376] Nach Aussage Kirchhofs könnte das mittlerweile für einen modernen Sozialstaat unverzichtbare Kindergeld so bemessen werden, dass es den Kindesunterhalt voll abdeckt und zu einer realitätsgerechten Wahrnehmung der Kinderbetreuung passt.[1377]

[1376] *Sacksofsky*, in Spangenberg, Ulrike/Wersig, Maria (Hrsg.), Geschlechtergerechtigkeit steuern. Perspektivenwechsel im Steuerrecht, S. 153.
[1377] *Kirchhof*, NJW 2000, S. 2794.

Abschnitt II: Stellungnahme im Fall der Elfenbeinküste mit einem Ausblick für die afrikanischen Länder südlich der Sahara angesichts des juristischen Erbes Frankreichs

In der Elfenbeinküste sowie in Deutschland kann die Einbindung in eine Ehe und Familie eine schwere Last bedeuten.[1378] Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige sich neben seinen Kindern auch um seine Großfamilie kümmern soll. In diesem Fall wird die Steuerlast für den Steuerzahler, besonders in der Umsatzsteuer, sehr hoch.

In den afrikanischen Ländern südlich der Sahara fehlen im Allgemeinen solide sozialrechtliche Systeme. Deswegen übernimmt i. d. R. derjenige, der über ein hohes Einkommen verfügt, den Unterhalt für einen großen Teil seiner Familie. Dies gilt sowohl für Familienangehörige, die im selben Haushalt leben, als auch für Angehörige, die in einem eigenen oder in einem anderen Haushalt wohnen. Im Gegenzug hilft die Großfamilie bei der Kinderbetreuung und im Haushalt. Die Großfamilie bildet demzufolge eine Überlebensgemeinschaft, die durch Solidarität und Mitwirkung jedes einzelnen Individuums in der Gruppe gekennzeichnet ist.[1379] Die große Bedeutung der Einrichtung Ehe und Familie in der Elfenbeinküste[1380] wird vom ivorischen Staat wahrgenommen, sodass nach den bestmöglichen Maßnahmen gesucht wird, um die verfassungsrechtliche Pflicht zum Ehe- und Familienschutz besser zu erfüllen.

Diese Stellungnahme beinhaltet daher einen Ausblick über die möglichen Anpassungen im Einkommensteuerrecht der ehemaligen Kolonien Frankenreichs, die nach ihrer Unabhängigkeit das juristische Erbe Frankreichs weitergeführt haben, und dies, obwohl die Anwendung des Familiensplittings am Vorbild Frankreichs (*quotient familial*) ungerechtfertigt ist (A). Stattdessen erweist sich die Individualbesteuerung als passendere Maßnahme für die Anwendung in der Elfenbeinküste (B). Für diesen Steuersystemvergleich könnten sich die Verbesserungsvorschläge aus dem deutschen Einkommensteuerrechtssystem als gewinnbringend für die afrikanischen Länder südlich der Sahara herausstellen (C).

[1378] Vgl. im deutschen Recht *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 236.
[1379] *Worku*, Entwicklungstendenzen des regionalen Menschenrechtsschutzes, die Afrikanische Charta der Rechte der Menschen und der Völker, S. 49.
[1380] *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 236.

A- Die ungerechtfertigte Anwendung des Familiensplittings am Vorbild Frankreichs

Historisch gesehen ist das französische Familiensplitting der Nachkriegszeit entsprungen[1381] und wurde schließlich am 31.12.1945 eingeführt.[1382] Obwohl der sog. *quotient familial* auch heute noch in Frankreich kritisiert wird, bleibt das Familiensplitting *à la française* aufgrund seines Beitrags zu einer stabilen und ansteigenden Geburtenrate in Frankreich weiterhin anerkannt.

Das französische Familiensplitting ist das Resultat der pronatalistischen Politik von Präsident Charles de Gaulle, der darauf abzielte, die stabile Abfolge der Generationen nach dem Krieg aufrechtzuerhalten.[1383] Darum gewährte er den französischen Familien mit mehreren Kindern steuerliche Vorteile durch den *quotient familial*. Mittels dieser Maßnahme griff der Staat Familien in Zeiten wirtschaftlicher Schwierigkeiten unter die Arme. Ziel sollte die Deckung des Familienbedarfs durch einen aktiven finanziellen Zuschuss sein, von dem hauptsächlich Familien mit mehreren Kindern profitieren können. Als Folge dieser Maßnahme kam es Ende der 1950er-Jahre zu einem Babyboom in Frankreich.[1384]

Im Anschluss an die Kolonisation hat die Elfenbeinküste das Familiensplitting (*quotient familial*) in ihre Steuersysteme integriert, obwohl es keine Notwendigkeit zur Förderung der Geburtenrate gab. Mit einer aktuellen Geburtenrate von vier bis sechs Kindern pro Familie[1385] ist eine solche Unterstützung nicht notwendig und daher nicht sinnvoll. Deswegen bleibt die Anwendung des Familiensplittings am Vorbild Frankreichs ungerechtfertigt und unpassend. Diese Bewertung gilt auch für andere afrikanische Länder wie z. B. Burkina Faso[1386], Senegal[1387], Benin[1388] und Mali[1389], die alle eine hohe Geburtsrate vorweisen, aber dennoch den von Frankreich „geerbten" *quotient familial* und *foyer fiscal* weiterführen. Die

---

[1381] *Tristram*, Une fiscalité pour la croissance, S. 174. Der Vorläufer des französischen Familiensplittings war ein kaiserliches Rundschreiben von 1860, in dem ein Zuschlag für Seefahrer-Familien eingeführt wurde. Dieser belief sich auf 10 Cent pro Tag und Kind für alle Kinder unter 10 Jahren. Vgl. *Renner*, Quotient familial: l'histoire d'une politique française, 1. Absatz ff.; *Bichot*, Histoire et évolution de la politique familiale en France, 1. Absatz ff.

[1382] Vgl. aus den frz. *l'Art. 9 de la Loi Nr. 45-0195 du 31 décembre 1945, portant fixation du budget général (services civils) pour l'exercice 1946, JORF nº 1, 1er janvier 1946, S.* 2. Siehe auch *Parriat-Sivré*/*Benmoussa*/*Chevreux*/*Lescarcelle*, Mise en œuvre des politiques sociales, S. 50 ff.

[1383] *Parriat-Sivré*/*Benmoussa*/*Chevreux*/*Lescarcelle*, Mise en œuvre des politiques sociales, S. 50 ff.

[1384] *Sirinelli*, Revue d'histoire 2001, S. 114.

[1385] *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2017 revision, S. 33 ff.

[1386] Vgl. Art. 62 CGI-Burkina Faso.

[1387] Im Senegal ist der *quotient familial* in den Art. 174–177 CGI-Senegal zu finden. Der Steuerbetrag für die Familie darf gem. Art. 174 Abs. 1 CGI-Senegal nicht 40% des zu versteuernden Einkommens überschreiten.

[1388] Art. 12 sowie Art. 139 CGI-Benin.

[1389] Vgl. den *quotient familial* in Art. 11 CGI-Mali.

Individualbesteuerung stellt für die ehemaligen Kolonien Frankreichs und besonderes im Fall der Elfenbeinküste die eigentlich passende Maßnahme dar (B).

B- Die Anwendung der Individualbesteuerung als passende Maßnahme für die ehemaligen Kolonien Frankreichs

Die ersten staatlichen Interventionen in Frankreich beruhten auf dem Prinzip „Frauen und Kinder zuerst“[1390]. Dies gilt jedoch nicht im Fall der Elfenbeinküste, wo die wirtschaftlichen Errungenschaften heute noch im Vordergrund stehen und über eine familiengerechte Ausgestaltung des Einkommensteuerrechts nicht debattiert wird. Für den ivorischen Staat ist daher die steuerrechtliche Förderung der Ehe und Familie durch den *quotient familial* nicht mehr zeitgemäß, da die Geburtenrate weiterhin sehr hoch ist. In diesem Zusammenhang wäre eher die Anwendung einer Individualbesteuerung in den ehemaligen Kolonien Frankreichs geboten. Eine Individualbesteuerung bedeutet, dass jeder Steuerpflichtige anhand des passenden Steuertarifs und der entsprechenden Bemessungsgrundlage separat für sein Einkommen besteuert wird.[1391] Eine gemeinsame Besteuerung der Eheleute ist hier generell ausgeschlossen. Bei der individualisierten Besteuerung gilt stets derselbe Steuertarif, unabhängig von Familienstand und vom Erwerbsstatus bzw. Einkommen des Partners.[1392] Die Einführung der Individualbesteuerung in der Elfenbeinküste wäre aufgrund der mit ihr verbundenen hohen einkommensrechtlichen Einnahmen gut begründet. Eine Individualbesteuerung könnte zudem zur Erhöhung des Anteils erwerbstätiger Frauen führen.[1393]

Die Individualbesteuerung erfordert allerdings einen höheren Verwaltungsaufwand, um die Steuerfestsetzung und die Steuerfahndung mit Erfolg durchzuführen.[1394] Dieser Mehrbedarf an Mitarbeitern in der Verwaltung würde sich positiv auf den Arbeitsmarkt auswirken. Es bliebe dennoch ein Restrisiko, dass die ivorischen Steuerpflichtigen Steuerflucht begehen. Dies können aber auch Länder wie Deutschland und Frankreich nicht vollständig unterbinden. Eine solche Anwendung der Individualbesteuerung in der Elfenbeinküste würde dem aktuellen

---

[1390] *Damon*, Les politiques familiales, S. 7.
[1391] *Lang*, Die Bemessungsgrundlage, S. 625.
[1392] *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, S. 155.
[1393] Vgl. für Deutschland bei *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, S. 13.
[1394] Vgl. *Becker*, Grundsatz der Individualbesteuerung, S. 4 sowie S. 10 ff.

Trend in Europa folgen[1395] und den wirtschaftlichen Zielen des ivorischen Staates entsprechen. Eine wirtschaftliche Besonderheit in der Elfenbeinküste ist, dass mehr als 80 % der Menschen im informellen Sektor beschäftigt sind.[1396] Der Anteil der Arbeitnehmer im informellen Sektor liegt in anderen westafrikanischen Ländern wie z. B. Mali und Burkina Faso sogar über 90 %.[1397] Eine Anwendung der Individualbesteuerung in der Elfenbeinküste könnte daher dazu beitragen, dass auch Menschen, die im informellen Sektor tätig sind, einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden. Durch einen Anstieg der direkten Steuereinnahmen könnte der Verlust öffentlicher Einnahmen, der aus einem Rückgang der Zoll- und Umsatzsteuereinnahmen resultiert, ausgeglichen werden.[1398] Aufgrund der oben beschriebenen sozialen und wirtschaftlichen Gegebenheiten in der Elfenbeinküste ist eine weitere Anwendung der französischen Regelungen nicht mehr zeitgemäß.[1399]

Neben der Individualbesteuerung könnte die Elfenbeinküste einige Steuerminderungen erlauben, etwa um dem Leistungsfähigkeitsprinzip zu entsprechen. Als Beispiel könnten Steuerfreibeträge für maximal drei Kinder, addiert zu einem Freibetrag für bis zu drei weiteren Familienangehörigen, die der Steuerpflichtige unterhält, gewährt werden. So würde auch die Bedeutung der Großfamilie mehr Rechnung getragen werden.

Gleichzeitig könnten bestimmte Steuererleichterungen für ivorische Alleinerziehende eingeräumt werden. Nach einer Studie über die Ehegattenbesteuerung im europäischen Vergleich könnten solche Maßnahmen aus der Gewährung eines Steuerfreibetrags sowie aus der Gewährung finanzieller Beihilfen für die Betreuung der Kinder von alleinerziehenden Eltern bestehen.[1400] Vielfach dienen entsprechende Freibeträge dazu, die Begünstigung des Ernährermodells schrittweise abzubauen.[1401] Es erscheint zweckmäßig in dieser Stellungnahme die Verbesserungsvorschläge aus dem deutschen Einkommensteuerrechtssystem für die Anwendung in der Elfenbeinküste zu erörtern (C).

[1395] Die meisten Länder der Welt wenden eine Individualbesteuerung an. Seit Mitte der 1990er-Jahre hat sich die Mehrheit der europäischen Länder für ein individualisiertes Steuersystem entschieden. Vgl. die voll individualisierten Systeme in Schweden, Dänemark, Großbritannien in *OECD*, Taxing Wages 2001–2002, S. 25 ff.; *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, S. 155 ff.

[1396] *African Union Commission*/*OECD*, Dynamiques du développement en Afrique 2018 Croissance, emploi et inégalités, S. 212.

[1397] Ibid.

[1398] *Mulendu Mbusa*, Transition fiscale et regressivite des impôts domestiques indirects en Afrique Sub-Saharienne, S. 3.

[1399] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, S. 179.

[1400] Vgl. *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, S. 155.

[1401] Ibid.

C- Die Verbesserungsvorschläge aus dem deutschen Einkommensteuerrechtssystem für die Anwendung in der Elfenbeinküste

Es ist heute üblich, dass der Sinn einer Rechtsvergleichung nicht nur darin besteht, den Geist, den Stil verschiedener Rechtsordnungen und die in ihnen gebräuchlichen Denkmethoden und Verfahrensweisen miteinander zu vergleichen[1402], sondern darüber hinaus auch Denkanstöße zu liefern, um Verbesserungsvorschläge einzubringen. Im Vergleich mit Deutschland könnten einige steuerrechtliche Prinzipien und Regelungen auf das ivorische Steuersystem übertragen werden und so zu einer Bereicherung beitragen. Diese werden für die vorliegende Analyse in Hauptmaßnahmen (I) und sekundäre Maßnahmen (II) zur Besserung der Stellung von Kindern und alleinerziehender Elternteile untergliedert. Daneben gibt es auch die Regelungen, die wenig inspirierend für die Elfenbeinküste sind (III).

I. Die Hauptmaßnahmen: Die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen für den Aufbau einer familienachtenden Einkommensteuer in der Elfenbeinküste

Eine familienfördernde Einkommensteuer erfordert ein System, das die geminderte Leistungsfähigkeit durch minderjährige Kinder im Einkommensteuerrecht aktiv berücksichtigt und durch steuerrechtliche Maßnahmen unterstützt. Dafür müssen die staatlichen Einnahmen wachsen und stabil sein. Hierfür ist des zwingend erforderlich, dass die Gesamtheit der Steuerpflichten vom Fiskus erfasst und besteuert wird. Deutschland verfolgt ein solches Ziel, was u. a. die Anmeldung mit Steuernummern für alle Steuerpflichtigen (1) und die Absetzbarkeit von außergewöhnlichen Belastungen aufgrund der Familie (2) voraussetzt.

1) Die automatische Anmeldung mit Steueridentifikationsnummer für alle Steuerpflichtigen als rahmenschaffende Maßnahme

Alle Personen, die in Deutschland einen Wohnsitz haben oder sich hier gewöhnlich länger als sechs Monate im Jahr aufhalten, sind nach § 1 ff. EStG mit allen ihren Einkünften steuerpflichtig. Dies ist der Ausdruck des Welteinkommensprinzips, welches in Deutschland nur für unbeschränkt Steuerpflichtige (sog. Steuerinländer) gilt.[1403] Die Bescheide der

---

[1402] Hierbei handelt es sich um eine Makrovergleichung. Zum Begriff Makrovergleichung siehe *Zweigert*/*Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, S. 4; *Puget*, RIDC 1949, S. 493; *Constantinesco*, Rechtsvergleichung II: Die rechtsvergleichende Methode, S. 137.

[1403] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 7, Rn. 1429 ff.

Finanzämter basieren auf der Steueridentifikationsnummer, welche in § 139a und § 139b AO geregelt ist.

Die deutsche Steueridentifikationsnummer ist eine elfstellige Nummer, die vom Bundeszentralamt für Steuern automatisch mit der Geburt[1404] an jeden Bürger sowie an jeden Ausländer bei dessen Anmeldung in Deutschland, vergeben wird. Die Angaben, die durch diese Nummer abrufbar sind[1405], sind gem. § 139b AO der Name, die Anschrift, das Geschlecht, der Geburtstag, der Geburtsort sowie das zuständige Finanzamt.[1406] Diese Angaben sind nach § 139b Abs. 4 AO nur für Besteuerungszwecke zu nutzen und unterliegen daher gem. § 139b Abs. 4 AO einer strengen Zweckbindung.[1407]

Die automatische steuerliche Identifikationsnummer trägt dazu bei, dass jeder Steuerpflichtige der allgemeinen steuerrechtlichen Beitragspflicht in Deutschland besser nachkommt. Hinzu kommt, dass die Steueridentifikationsnummer zu einem bestimmten Anteil zur Steuergerechtigkeit und somit zur Steuerakzeptanz beiträgt.

In Frankreich wird eine solche Nummer *numéro d'identification fiscal* genannt[1408] und ist auf der vorausgefüllten Einkommensteuererklärung und auf den Bescheiden für die Einkommensteuer, die Wohnsteuer (*taxe d'habitation*) und die Grundsteuer (*taxe foncière*) angegeben. Die französische *numéro d'identification fiscal* wird aber nicht bereits bei der Geburt erteilt, sondern erst mit der ersten Steuerpflichtigkeit einer Person.

In der Elfenbeinküste gibt es gem. Art. 171 CGI ebenfalls eine Steueridentifikationsnummer, die *numéro de compte contribuable*.[1409] Die Anmeldepflicht ist zwar im Art. 255 CGI geregelt, eine automatische Steueridentifikationsnummer wird aber nicht vergeben, sodass die Finanzämter nicht genau wissen, wer in der Elfenbeinküste einkommensteuerpflichtig ist. Diese fehlende Identifikation der Bürger ist auch in anderen Bereichen der ivorischen Verwaltung zu beklagen. Hinzu kommt, dass in der Elfenbeinküste nur 20 % der Bevölkerung im formellen Sektor arbeiten, d. h., dass die Mehrheit der Arbeitnehmer ökonomischen Aktivitäten nachgehen, die nicht staatlich geregelt sind und daher nicht erfasst werden können.[1410] Durch

---

[1404] *Kufhus*, in Kühn/von Wedelstädt (Hrsg.), § 139b AO, Rn. 2.
[1405] Diese Nummer ist auch den anderen Ämtern bekannt.
[1406] *Kufhus*, in Kühn/von Wedelstädt (Hrsg.), § 139b AO, Rn. 1–2.
[1407] *Klein*/*Rätke*, AO, § 139a, Rn. 3 ff.
[1408] Sie wird auch *numéro fiscal de référence* genannt, vgl. *OECD*, Economics Glossary English-French: Anglais-Français, S. 249.
[1409] Vgl. Art. 171, 355, 386, 393, 920, 941, 1107 CGI sowie in der ivorischen Abgabenordnung, *Livre de procédure fiscale*, Art. 54, 144, 166, 186 LPF.
[1410] *African Union Commission*/*OECD*, Dynamiques du développement en Afrique 2018 Croissance, emploi et inégalités, S. 212.

das Fehlen einer automatischen Steueridentifikationsnummer bleibt die sachgerechte einkommensteuerrechtliche Zahlung lückenhaft. Folglich erzielt der Staat weniger Einnahmen und hat entsprechend weniger Handlungsspielraum in Bezug auf die Förderung von Ehe und Familie. Deswegen ist für die Einführung einer ivorischen Steueridentifikationsnummer zu plädieren. Das Projekt zur Erfassung aller Bewohner der Elfenbeinküste im Melderegister RNPP[1411], welches sich aktuell im Aufbau befindet, ist daher zu begrüßen.[1412] Bis eine passende Reform gefunden wird, ist die jährliche Zahlungspflicht der ivorischen Einkommensteuer für nicht verbeamtete Arbeitnehmer[1413] bis zum 31.12.2019 aufgehoben.[1414]

Im Zuge der Rechtsvergleichung mit Deutschland kommt für die Elfenbeinküste die Absetzbarkeit von außergewöhnlichen Belastungen aufgrund der Familie (2) zusätzlich als Verbesserungsansatz aus dem deutschen Einkommensteuerrechtssystem in Frage.

2) Die Absetzbarkeit außergewöhnlicher Belastungen aufgrund der Familie

In Deutschland besteht rechtlich eine Bedarfsgemeinschaft, wenn mehrere Personen ihren Lebensunterhalt aus einem Einkommen bestreiten.[1415] Bestimmte Belastungen von dieser Bedarfsgemeinschaft sind als außergewöhnliche Belastungen steuerlich absetzbar.

Diese außergewöhnlichen Belastungen sind in § 33 EStG geregelt und dienen dem Abzug der zwangsläufigen und existenziell notwendigen privaten Aufwendungen des Steuerpflichtigen z. B. aufgrund der Familie.[1416] Insbesondere Krankheitskosten[1417] und Beerdigungskosten für die Angehörigen können dabei abgesetzt werden.[1418] Diese Regelung sollte als Vorbild für die Anwendung in der Elfenbeinküste dienen, da die Familien regelmäßig durch Krankheitskosten

---

[1411] Vgl. Dekret Nr. 2018-454 vom 09.05.2018, JORCI Special Nr. 3 vom 13.07.2018, S. 14, aus dem frz. *Décret Nr. 2018-454 du 09 mai 2018, JORCI Spécial Nr. 3 du 13 juillet 2018, p. 14; Gouvernement de Côte d'Ivoire, Le gouvernement ivoirien envisage la mise en place d'un système d'identification national performant et fiable,* 1. Absatz ff.

[1412] Vgl. dazu Teil I, Kap. III, Abschnitt II, B, I, 3.

[1413] Dies gilt auch für die anderen lohnsteuerpflichtigen Arbeitnehmer aus dem Privatsektor.

[1414] Art. 29 der *Annexe fiscale* zum Finanzgesetz Nr. 2018-984 vom 28.12.2018 über den Staatshaushalt des Jahres 2019. Aus dem frz. *Art. 29, Annexe fiscale à la loi Nr. 2018-984 du 28 décembre 2018 portant Budget de l'Etat pour l'année 2019*. Wortwörtlich: « *l'obligation annuelle de déclaration et de paiement de l'impôt général sur le revenu global (IGR) a été suspendu jusqu'au 31 décembre 2018. En attendant l'achèvement des études engagées en vue d'aboutir à une réforme globale de l'IGR, la suspension de l'obligation de déclaration annuelle de l'IGR est prorogée jusqu'au 31 décembre 2019* », in JORCI Nr. 14 vom 28.12.2018, S. 218. Vgl. Chambas, Afrique au sud du Sahara: mobiliser des ressources fiscales pour le développement, S. 86; African Union Commission/OECD, Dynamiques du développement en Afrique 2018 Croissance, emploi et inégalités, S. 212.

[1415] *Kirchhof*, ZRP 2003, S. 75.

[1416] *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, Rn. 1.

[1417] Ibid., Rn. 35.

[1418] Ibid.

Angehöriger oder deren Beerdigungskosten finanziell stark belastet werden. Deswegen sollten solche Maßnahmen zugunsten der ivorischen Familien geschaffen werden, sodass sie aufgrund dieser möglichen Zusatzkosten nicht in einen wirtschaftlichen und sozialen Rückstand geraten.

Da in ivorischen Familien oft auch gesellschaftliche Verpflichtungen gegenüber Personen bestehen, die keine Familienangehörigen i. S. des ivorischen EStG darstellen, sollte die Möglichkeit zur Absetzbarkeit außergewöhnlicher Belastungen auch auf Mitglieder der Großfamilie ausgeweitet werden.[1419] Wenn nötig, könnte die Absetzbarkeit auf einen bestimmten Betrag (Kappung) oder auf eine festgelegte Personenanzahl begrenzt werden.

Die Unterhaltung von Kindern, die noch studieren sowie deren Studiengebühren sollten in der Elfenbeinküste zudem als abziehbare außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden.[1420] Da sich die öffentlichen Schulen und Universitäten in einem beklagenswerten Zustand befinden, müssen sich Familien oft an teure private Bildungsinstitutionen wenden, um ihren Kindern eine gute Ausbildung zu ermöglichen. Solche Kosten sollten daher ebenfalls als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden und ggf. begrenzt abziehbar sein. Da diese Ausgaben realitätsgerecht zu berücksichtigen sind, sollte der ivorische Gesetzgeber die Wahrnehmung der Absetzbarkeit mit einer Anmeldung bei den Finanzämtern verbinden und eine ständige und gerechte Kappung anwenden. Der Schutz der Ehe und Familie im ivorischen Steuerrecht könnte zusätzlich durch folgende sekundäre Maßnahmen erheblich verbessert werden (II).

II. Die sekundären Maßnahmen: Für die Besserung der Stellung der Kinder und der alleinerziehenden Eltern

Die Großfamilie und polygame Strukturen finden in der Elfenbeinküste sowie in anderen afrikanischen Ländern durch das Steuerrecht keine besondere Berücksichtigung.[1421] Selbstverständlich besteht für die ivorische Gesellschaft ein grundlegender Reformbedarf zur Neuregelung des Steuerwesens und für einen zeitgemäßen Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht. Dafür sollte das Existenzminimum des Kindes anerkannt (1) und die Stellung der alleinerziehenden Eltern (2) besser geregelt werden.

[1419] Nur die Kinder werden berücksichtigt, vgl. Art. 248 sowie Art. 251 CGI.
[1420] Dies ist in Deutschland nicht der Fall, da ein Studium nicht als verpflichtend angesehen wird. Vgl. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, Rn. 35.
[1421] *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l'impôt, 2009, S. 79.

1) Anerkennung des Existenzminimums des Kindes

Es ist für die modernen Steuersysteme selbstverständlich, dass die Besteuerung an die Leistungsfähigkeit geknüpft sein sollte.[1422] Es ist unbestreitbar, dass der Staat durch monetäre Leistungen Bedingungen schaffen sollte, die es Eltern ermöglichen, jedem Kind einen angemessenen Lebensstandard zu sichern.[1423]

Dies tut Deutschland durch die Gewährleistung des Existenzminimums des Kindesund trägt so zu einer angemessenen Erfüllung der Bedürfnisse des Kindes bei. Das Existenzminimum des Kindes bleibt durch die Kinderfreibeträge gem. § 32 Abs. 6 Satz 1 EStG[1424] bzw. das Kindergeld (§§ 62, 78 ff. EStG i. V. m. § 31 S. 3 EStG) unangetastet.

Wie bereits erwähnt, gibt es im Vergleich dazu keine Garantie des Existenzminimums im ivorischen Steuerrecht[1425], sowie keine ausdrückliche verfassungsrechtliche Eheschutzpflicht des Staates.[1426] Das Existenzminimum Steuerpflichtiger und deren Kinder lässt sich aber aus dem ivorischen Sozialstaatsprinzip und dem Prinzip der Beachtung der Menschenwürde[1427] ableiten.[1428] Ein Vorschlag wäre daher, neben der Einführung eines Existenzminimums für Kinder, die Stellung alleinerziehender Eltern zu verbessern (2).

2) Verbesserung der Stellung alleinerziehender Eltern

Deutschland war das erste Land in Europa, das dem Schutz der Familie Verfassungsrang eingeräumt hat.[1429] Das deutsche Grundgesetz legt sogar in Art. 6 Abs. 4 fest, dass jede Mutter Anspruch auf den Schutz und die Fürsorge der Gemeinschaft hat. Daraus könnte ebenfalls abgeleitet werden, dass jeder Staat die Stellung der alleinerziehenden Eltern stärken sollte.[1430] Alleinerziehende Eltern stehen in Deutschland noch stärker als in der Elfenbeinküste vor besonderen Herausforderungen, da sie oftmals nicht auf die Hilfsangebote der weiteren Familie bei der Erziehung und Betreuung der Kinder zurückgreifen können. Entsprechend hat der deutsche Gesetzgeber auf die besondere Belastung Alleinerziehender reagiert. Die Alleinerziehenden genießen hierzulande eine Vielzahl von Schutzmechanismen u. a. den

---

[1422] *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 254.
[1423] Vgl. § 27 UN-Kinderrechtskonvention; *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, S. 434.
[1424] *Seiler*, in *Kirchhof*, EStG, § 31, Rn. 1–2.
[1425] Siehe dazu Teil I, Kap. III, D.
[1426] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, S. 94.
[1427] Aus dem frz. *dignité humaine*.
[1428] Die Garantie des Existenzminimums als steuerrechtliches Prinzip ist in der Elfenbeinküste noch nicht verbreitet.
[1429] *Kaufmann*, in Bundesministerium für Familie und Senioren (Hrsg.), 40 Jahre Familienpolitik in Europa, S. 158.
[1430] *Lecheler*, in HdbStR 2001, S. 213.

Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b EStG sowie die Kinderfreibeträge und die steuerliche Berücksichtigung von Betreuungskosten.

In der Elfenbeinküste können Alleinerziehende häufig auf die Großfamilie und deren Hilfsressourcen zurückgreifen. Daher hat der Gesetzgeber dort die Alleinerziehenden bislang nicht gesondert berücksichtigt. Hier könnten die Ansätze aus Deutschland gewinnbringend auf die alleinerziehenden Eltern in der Elfenbeinküste angewendet werden, sodass sie nicht weiterhin finanziell von der Großfamilie abhängig bleiben.

Für die Elfenbeinküste wäre die Festlegung eines Kinderfreibetrags für alleinerziehende Eltern ein guter Anfang. Abgesehen von den oben beschriebenen Maßnahmen aus Deutschland zur Verbesserung der Stellung des Ehe- und Familienschutzes erweisen sich einige Regelungen aus Deutschland als wenig inspirierend für eine Anwendung in Ländern südlich der Sahara (III).

III. Die wenig inspirierenden Regelungen aus Deutschland

Es gibt in Deutschland ein Bündel von Maßnahmen in Bezug auf den Schutz von Ehe und Familie.[1431] Einige dieser Maßnahmen sind wenig inspirierend oder im Moment nicht vollständig übertragbar auf die Elfenbeinküste bzw. die Länder südlich der Sahara. Hiermit sind die Gleichstellung gleichgeschlechtlicher Partnerschaften mit der Ehe (2) und das deutsche Kindergeld (1) gemeint.

1) Das deutsche Kindergeld für alle Kinder

Deutschland schafft es mit einem „starken Kindergeld“, das Existenzminimum des Kindes einkommensteuerrechtlich freizustellen.[1432] Im Grunde ist das Kindergeld eine Sozialleistung, die in das Steuerrecht integriert wurde.[1433] Einige Juristen sehen diese Leistung sogar als eine Art Steuerbonus an[1434], andere bezeichnen die Staffelung nach der Kinderzahl als „Geburtenprämie“[1435]. Als Kritikpunkt wird die Höhe des Kindergeldes genannt, da dieses kaum für eine spürbare finanzielle Entlastung der Eltern ausreicht.[1436] Trotzdem ist das deutsche

---

[1431] *Ehmann*, Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich, S. 17.
[1432] Für die Bemessung siehe BVerfG, Beschluss vom 10.11.1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (219, 256 ff.).
[1433] *Coimbra*, Steuerverfassungsrecht und Steuergerechtigkeit, S. 42; *Jahn*, Kindergeld: Steuerliches Kindergeld mit Praxishinweisen zur Anlage Kind, S. 15; *Althammer*/*Klammer*, Ehe und Familie in der Steuerrechts- und Sozialordnung, S. 139.
[1434] *Rosenchon*, Familienförderung in Deutschland: eine Bestandsaufnahme, S. 5.
[1435] Vgl. *Coester-Waltjen*, in von Münch/Kunig, Art. 6 GG, Rn. 20.
[1436] *Gröschner*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 GG, Rn. 61.

Kindergeld im europaweiten Vergleich sehr hoch[1437] und ist zudem für manche Familien notwendig, um den Lebensunterhalt bestreiten zu können.

Im Vergleich zu Deutschland ist die Höhe des staatlich gewährten Kindergeldes in der Elfenbeinküste sehr niedrig und wird zudem nicht allen Kindern zugesprochen. Problematisch ist hierbei, dass nicht alle potenziell Einkommensteuerpflichtigen vom Fiskus erfasst werden.

Das Steuersystem Deutschlands kann in einigen Bereichen als Beispiel für die Elfenbeinküste und für Entwicklungsländer südlich der Sahara dienen. Freilich kann die Höhe des deutschen Kindergeldes derzeit nicht auf die Elfenbeinküste übertragen werden. Mit einer Fertilitätsrate, die vier Mal so hoch ist wie die in Deutschland[1438], wäre ein so hohes Kindergeld aufgrund der geringen finanziellen Leistungsfähigkeit des ivorischen Staates nicht bezahlbar.[1439] Es ist hier zu bedauern, dass das ivorische Kindergeld (*allocations familiales*) sogar auf drei Kinder begrenzt ist[1440], während das deutsche Kindergeld progressiv mit der Anzahl der Kinder zunimmt. Neben dem deutschen Kindergeld für alle geborenen Kinder ist auch die Gleichstellung der gleichgeschlechtlichen Partnerschaften mit der Ehe nicht übertragbar auf die Elfenbeinküste und die afrikanischen Staaten südlich der Sahara (2).

2) Gleichstellung der gleichgeschlechtlichen Partnerschaft mit der Ehe

Die Rechtsordnung spiegelt häufig die gesellschaftlichen Wertvorstellungen der Länder wider.[1441] In dieser Rechtsvergleichung wurden bereits zahlreiche Unterschiede bezüglich des Schutzes der Ehe und Familie in den Steuersystemen Deutschlands und der Elfenbeinküste beschrieben. Diese Unterschiede hängen auch mit der Geschichte und der Steuerpolitik beider Länder zusammen.[1442]

Ein Thema, das in Deutschland bzw. in ganz Europa nach wie vor für politische Spannungen sorgt, ist die Gleichstellung der gleichgeschlechtlichen Partnerschaften mit der Ehe.[1443] Die

---

[1437] Vgl. *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, S. 201.
[1438] Vgl. *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2017 revision, S. 33; *Deutsche Stiftung Weltbevölkerung (DSW)*, Soziale und demografische Daten weltweit, Datenreport 2014, S. 7 sowie S. 11.
[1439] *Ouguergouz*, La Charte Africaine des Droits de L'homme et des Peuples, S. 127; *Palm-Risse*, Der völkerrechtliche Schutz von Ehe und Familie, S. 328.
[1440] Vgl. Art. 43 des Sozialgesetzbuches i. V. m. Art. 35 des Gesetzes Nr. 2002-04 vom 03.01.2002 über den Status des Personals der örtlichen Behörden. Aus dem frz. *l'Art. 43 de la Code de prévoyance sociale et l'Art. 35 de la Loi Nr. 2002-04 du 03 janvier 2002 portant statut du personnel des collectivités territoriales*.
[1441] *Remy*, NZA-Beilage 2014, S. 64.
[1442] Vgl. dies in Bezug zu Frankreich und Deutschland bei Remy, NZA-Beilage 2014, S. 64; *Luci-Greulich*, Frauen auf dem Arbeitsmarkt, S. 25 ff.
[1443] Vgl. *Duchateau*/*Guerlain*, Dernier inventaire avant le mariage pour tous, S. 159.

Gleichstellung der gleichgeschlechtlichen Partnerschaften mit der Ehe in Deutschland wurde durch das Gesetz vom 20.07.2017 abgeschlossen.[1444]

In den afrikanischen und arabischen Ländern gibt es grundsätzlich noch keine staatliche Anerkennung von gleichgeschlechtlichen Paaren. Zudem ist die Homosexualität in vielen Ländern Afrikas noch strafbar.[1445] Einzige Ausnahme auf dem afrikanischen Kontinent ist Südafrika, wo die Diskriminierung aufgrund der sexuellen Orientierung für verfassungswidrig erklärt wurde.[1446]

Im ivorischen Recht stellt sich die Frage der Eheschließung Trans- und Homosexueller noch nicht.[1447] Grund dafür ist, dass diese aktuell noch nicht mit der afrikanischen Mentalität vereinbar ist. Hinzu kommt, dass die Thematik noch nicht zur politischen und juristischen Tagesordnung gehört.[1448] Für die Elfenbeinküste ist daher eine Gleichstellung der gleichgeschlechtlichen Partnerschaften mit der Ehe im Moment noch nicht vorstellbar. Die Homosexualität ist an sich gesellschaftlich geächtet und wird als Delikt gem. § 358 ivorisches StGB (*Code Pénal ivoirien*) im Sinne der Erregung öffentlichen Ärgernisses (*outrage public à la pudeur*) bestraft.[1449] Rechtsvergleichend wäre sogar die Haltung der Elfenbeinküste, keine Gleichstellung gleichgeschlechtlicher Partnerschaften mit der Ehe voranzubringen, angesichts der EGMR-Entscheidung vom 24.06.2010 (Schalk und Kopf gegen Österreich) gerechtfertigt. Dieses Gericht hat in diesem Zusammenhang entschieden, dass die nationalen Behörden in Europa die rechtliche Zuständigkeit besitzen, um die gesellschaftlichen Erwartungen und die sexuelle Orientierung zu beurteilen und darauf einzugehen.[1450] In der Folge hat der EGMR am

---

[1444] Wie in Frankreich das Gesetz *le mariage pour tous* vom 17.05.2013, aus dem frz. *Loi Nr. 2013-404 du 17 mai 2013, JORF Nr. 0114 du 18 mai 2013, p. 8253.*

[1445] Die Homosexualität war im Jahr 2010 in 37 afrikanischen Ländern strafbar, vgl. *Schwarz*, Hinterland 2010, S. 96; *Schäfer*/*Range*, The political use of homophobia, S. 83 ff.; *Nkom*/*Shetty*, in Lechner/Ueberschär (Hrsg.), Damit wir klug werden (Ps. 90,12): Die wichtigsten Texte des Stuttgarter Kirchentages, 2015, S. 50 ff. Im Jahr 2019 ist die Homosexualität in 80 Ländern strafbar. Dazu *Aubeck*, Homosexuell - und das ist (nicht?) gut so!, S. 40.

[1446] Vgl. eine Entscheidung des Verfassungsgerichts Südafrikas vom 02.12.1999: Constitutional Court Of South Africa, CCT10/99: National Coalition for Gays and Lesbians Equality and Others v. Minister of Home Affairs, S. 74.

[1447] Vgl. *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 257.

[1448] Vgl. Diese Meinung bei *Coulibaly*, Droit civil: les personnes et la famille, S. 185; *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, S. 140; Vergleich für Europa bei *Tettinger*, NJW 2001, S. 1013.

[1449] Ein wortwörtliches Verbot der Homosexualität gibt es im ivorischen Recht nicht. Vgl. § 358 ivorisches StGB (*Code Pénal ivoirien*) vergleichbar mit § 183a StGB in Deutschland, angesehen. Bis jetzt haben nur zwei Gerichte in der Elfenbeinküste die Homosexualität als Delikt unter Strafe gestellt. Siehe dazu Cour d'Appel de Daloa, Urteil vom 25.10.2016, Ministère Public contre L. A. Fatar et P. S. R. Komelan, S. 5. Vgl. *Arrêt du Tribunal de Première Instance de Sassandra*, comdamnant la pratique homosexuelle bei *Connectionivoirienne*, Le droit ivoirien peut-il condamner l'homosexualité ?, 1. Absatz ff. Mehr dazu siehe *Lado*/*Gnabeli*, Etat, Religions et Genre en Afrique Occidentale et Centrale, S. 34; *Kouassi*, L'homosexualité en Afrique, S. 34.

[1450] Vgl. EGMR, Urteil vom 24.06.2010 – 30141/04, Schalk und Kopf/Österreich, NJW 2011, S. 1421 ff. Aus dem frz. *L'autorisation ou l'interdiction du mariage homosexuel est régie par les lois nationales des Etats contractants*.

09.06.2016 im Fall Chapin und Charpentier gegen Frankreich entschieden, dass die EMRK kein Recht auf Ehe für gleichgeschlechtliche Partner vorgesehen hat.[1451]

Die Anwendung des Gegenseitigkeitsprinzips fordert, dass die Elfenbeinküste und die Länder südlich der Sahara die Frage nach der Gleichstellung gleichgeschlechtlicher Partnerschaften nach dem Rechtsempfinden ihrer Gesellschaft regeln. Bedenkt man, dass die Homosexualität in Deutschland nach dem alten § 175 StGB von 1872 bis 1994[1452] ein Straftatbestand war und dass es über 100 Jahre dauerte, um einen sozialen und kulturellen Wandel der Situation von Homosexuellen zu erreichen, sollte die Antwort auf diese Frage im nationalen Recht der Elfenbeinküste bzw. anderer afrikanischer Länder südlich der Sahara gefunden werden.

Für eine Gleichstellung der gleichgeschlechtlichen Partnerschaften mit der Ehe in der Elfenbeinküste müsste die allgemeine Akzeptanz der Homosexualität gestärkt werden und die Wahrung der Menschenrechte sowie die dazugehörige politische Diskussion deutlich an Bedeutung gewinnen. Momentan ist ein solcher sozialer und kultureller Wandel bei den ehemaligen französischen Kolonien, vor allem in der Elfenbeinküste, nicht zu beobachten.[1453] Auch die heutige Generation, die in den afrikanischen Ländern südlich der Sahara lebt, lehnt die Idee von der Gleichstellung homosexueller Partner und heterosexueller Paare ab; dies trotz der institutionellen, rechtlichen und organisatorischen Ähnlichkeit zu Frankreich. Allerdings könnten zwei Schlüsselfaktoren zum Wandel beitragen: Der Zeit-Faktor, der zu einer allmählichen gesellschaftlichen Akzeptanz der Homosexualität führen könnte[1454] und der finanzielle Faktor, wenn z. B. der Erhalt von Entwicklungshilfe an eine Angleichung der Rechte von homosexuellen Partnerschaften geknüpft wäre.[1455]

Betrachtet man die Akzeptanz und die juristische Anerkennung der gleichgeschlechtlichen Partnerschaften der UNO-Mitgliedsländer wird ersichtlich, dass im Jahr 2019 lediglich 25 der 193 UNO-Mitgliedsländer die Ehe für gleichgeschlechtliche Paare eingeführt haben.[1456] Mit

---

[1451] Vgl. EGMR, Urteil vom 09.06.2016 – 40183/07, Chapin und Charpentier/Frankreich.

[1452] § 175 StGB war bereits wortgleich in § 123 GG von 1950 ausgedrückt. Vgl. *Steinke*, „Ein Mann, der mit einem anderen Mann". Eine kurze Geschichte des § 175 in der BRD, S. 60–63.

[1453] Vgl. EGMR, Urteil vom 15.03.2012 – 25951/07, Gas und Dubois/Frankreich, NJW 2013, S. 2171 f.

[1454] Es ist durchaus möglich, dass künftige Generationen vollkommen in den westlichen Kulturen verwurzelt sein werden und die Gleichheit zwischen homosexuellen und heterosexuellen Paaren annehmen.

[1455] Entwicklungshilfe wird zunehmend mit der Einhaltung bestimmter Regeln und Werte wie Demokratie und Achtung der Menschenrechte verknüpft. Dadurch könnte eine Gleichstellung von homosexuellen Partnern und traditionellen Paaren erzwungen oder erreicht werden.

[1456] Vgl. *Beck*/*Tometten*, DÖV 2016, S. 581. Siehe die aktuellen UN-Mitglieder bei *UNRIC*, Mitgliedstaaten der Vereinten Nationen. Die 193 Mitgliedstaaten der Vereinten Nationen, 1. Absatz*; Bpb*, UN – United Nations: Die Entwicklung der Mitgliedschaft in den Vereinten Nationen, 1945 bis 2011, Stand: März 2017, 1. Absatz ff.; *Francesoir*, Le mariage gay légalisé dans plus de 25 pays, 1. Absatz ff.

einer Einführung der „Ehe für alle“ in umgerechnet nur 13 % der UNO-Mitgliedsländer kann man daher behaupten, dass die Gleichstellung homosexueller Partnerschaften mit der Ehe kein weltweit anerkanntes Konzept ist. Dies gilt auch im Fall der Elfenbeinküste, in der die Ehe als Vorstufe zur Familie angesehen wird und daher eine Verschiedengeschlechtlichkeit der Ehepartner zwingend vorausgesetzt wird.[1457]

[1457] Vgl. Art. 1 Gesetz Nr. 64-375 /1964 über die ivorische Ehe. Aus dem frz. *Code civil ivoirien loi Nr. 64-375/1964 du 07 octobre 1964, relative au mariage*, verändert durch das Gesetz Nr. 83-800 vom 02.08.1983.

Abschnitt III: Schlussbemerkung mit Orientierungspunkten für Entwicklungsländer südlich der Sahara

Die Suche nach Ansätzen für eine familienfreundliche Besteuerung hat in Deutschland eine lange Tradition.[1458] Dies gilt besonders, da bei den indirekten Steuern, vor allem der Umsatzsteuer, Familien mit Kindern stärker als kinderlose Paare belastet werden.[1459] Schon im Jahr 1834 schrieb Karl Murhard in „Politik der Besteuerung", dass es unzulässig sei, Steuerpflichtige so zu belasten, dass der finanzielle Bedarf der Familie dadurch gefährdet wäre.[1460] Dies stellt einen Verstoß gegen das Prinzip der Steuergerechtigkeit dar. Nach deutschem Verständnis wird das Prinzip der Steuergerechtigkeit (Art. 3 Abs. 1 GG) so interpretiert, dass eine Steuer dann gerecht ist, wenn sie der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entspricht.[1461] Hat der Steuerpflichtige nicht nur sich selbst, sondern auch seinen Ehepartner und einen Teil seiner Familie zu unterhalten, so wird seine steuerliche Leistungsfähigkeit erheblich gemindert.[1462] Dieser Standpunkt gilt sowohl für Deutschland als auch entsprechend für die Elfenbeinküste.

Die derzeitige Lage Deutschlands ist durch das Fehlen pronatalistischer Ziele und einen starken demografischen Wandel charakterisiert. Eine Veränderung des juristischen Schutzes der Ehe und Familie i. S. der Steuergerechtigkeit hängt jedoch insbesondere von den politischen Zielen ab.[1463] Die steuerrechtliche Behandlung der Ehe und Familie wurde in Deutschland mehrfach verändert und wird weiterhin in Frage gestellt.[1464] Das aktuell angewendete Ehegattensplitting wird dabei oft kritisiert und verschiedene alternative Modelle werden in Hinblick auf einen besseren Ehe- und Familienschutz vorgeschlagen. Einige Alternativen berücksichtigen bei der Bemessung des Steuersatzes das Kind nicht.[1465] Solche Vorschläge wurden in dieser Arbeit als unangemessen für die Anwendung in Deutschland bewertet. Andere alternative Modelle zum Ehegattensplitting sind für Deutschland passender, weil sie die Kinder bei der Bemessung des

---

[1458] Nicht aber in der Elfenbeinküste.
[1459] *Kirchhof*, Ess. Gespr. 1986, S. 122.
[1460] *Murhard*, Politik der Besteuerung, S. 499. Siehe auch *Kirchhof*, Ess. Gespr. 1986, S. 121; *Kirchhof*, in Kluth (Hrsg.), Facetten der Gerechtigkeit, S. 68 ff.
[1461] *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, S. 719.
[1462] Ibid.
[1463] Diese Auffassung ändert sich je nach geschichtlichem Zeitabschnitt. Vgl. *Coimbra*, Steuerverfassungsrecht und Steuergerechtigkeit, S. 87; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 36; *Duda*, Das Steuerrecht im Staatshaushaltssystem der DDR, S. 162.
[1464] Siehe bei *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, S. 17 ff.; *Bleckmann*/*Waterkamp*, Ehegattenveranlagung und Freizügigkeit, S. 3 ff.
[1465] Vgl. Teil II, Kap. III, B, I, Die Genderbesteuerung und die Individualbesteuerung der Eheleute.

Steuersatzes berücksichtigen. Das Familiensplitting nach französischem Vorbild sollte dennoch nicht in Deutschland angewendet werden, da es ein niedrigeres Kindergeld anwendet.

Für Deutschland stellt das Familiensplitting bei Beibehaltung des deutschen Kindergeldes das attraktivste Alternativmodell dar, besonders, weil es zu einem positiven demografischen Wandel beitragen könnte und die Kinder in allen Familienkonstellationen zudem besser geschützt werden. Das Familiensplitting wurde oft für die Anwendung in Deutschland vorgeschlagen[1466], aber bisher ist es nicht zu einer Anwendung gekommen. Bis das Familiensplitting eingeführt wird, sollten die Kinderfreibeträge und das Kindergeld erhöht werden und dabei die steuerrechtliche Entlastung für Alleinerziehende angehoben werden. Dazu sollten als sozialrechtliche Maßnahme auch die Betreuungsangebote für Kinder ausgebaut werden.

Der deutsche Gesetzgeber hat im Rahmen seines Gestaltungsspielraums verschiedene Möglichkeiten innerhalb oder außerhalb des Tarifs[1467] Ehe und Familie anders zu besteuern. Diese Alternativen sind an den verfassungsrechtlichen Rahmen aus Art. 3 GG sowie Art. 6 GG gebunden und besitzen sowohl Vor- als auch Nachteile für die gesellschaftlichen Akteure, die am Ende nur der Gesetzgeber abwägen sollte.[1468] Ein weiterer Lösungsansatz wäre eine volle Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten für alleinerziehende Eltern sowie für Familien, in denen beide Elternteile beruflich tätig sind.

Als juristisches Erbe Frankreichs ist der Schutz der Ehe und Familie in der Elfenbeinküste sowie in den anderen ehemaligen Kolonien Frankreichs, durch die Anwendung des Familiensplittings (*quotient familial*) eher pronatalistisch orientiert. Diese Anwendung des Familiensplittings am Vorbild Frankreichs ist ungerechtfertigt angesichts der hohen Anzahl an Kindern pro Frau. In den ehemaligen Kolonien Frankreichs, zu denen die Elfenbeinküste zählt, wäre die Anwendung einer Individualbesteuerung zu empfehlen. Zusätzlich könnten einige steuerrechtliche Rahmenbedingungen aus Deutschland für die Anwendung in der Elfenbeinküste als Inspiration dienen. Die automatische Erfassung aller Steuerpflichtigen anhand einer Steueridentifikationsnummer könnte als rahmenschaffende Maßnahme angesehen werden, um die tatsächliche Anzahl der Steuerpflichtigen besser einschätzen zu können.

Zusätzlich sollte die Absetzbarkeit von außergewöhnlichen Belastungen aufgrund der Familie als Ausdruck der Steuergerechtigkeit anerkannt werden. Wie bereits festgestellt agiert die

---

[1466] Mehr dazu vgl. Teil II, Kap. III, Abs. I, C.
[1467] *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 33.
[1468] *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, S. 500; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, Rn. 33.

Großfamilie in der Elfenbeinküste als Überlebensgemeinschaft. Die daraus resultierende Mehrbelastung für den Steuerpflichtigen, der eine große Anzahl an Familienmitgliedern unterhält, sollte daher steuerrechtlich geltend gemacht werden können. Diese steuerrechtliche Geltendmachung könnte auf eine bestimmte Anzahl an zu unterhaltenden Familienmitgliedern begrenzt werden, bzw. auf einen bestimmten Höchstbetrag festgelegt werden.

Weitere Verbesserungsansätze für den Schutz der Ehe und Familie in der Elfenbeinküste, die aus dem deutschen Steuersystem abgeleitet werden können, sind die Berücksichtigung des Existenzminimums des Kindes und die Verbesserung der Stellung alleinerziehender Eltern im ivorischen Steuerrecht.

Abschließend ist zusammenzufassen, dass es sowohl in der Elfenbeinküste als auch in Deutschland einen Reformbedarf des Einkommensteuerrechts gibt. Bezogen auf Deutschland erlebt der Steuerpflichtige ein Steuerrecht, das sich von der Familie distanziert, dieser gelegentlich sogar feindlich gegenübersteht.[1469] Die Elfenbeinküste hingegen befindet sich in einer steuerrechtlichen Umbruchphase (*transition fiscale*)[1470], in der das Hauptaugenmerk immer mehr auf das Einkommensteuerrecht gerichtet werden soll, um den Finanzbedarf des Staates zu decken.

In diesem Zusammenhang können Reformvorschläge, wie sie in dieser Arbeit zu finden sind, als Inspiration für den ivorischen Gesetzgeber dienen. Die Anwendung dieser Vorschläge könnte dazu beitragen, einen Anstieg der Steuergerechtigkeit und der Steuereffizienz in der Elfenbeinküste zu erreichen und dabei Ehe und Familie bestmöglich zu schützen.

[1469] *Kirchhof*, Ess. Gespr. 1986, S. 121. Vgl. *Kirchhof*, FPR 2003, S. 389.
[1470] Vgl. *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l'impôt, 2009, S. 79.

Resümee der Ergebnisse:

Angesichts der rechtsvergleichenden Ansätze dieser Arbeit werden die Ergebnisse dieser Arbeit auf Deutsch (Abschnitt I) auf Englisch (Abschnitt II) zusammengefasst. Eine ausführlichere Zusammenfassung auf Französisch ist in Abschnitt III (*synthèse en langue française*) zu finden.

Abschnitt I: Schlussbetrachtung der Ergebnisse mit abschließender Bewertung

Die wesentlichen Ergebnisse dieser Arbeit lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Angesichts des demografischen Wandels in Deutschland und in der Elfenbeinküste erfahren sowohl Familienpolitik als auch Familienbesteuerung in beiden Ländern eine wachsende Bedeutung. Während in Deutschland bereits nach der passenden Gestaltung des Schutzes der Ehe und Familie gesucht wird, steht diese Thematik in der Elfenbeinküste aktuell nicht auf der politischen Tagesordnung. Reformen wären jedoch in erster Linie für ivorische Familien von großem Stellenwert, da der Familie eine hohe gesellschaftliche Bedeutung eingeräumt wird. Dies erklärt sich insbesondere dadurch, dass Familien in der Elfenbeinküste einer Überlebensgemeinschaft gleichen.
   Hinzu kommt, dass die ivorische Bevölkerung, aufgrund der aktuellen Geburtenrate von vier bis sechs Kindern pro Frau bis zum Jahr 2030 einen deutlichen Zuwachs erfahren wird. In der deutschen Gesellschaft hingegen haben das Familienbild und die Definition der Ehe eine grundlegende Veränderung erfahren, die u. a. zu einer Gleichstellung homosexueller Partnerschaften mit der Ehe beigetragen hat. Die in dieser Arbeit aufgeführten gesellschaftlichen Veränderungen sowohl in der Elfenbeinküste als auch in Deutschland zeigen die Notwendigkeit der Anpassung eines Ehe- und Familienschutzes im deutschen und ivorischen Recht auf.

   Die Rahmenbedingungen für den Schutz von Ehe und Familie im deutschen und ivorischen Recht

2. Der in dieser Arbeit durchgeführte Rechtsvergleich verdeutlicht, dass der deutsche und der ivorische Gesetzgeber den gleichen völkerrechtlichen Grundlagen des Schutzes der Ehe und Familie unterliegen, z. B. der Allgemeinen Erklärung der Menschenrechte und dem Internationalen Pakt über bürgerliche und politische Rechte. Diese Bestimmungen werden von regionalen Konventionen und nationalen Regelungen (Landesrecht) zum Schutz der Ehe und Familie ergänzt.[1471]
3. Verfassungsrechtlich verfügen beide Länder über klare Anforderungen zum Ehe- und Familienschutz durch Art. 6 Abs. 1 GG und Art. 31, Art. 32 VerfCI-2016.[1472]

[1471] Teil I, Kap. I.
[1472] Teil I, Kap. II.

4. Die rechtlichen Bedingungen in Bezug auf Ehe und Familie ähneln sich in beiden Ländern. Zu den Unterschieden zählen die juristische Anerkennung gleichgeschlechtlicher Lebenspartnerschaften in Deutschland und seit dem 07.07.2017 – mit der Einführung der „Ehe für alle“ – die Möglichkeit der Eingehung der Ehe für Personen gleichen Geschlechts. Dadurch wurden die bestehenden eingetragenen Lebenspartnerschaften vollständig in den Schutzbereich des Art. 6 Abs. 1 GG aufgenommen. Darüber hinaus bestehen als Unterschiede zu Deutschland die Anwendung der verbotenen Aussteuer vor der Eingehung der Ehe und die Wahrnehmung der Familie als Überlebensgemeinschaft in der Elfenbeinküste fort.
5. In beiden Ländern gehören zu den anerkannten steuerrechtlichen Prinzipien das Allgemeinwohl als Rechtfertigungsgrund der Einkommensbesteuerung, der allgemeine Gleichheitsgrundsatz im Steuerrecht und das Leistungsfähigkeitsprinzip. Allerdings wurde die Garantie des Existenzminimums als steuerrechtliches Prinzip in der Elfenbeinküste noch nicht vertieft behandelt. In Deutschland hingegen wurden in einer Vielzahl von Entscheidungen des BVerfG die steuerrechtlichen Prinzipien wie das Leistungsfähigkeitsprinzip und das Existenzminimum interpretiert und weiterentwickelt. Im Vergleich dazu wirkt die ivorische Judikative inhaltlich zurückgeblieben. Ein historischer Abriss zur Entwicklung der Steuer in der Elfenbeinküste hat gezeigt, dass sich das Land steuerrechtlich noch im Aufbau und sich zudem aktuell in einer bedeutsamen Umbruchphase (*transition fiscale*) befindet.

Die Verwirklichung des Schutzes von Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands und der Elfenbeinküste

6. Dem ivorischen und dem deutschen EStG kann eine Bestrebung zur Verwirklichung der verfassungsrechtlichen Vorgaben des Ehe- und Familienschutzes entnommen werden.[1473] In Deutschland wird der Ehe- und Familienschutz durch das Ehegattensplitting mittels der Zusammenveranlagung der Eheleute bzw. der bestehenden eingetragenen Lebenspartnerschaften gem. § 26b EStG erreicht. Die alleinerziehenden Eltern werden durch den Entlastungsbetrag gem. § 24b EStG berücksichtigt.[1474] Im Vergleich dazu werden Ehe und Familie im ivorischen

[1473] Teil I, Kap. III.
[1474] Teil II, Kap. I.

Einkommensteuerrecht durch die Haushaltsbesteuerung (*foyer fiscal*) und das Familiensplitting durch Anwendung des *quotient familial* berücksichtigt.

7. Die Berücksichtigung der Kinder erfolgt in Deutschland durch die Gewährung von Kindergeld und Kinderfreibeträgen.[1475] Hinzu kommt der Freibetrag für die Betreuung, Erziehung und den Ausbildungsbedarf nach § 32 Abs. 6 S. 6 EStG. Diese Maßnahmen werden von abzugsfähigen Ausgaben, wie den Kinderbetreuungskosten (§ 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG) und den Unterhaltskosten (§ 33a EStG), begleitet. In der Elfenbeinküste gibt es keine direkten steuerrechtlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Kinder im Einkommensteuerrecht.[1476] Die Kinder wirken dabei wie in Frankreich nur durch den entsprechenden Divisoren auf den *quotient familial*. Zwar gibt es ein ivorisches Kindergeld und weitere kinderbezogene Familienleistungen, diese sind aber sehr niedrig und in ihrer Anwendung begrenzt. Dies ist z. B. beim ivorischen Kindergeld der Fall, welches faktisch nur Beamten oder gutverdienenden Steuerpflichtigen zugutekommt. Im Vergleich dazu haben alle Eltern mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in Deutschland einen Anspruch auf das deutsche Kindergeld.
8. Der Rechtsvergleich macht deutlich, dass in Deutschland den individuellen Verhältnissen des Steuerpflichtigen mehr Rechnung getragen wird als dies in der Elfenbeinküste der Fall ist. Ein Beispiel hierfür ist die steuerliche Absetzbarkeit des Unterhalts in Deutschland bei Bedürftigkeit der Unterhaltsempfänger. In der Elfenbeinküste wird dies, trotz der Stellung der Familie als Überlebensgemeinschaft, kaum im ivorischen EStG berücksichtigt. Dies stellt einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip dar und verfehlt die Erfüllung der sozialen Gerechtigkeit.
9. Dennoch gibt es auch im deutschen Steuermodell noch Verbesserungsbedarf. Angesichts der Kritik am Ehegattensplitting, welche in dieser Arbeit dargestellt wurde, sollte Deutschland einen Paradigmenwechsel einleiten. Anstatt den Fokus weiterhin auf die Ehe zu legen, sollte er auf die Kinder und daher auf die Familie gelegt werden.
10. Bei der Analyse der verfassungsrechtlichen Vorgaben des § 32a Abs. 5 EStG fällt auf, dass das Ehegattensplitting Frauen dazu ermutigen kann, in der Arbeitslosigkeit zu verweilen oder allenfalls einer geringfügigen Beschäftigung nachzugehen, um höhere Steuerersparnisse zu erzielen. Dies ist als Verstoß gegen das Gleichberechtigungsgebot in Art. 3 Abs. 2 GG zu interpretieren, weil es zur Verfestigung der hergebrachten Rollenverteilung führt.

[1475] Teil II, Kap. II.
[1476] Teil II, Kap. II, Abschnitt II.

11. Bei der Rechtfertigung des Ehegattensplittings wurde in dieser Arbeit eine mangelnde Folgerichtigkeit des § 32a Abs. 5 EStG nachgewiesen, sofern man diese Regelung als Sozialzwecknorm betrachtet, da das Ehegattensplitting Ehen einschließlich kinderloser Ehen aber nicht Familien fördert. Dies erscheint problematisch, weil das Ehegattensplitting die mangelnde Ausrichtung der deutschen Gesellschaft auf das Vorhandensein von Kindern verstärkt. Angesichts des angesprochenen demografischen Wandels kann dies die Zukunft und die Stabilität Deutschlands gefährden.

    Betrachtet man hingegen das Ehegattensplitting als Fiskalzwecknorm so wurde die Ungleichbehandlung nachgewiesen. Als Fiskalzwecknorm muss die Begünstigungswirkung des Ehegattensplittings möglichst allen Ehen und Lebenspartnerschaften gleichermaßen zugutekommen. Dies ist nicht der Fall, weil faktisch nicht alle Ehen vom Splittingvorteil profitieren können, besonders die ehelichen Gemeinschaften, in denen die Steuerpflichtigen Einkommen in gleicher oder ähnlicher Höhe beziehen.
12. In dieser Arbeit wurde zu einem gerechten und zeitgemäßen Schutz der Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht Deutschlands und der Elfenbeinküste Stellung genommen. Im Allgemeinen wurde festgestellt, dass Deutschland im Vergleich zur Elfenbeinküste über eine Vielfalt an Maßnahmen zum Schutz der Ehe und Familie verfügt, was positiv zu bewerten ist. Als Verbesserungsmöglichkeiten wurden zunächst die alternativen Modelle zum Ehegattensplitting in Deutschland analysiert. Dabei wurden zunächst die alternativen Modelle untersucht, die keine Berücksichtigung der Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes empfehlen (Genderbesteuerung und Individualbesteuerung der Eheleute). Diese wurden als unangemessen für Deutschland beurteilt. Danach wurden die Alternativen bewertet, die die Kinder bei der Bemessung des Steuersatzes berücksichtigen (Familienrealsplitting, Familiensplitting nach französischem Vorbild). Es wurde festgestellt, dass das attraktivste Alternativmodell für Deutschland ein Familiensplitting unter Beibehaltung des deutschen Kindergeldes wäre, besonders um die niedrige Geburtenrate und die Kinderarmut aktiv zu bekämpfen. Bis zum Inkrafttreten des Familiensplittings sollten die Erhöhung des Kinderfreibetrags, des Kindergeldes und die steuerliche Entlastung für Alleinerziehende von einem stärkeren Aufbau von Betreuungsmöglichkeiten für Kinder begleitet werden.
13. Die ungerechtfertigte Anwendung des Familiensplittings in der Elfenbeinküste am Vorbild Frankreichs wurde in dieser Arbeit kritisiert. Der Ausblick für die afrikanischen Länder südlich der Sahara ergab, dass die Individualbesteuerung die geeignetste

Maßnahme für die ehemaligen Kolonien Frankreichs wäre, zu denen auch die Elfenbeinküste zählt. Diese Länder sollten im Allgemeinen ihr juristisches Erbe aus Frankreich überdenken, sodass eine bessere Anpassung an die heutige gesellschaftliche Realität erreicht werden könnte. Dies impliziert besonders die Absetzbarkeit von Leistungen zur Unterstützung von Mitgliedern der Großfamilie.

14. In dieser rechtsvergleichenden Untersuchung wurde deutlich, dass sich die deutsche verfassungsrechtliche Lehre dank der dazu passenden Rechtsprechung intensiv mit der Frage des Ehe- und Familienschutzes befasst hat. Daher könnten aus dem deutschen Einkommensteuerrechtssystem folgende Verbesserungsvorschläge für die Anwendung in der Elfenbeinküste und den damaligen Kolonien Frankreichs südlich der Sahara, die immer noch das Familiensplitting nach französischem Modell anwenden, übernommen werden: Die Einführung einer Steueridentifikationsnummer für alle Steuerpflichtigen, die Absetzbarkeit von außergewöhnlichen Belastungen hinsichtlich der Familie, die Anerkennung des Existenzminimums des Kindes und die Verbesserung der Stellung der alleinerziehenden Eltern. Hingegen sind Maßnahmen wie das deutsche Kindergeld aufgrund der begrenzten finanziellen Möglichkeiten des ivorischen Staates, sowie die Gleichstellung der gleichgeschlechtlichen Partnerschaften mit der Ehe, angesichts der geringen gesellschaftlichen Akzeptanz der Homosexualität, aktuell wenig inspirierende Regelungen für eine Anwendung im westafrikanischen Kontext.

Abschnitt II: Summary of the Main Results and final evaluation

In summary, the results of this work can be outlined with the following essential points:

1. In the face of demographic change, Germany and the Ivory Coast are experiencing an increasing importance of family policy and family taxation. While more and more people are looking for the right way to protect marriage and family in Germany, this issue is not on the political agenda in Ivory Coast. A reform would be particularly valuable for families in the Ivory Coast, since they are considered to be of high social value. This is because families in the Ivory Coast are similar to communities of survival und therefore severely contribute to social justice. In addition, the current Ivorian birth rate of four to six children per woman will lead to a strong population increase by 2030. On the other hand, the family image has undergone a change in today's German society that lead to the equality of homosexual partnerships with marriages. The changes in society pointed out in this dissertation bring to light the necessary adjustment of marriage and family protection in German and Ivorian law.

   The general conditions for the protection of marriage and family under German and Ivorian law

2. The legal comparison conducted in this dissertation made it clear that the German and Ivorian tax legislators are subject to the same international law principles of marriage and family protection, such as the Universal Declaration of Human Rights and the International Covenant on Civil and Political Rights. These provisions are supplemented by regional conventions and national regulations (state law) for the protection of marriage and family.[1477]
3. Under the constitutional law, both countries have clear requirements for marriage and family protection provided by Article 6 (1) of the German Basic Law (Grundgesetz) and Article 31, Article 32 of the Ivorian Constitution.[1478]
4. The legal framework concerning marriage and family are similar in both countries. Differences comprise the legal validity of same-sex partnerships in Germany and since 07.07.2017 (enactment of "marriage for everybody") the possibility of same-sex marriage. As a result, the existing registered civil partnerships were fully included in the scope of protection under Art. 6 I GG. Moreover, there are differences regarding the

[1477] Part I, Chapter I.
[1478] Part I, Chapter II.

continuous application of the forbidden trousseau prior to the marriage and the conception of the family as a community of survival.

5. In both countries, recognized principles of tax law consist of the common good as a justification for income taxation, the general principle of equality in tax law and the ability-to-pay principle. The guarantee of subsistence level is a tax law principle that has not yet been deepened in Ivory Coast. In contrast, Germany tax principles such as the ability-to-pay principle and the subsistence level were addressed by a stronger analysis and advanced by the German Constitutional Court. Compared to that, the Ivorian judiciary is lagging behind in content. A historical breakdown of the development in tax in Ivory Coast has shown that the country is still under construction taxwise and is also currently undergoing a period of change (*transition fiscale*).

The realization of the protection of marriage and family in the income tax law of Germany and the Ivory Coast

6. Concerning the Ivorian and German EStG (Income Tax Act), an effort can be observed to implement the constitutional requirements of marriage and family protection.[1479] In Germany, the marriage and family protection is achieved via splitting the difference in spousal income by means of the joint assessment of the spouses and existing registered civil partnerships in accordance with § 26b EStG. The case of single parents is taken into account by the amount of relief according to § 24b EStG.[1480] In comparison, marriage and family are taken into account in the Ivorian income tax law by the household taxation *foyer fiscal* and the family splitting by applying the *quotient familial*.
7. Children are taken into consideration in Germany by granting child benefits and child allowances.[1481] In addition, there is the allowance for the care, education and training requirements according to § 32 para. 6 sentence 6 EStG. These measures are accompanied by deductible expenses, for example the childcare costs (§ 10 para. 1 Nr. 5 EStG) and the maintenance costs (§ 33a EStG). In Ivory Coast, there are no direct fiscal measures to take account of children in income tax law.[1482] The children act as in France only on the *quotient familial* by the appropriate factor. Even though there are Ivorian child benefits and other child-related family benefits, these are very low and

[1479] Part I, Chapter III.
[1480] Part II, Chapter I.
[1481] Part II, Chapter II.
[1482] Part II, Chapter II, Section III.

limited in their application. This is for example the case regarding the Ivorian child benefits which in fact only benefit civil servants or high-income taxpayers. By comparison, all parents resident or ordinarily resident in Germany may be entitled to German child benefits.

8. The legal comparison makes it clear that in Germany the personal circumstances of the taxpayer are taken more into account than in the Ivory Coast. An example of this is the tax deductibility in Germany of the maintenance in need of the maintenance recipients. In the Ivory Coast, despite the position of the family as a survival community, they are hardly accounted for in the Ivorian EStG. This is a violation of the ability-to-pay principle and fails to implement social justice.
9. Nevertheless, the German model has certain deficiencies of its own. In view of the criticism of the splitting of the difference of spousal income examined, Germany should make a turnaround. Instead of keeping the focus on marriage, it should be put on the children and therefore on the family.
10. Analysing the constitutional requirements for § 32a para. 5 EStG, it is noticeable that splitting the difference of spousal income can encourage women to remain unemployed or only to engage in minor part-time jobs in order to reduce tax liability. This has got to be interpreted as an infringement of the equality principle of Art. 3 para. 2 GG since it leads to a petrification of the role models (male single earner).
11. Regarding the justification of the splitting of differences in spousal income, this dissertation demonstrated a lack of consistency of § 32a para. 5 EStG as long as one understands that section as a social purpose norm since this splitting promotes – even childless – marriages instead of families. This is problematic, since this splitting increases the insufficient focus of the German society on the existence of children. This can endanger the future and stability of Germany in the face of demographic change.

    If one assumes that the section only serves a fiscal purpose, then it has been shown that there is an unequal treatment. As a fiscal purpose norm, all marriages and civil partnerships need to benefit from the splitting. That is not the case if not all marriages can benefit from it for factual reasons, especially regarding such marriages and civil partnerships in which the taxpayers have a similar income.
12. In this dissertation an argument has been made concerning the just and modern protection of marriage and family in income tax law in Germany and the Ivory Coast. Generally, it has been stated that Germany – unlike the Ivory Coast – provides for a multitude of measures for the protection of marriage and family which is to be assessed

as positive. In order to make recommendations for improvement, alternative models to the splitting of difference of spousal income were evaluated. This started with an evaluation of alternative models that do not recommend a consideration of children for the calculation of the tax rate.[1483] These were assessed as unfit for Germany. Following that, alternatives that do consider children for the calculation of the tax rate were evaluated.[1484] It turned out that the most attractive model for Germany would be a family splitting combined with retaining the German child benefits in order to fight the low birth rate and child poverty actively. Until the enactment of such a family splitting, an increase of child allowances, child benefits and tax relief for single parents should be accompanied by a stronger creation of day-care for children.

13. The unjust application of family splitting in the Ivory Coast following the lead of France has been criticised in this dissertation. The prognosis for South Saharan countries concluded that individual taxation would be suited best for the former French colonies which include Ivory Coast. These countries should generally reconsider their legal heritage from France and reform it to achieve a better adaptation to the current social reality. This refers particularly to the deductibility of payments to support members of large families.
14. In this comparative law study, it became clear that the German constitutional doctrine dealt intensively with the question of marriage and family protection thanks to matching case law. For this reason, the following suggestions for improvement of the Ivory Coast[1485] could be taken from the German income tax law system: the tax identification number for all taxpayers, the deductibility of exceptional burdens on the family, the recognition of the subsistence level of the child and the improvement of the status of single parents. Unlike that, measures such as the German child benefits for all born children[1486] and the equality of same-sex partnership with marriage[1487] are less inspirational regulations from Germany for the west African purposes.

[1483] Gender taxation, individual taxation of the spouses.
[1484] Family splitting, Family splitting following the French model.
[1485] And the former French colonies south of Sahara that still apply the French model family splitting.
[1486] Because of the limits of funding of the state.
[1487] Because of the low social acceptance in developing countries south of Sahara.

Abschnitt III: Synthèse en langue française

Cette synthèse en langue française reprend l'analyse effectuée en langue allemande. De cette étude transversale il ne sera repris que les points saillants. Les notes de bas de pages, pour une question de cohérence, respectent la méthode allemande d'origine. Les traductions de l'allemand au français sont des traductions libres de l'auteur.

Université Paris Nanterre
200 av. de la République
92001 Nanterre Cedex
www.parisnanterre.fr

Universität Potsdam

Membre de l'université Paris Lumières

École doctorale 141 : Droit et science politique

Centre d'études juridiques européennes et comparées (CEJEC)

Potsdam Universität

Patric K. KRA

Etude comparée de la protection du couple et de la famille dans l'IGR allemand et ivoirien en situation de changement démographique.

Quelle fiscalité de la famille dans les pays au sud du Sahara au regard de l'héritage juridique français.

Thèse en cotutelle franco-allemande

en vue de l'obtention du doctorat de Droit public de l'Université Paris Nanterre

Sous la direction de Mme Stephanie Rohlfing-Dijoux (Université Paris Nanterre)

et de M. Andreas Musil (codirecteur)

Jury :

Rapporteur :	M. Roch Gnahoui David	Agrégé des Faculté de Droit, Prof. à l'UAC-Bénin et à l'UCAO-Abidjan
Rapporteur :	M. Lutz Lammers	Prof., Universität Münster Juge au tribunal des finances de Berlin-Brandebourg
Membre du jury :	M. Andreas Musil	Prof., Universität Potsdam
Membre du jury :	Mme Stephanie Rohlfing-Dijoux	Prof., Université Paris Nanterre

Remerciements

« L'homme n'est rien sans les hommes, il vient dans leurs mains et s'en va dans leurs mains ».
Seydou Badian Kouyaté

Mes remerciements vont à l'endroit de mes professeurs et Directeurs de thèse qui malgré leurs nombreuses occupations académiques m'ont, sur le chemin de cette thèse, prodigué des conseils et encouragements inestimables.

À tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à l'acquisition d'informations et à la relecture de ce travail, je traduis ma profonde reconnaissance.

A tous ceux qui s'engagent dans l'aventure d'une thèse de doctorat, surtout dans une langue étrangère, je dirai haut les cœurs !

Sommaire

Abréviations…….226

Glossaire……...229

Introduction…….....232

Partie I : Synopsis des notions juridiques et principes fiscaux vecteurs de la protection du couple et de la famille……..239

Chapitre 1 : Similitudes des garanties juridiques et constitutionnelles en situation de changement démographique……..240

Section 1 : Analogie des notions juridiques de couple et de famille en situation de changement démographique……..240

A- La notion et condition juridiques du binôme couple/mariage…….....240

B- La notion de famille : communauté formée des parents et de leurs enfants..246

C- Du changement démographique en Allemagne et en Côte d'Ivoire……..248

Section 2 : Analogie des principes constitutionnels du droit fiscal……...249

A- Le principe de la nécessité de l'impôt pour la poursuite de l'intérêt général 250

B- Le principe de l'égalité devant la loi fiscale……..251

C- L'imposition selon les capacités contributives……...……253

Chapitre 2 : Hétérogénéités et particularités juridiques…….256

Section 1 : Les hétérogénéités perceptibles en Allemagne…….....256

A- La dissociation du mariage et de la famille et leur protection constitutionnelle

…….……...257

B- La question du mariage transsexuel en Allemagne……258

C- La question du mariage homosexuel en Allemagne……...260

Section 2 : Hétérogénéités perceptibles en Côte d'Ivoire……..262

A- La dot comme "condition de fait" avant la conclusion du mariage ivoirien..262

B- La garantie constitutionnelle de protection réduite à la famille et à l'enfant.263

C- La famille élargie : une communauté de survie non prise en compte par le droit fiscal ivoirien…….264

Partie II : Évaluation de la retranscription en droit fiscal de la protection du couple et de la famille……266

Chapitre I : Évaluation de la transcription fiscale…….267

Section 1 : Une transcription allemande élargie, mais désuète……..267

A- La diversité des moyens de protection du couple et de la famille……..268

B- De l'inadéquation de l'imposition commune des époux avec fractionnement en raison du caractère obsolescent et injuste de la mesure ……....276

Section 2 : Une transcription ivoirienne ciblée, mais lacunaire……280

A- Une transcription ciblant le couple et la famille……281

B- Une transcription ivoirienne lacunaire et inadaptée…….…..286

Chapitre II : Perfectionnement et modernisation de la transcription fiscale……..…….……..290

Section 1 : Les mesures pour le perfectionnement de la transcription en droit allemand…..291

A- Les modèles alternatifs du Ehegattensplitting avec prise en compte des enfants dans l'imposition de la famille……...291

B- Éléments de réforme jusqu'à l'entrée en vigueur du splitting familial…..…300

Section 2 : Les mesures pour le perfectionnement de l'IGR en droit ivoirien…….….304

A- Les mesures préalables au perfectionnement du droit fiscal ivoirien…….305

B- Points de référence d'origine allemande adéquats pour une protection fiscale effective du couple et de la famille en droit ivoirien…….309

Conclusion ……..….313

Abréviations

AEF : Afrique Equatoriale française

AfrC : Charte Africaine des Droits de l'Homme et des Peuples

al. : alinéa

angl. : anglais

AO : *Abgabenordnung*, livre de procédure fiscale allemand

AOF : Afrique Occidentale française

AufenthG : *Aufenthaltsgesetz*, Loi allemande relative au séjour des étrangers

Bafög : *Bundesausbildungsförderungsgesetz*, Loi fédérale allemande pour la promotion de la formation.

BFH : *Bundesfinanzhof*, Cour fédérale allemande des finances

BGB : *Bürgerliches Gesetzbuch*, Code civil allemand

BGBl : *Bundesgesetzblatt*, Journal officiel fédéral

BT-Drucks : *Bundestagsdrucksache*, document du Parlement fédéral allemand

BVerfG : *Bundesverfassungsgericht*, Cour Constitutionnelle fédérale allemande

BZSt : *Bundeszentralamt für Steuern*, office fédéral allemand des impôts

CEDEAO : Communauté économique des États de l'Afrique de l'Ouest

CEDH : Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne

Cf.: Se rapporter à

CGI : Code général des impôts

CGI-FR : CGI- France

Chap. : Chapitre

Code civ. : Code civil

Const. iv. : Constitution ivoirienne

Dir. : Directeur

EEE : Espace économique européen

EStG : *Einkommensteuergesetz*, impôt général sur le revenu allemand

et s.: et suivant

FCFA : Franc de la Communauté Financière d'Afrique

GG:	*Grundgesetz,* Loi fondamentale
Hrsg. :	*Herausgeber*, éditeurs
IGR :	Impôt général sur le revenu
JORCI :	Journal Officiel de la République de Côte d'Ivoire
JORF :	Journal Officiel de la République française
litt. :	Littéralement
Loi fond. *:*	*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland,* Loi fondamentale pour la République fédérale d'Allemagne
LPartG :	*Lebenspartnerschaftsgesetz,* Loi sur le partenariat civil *allemand*
LPF :	Livre de Procédure fiscale Ivoirien
Nr. :	Numéro
OECD :	*Organisation for Economic Cooperation and Development*, Organisation de coopération et de développement économique
OHADA :	Organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires
p. :	Page
PIB :	Produit intérieur brut
PIDCP :	Pacte International relatif aux Droits Civils et Politiques
PIDESC :	Pacte International relatif aux Droits Economiques, Sociaux et Culturels
pp. :	Pages
PSG *:*	*Personenstandsgesetz,* Loi allemande sur l'état civil
pt. :	Point
PVD :	Pays en voie de développement
RDA :	République Démocratique allemande
Rez. :	*Rezension*, critique
S. :	*Seite,* page
StGB :	*Strafgesetzbuch,* Code pénal allemand
TSG *:*	*Transsexuellengesetz,* Loi allemande sur la transsexualité
TVA :	Taxe sur la valeur ajoutée
UE :	Union européenne

UEMOA : Union économique et monétaire ouest-africaine

Glossaire

Allemand	Français
Abgabenordnung	Livre de procédure fiscale allemand
Absetzbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten	Déductibilité des frais de garde d'enfant en raison de l'activité professionnelle
Alleinerziehende	Parents isolés
Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten	Loi agraire générale pour les États prussiens
Aufenthaltsgesetz	Loi allemande relative au séjour des étrangers
Außergewöhnliche Belastung	Charges exceptionnelles déductibles de l'impôt sur le revenu
Bedarfsgemeinschaft	Communauté de besoins
Begünstigungsnorm	Norme de soutien aux couples
Beschränkt Steuerpflichtig	Obligation fiscale limitée
Betreuungskosten für Alleinerziehende	Déduction des frais de garde échus aux parents isolés
Bundesfinanzhof	Cour fiscale fédérale
Bundestag	Parlement fédéral allemand
Bundeszentralamt für Steuern	Office fédéral des impôts
Bündnis 90/Die Grünen	Alliance 90 / Les Verts
Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz im Steuerrecht	Principe général de l'égalité en droit fiscal
Die zumutbare Belastung	Caractère exceptionnel
Ehegattensplitting	Imposition commune des époux avec fractionnement ou quotient conjugal
Eingetragene Lebenspartnerschaften	Partenaires civils en droit allemand
Einkommensteuer	Impôt sur le revenu allemand
Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	Allégement fiscal pour les parents isolés ou famille monoparentale
Entlastungsbeträge für die Ein-Elternteil-Familien	Allégement fiscal pour les familles monoparentales

Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft	Communauté économique
Existenzminimum eines Kindes	Minimum vital de l'enfant
Existenzminimumsberichte	Rapports annuels sur le montant du minimum vital et le montant des allocations pour enfant
Familienlastenausgleich	Compensation des charges familiales
Familienrealsplitting	Imposition jointe du couple avec fractionnement en tenant compte de la réalité familiale avec déduction de toutes les dépenses et charges familiales réelles de l'assiette de l'impôt
Familiensplitting	*Splitting* familial, quotient familial
Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf	Abattement pour les soins, l'éducation et la formation
Freistellung des Existenzminimums der Familien	Exonération du minimum vital des familles
Gesamtfruchtbarkeitsziffer	Indice conjoncturel de fécondité
Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts	Loi instituant le droit au mariage pour les personnes du même sexe
Grundfreibetrag	Abattement de base
Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland	Loi fondamentale pour la République fédérale d'Allemagne
Günstigerprüfung	Contrôle dit du plus favorable
Halbfamilie	Famille monoparentale
Hausfrauenehe	Situation où le mari est l'unique pourvoyeur du ménage et la femme est au foyer
Kinderarmut	La pauvreté des enfants
Kinderfreibetrag	Déduction fiscale pour enfant
Kindergeld	Allocations pour enfants
Kinderzuschlag	Supplément pour enfants
Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD	Accord de coalition entre CDU-CSU et SPD

Lebenspartnerschaftsgesetz	Loi sur le partenariat civil allemand
Leistungsfähigkeitsprinzip	Imposition selon les capacités contributives
Solidaritätszuschlag	Impôt de solidarité en Allemagne
Sonderausgaben	Dépenses personnelles spéciales pour l'assurance maladie et l'assurance dépendance des personnes à charge
Splittingeffekt	L'effet du *splitting*
Splittingtabelle	Barème du fractionnement
Splittingvorteil	Avantages du *splitting*
Steuerbescheid	Déclaration fiscale
Steuergerechtigkeit	Principe dit d'équité ou de justice fiscale
Steueridentifikationsnummer	Numéro d'identification fiscale
Steuerlich abzugsfähige Kinderbetreuungskosten	Déductibilité fiscale des frais de garde pour les enfants
Steuerschuld	Dette fiscale
Steuerstaatsprinzip	Principe de l'État fiscal
Steuervergütung	Remboursement d'impôt
Subventionierte Kinderbetreuungsangebote	Services de garde d'enfants subventionnés
Transsexuellengesetz	Loi allemande sur les transsexuels
Unbeschränkte Steuerpflicht	Assujettissement illimité
Unterhaltsansprüche minderjähriger Kinder	Créances alimentaires d'enfants mineurs
Unterhaltsansprüche minderjähriger oder volljähriger Kinder	Créances alimentaires d'enfants mineurs ou adultes
Unterhaltsgemeinschaft	Communauté d'entretien
Unterhaltsleistung	Prestations d'entretien
Unterhaltspflichtig	Débiteurs d'aliments
Unvermeidbare Privatausgaben	Dépenses personnelles inévitables
Vereinfachungszwecknorm	Simplification du système fiscal
Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung	Centre européen de recherche économique

Introduction

La famille se présente généralement comme le premier niveau de socialisation, le cocon où le citoyen prend ses racines pour éclore à la lumière des lois sociales. Par conséquent, on dira que la famille est le socle ou encore le noyau de la communauté sociale et par ricochet de l'État. On comprend aisément pourquoi cette communauté bénéficie et devrait bénéficier de tous les soins possibles. En effet, la naissance d'un enfant dans un environnement familial agréable, le prédestine à être un citoyen idéal. C'est la raison pour laquelle les législateurs font de la protection du couple et de la famille une quête essentielle[1488]. Le Code général de droit de l'État prussien (*allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten*), dans sa version du 5 février 1794 n'évoque pas autre chose quand il affirmait que le but essentiel du couple est la reproduction et l'éducation de l'enfant[1489].

Veiller à la sécurité de la famille est une quête noble que d'aucun qualifierait d'existentielle. Pour ce faire, l'État utilise l'un de ses moyens privilégiés : l'impôt. Ce dernier se définit comme un prélèvement obligatoire destiné à financer les dépenses budgétaires étatiques[1490] et aussi celles de certains autres organismes publics à vocation territoriale[1491]. C'est aussi « une prestation pécuniaire requise des particuliers par voie d'autorité, en vue de la couverture des charges publiques[1492] ».

Historiquement, la naissance de la matière fiscale, selon Dieter Birk est « liée à la satisfaction des besoins fondamentaux de la communauté »[1493]. En effet, la communauté humaine avait des besoins communs, par exemple l'entretien d'un lac ou d'une rigole[1494]. Il appartenait aux personnes qui utilisaient ces biens de participer pour leur entretien. Les agriculteurs et les éleveurs ayant des besoins de ce type, se trouvaient liés par l'obligation d'entretien du bien commun[1495]. Rattaché à cet impérieux besoin de protection de la famille, l'impôt en tant que

---

[1488] *Kanzler*, FR 2001, p. 923 ; *Spangenberg*, ZRP 2018, p. 23 ; *Lang*, in Ennuschat/Geerlings/Stern u.a. (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Peter J. Tettinger, 2007, p. 553 ; *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 § 1 GG, pt. 39 ; Accord de coalition entre CDU, CSU et SPD du 27. 11. 2013, p. 64 ; *Fuhrmann*, International economics working paper, 1999, p. 2 ; *Wrohlich*/*Dell*/*Baclet*, DIW Wochenbericht 2005, p. 479 ; *Sacksofsky*, NJW 2000, p. 1896 ; *Baumgarten*/*Houben*, StuW 2014, p. 116 ; *Leisner-Egensperger*, FR 2010, p. 865.

[1489] De l'allemand : « *der Hauptzweck der Ehe ist die Erzeugung und Erziehung der* Kinder ». Cf. Loi agraire générale pour les États prussiens du 5 février 1794, II 1 §1. De l'allemand : « *Allgemeines Landrecht für die Preußischen Staaten* », du 5 février 1794, II 1 §1.

[1490] *Cornu*, vocabulaire juridique, p. 441. En droit allemand cf. *Birk*/*Desens*/*Tappe, Steuerrecht*, § 1, pt. 13.

[1491] C'est le cas par exemple des régions. En Allemagne cela concerne les Länder.

[1492] *Maitrot de la Motte*, Droit fiscal, p. 23.

[1493] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, pt. 13.

[1494] *Pausch*, Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler, p. 18 ; *Birk*/*Desens*/*Tappe, Steuerrecht*, § 1, pt. 14.

[1495] *Pausch*, Kleine Weltgeschichte der Steuerzahler, p. 12.

moyen d'incitation à un comportement[1496], peut servir à soutenir la famille et ce faisant, la démographie d'un État par le moyen d'abattements fiscaux ciblés[1497].

Ce fut le cas en Allemagne, de la République de Weimar à la République fédérale, tout en passant par des régimes autoritaires, comme le régime nazi et l'ancienne RDA[1498]. Cette nécessité de protection du couple et de la famille au moyen de l'impôt, dans notre cas, dans le cadre de l'impôt sur le revenu allemand[1499] (*Einkommensteuer*), est commune à la France et à l'Allemagne, et donc aux anciennes colonies Françaises, en particulier à la Côte d'Ivoire.

L'intérêt de porter cette analyse sur l'Allemagne, malgré la complexité de son système fiscal[1500], réside dans un empirisme économique : l'Allemagne reste à côté de la France la puissance dominante de l'Europe. Par conséquent, elle est appelée à avoir un droit fiscal de qualité, qui intègre également la protection effective et adaptée du couple et de la famille.

Dans une autre perspective, plusieurs pays anciennement colonies françaises commencent à s'inspirer du droit allemand[1501]. C'est le cas par exemple pour le Gabon et le Bénin[1502] qui se

---

[1496] De l'allemand : *Steuerrecht kann als Mittel zur Verhaltenslenkung dienen*, cf. *Birk*/*Desens*/Tappe, Steuerrecht, § 2, pt. 200; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, p. 46. L´idée est de savoir quelle est la politique idoine pour une meilleure protection de la famille pour garantir l'avenir de l´Allemagne. L´importance de cette question se ressent quand l´on sait que ce pays a le taux de natalité le plus faible d'Europe. Cf. *Kirchhof*, ZRP 2003, p. 74*; World Health Organization (Hrsg.)*, The World Health Report 2016, p. 152.

[1497] *Paschen*, Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht, p. 45; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, pt. 21.

[1498] La famille et le mariage ont été pervertis par la théorie raciale à l'époque du national-socialisme puis instrumentalisés à l'époque de la RDA. Cf. *Sipos*, Familie im Nationalsozialismus, p. 14 ; *Berger*, Die Familie zur Zeit des Nationalsozialismus, p. 9 ; *Tippach*, Familie im Nationalsozialismus – zwischen Idealbild und Realität, Jahresarbeit, p. 5–7 ; *Schmitz-Berning*, Vokabular des Nationalsozialismus, p. 679 ; *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 al. 1 GG, pt. 14 ; *Der Spiegel* 15/2001, Wie zeugungsfähig ist Vater Staat? in Europa sinken die Geburtsraten, aber mit unterschiedlichem Tempo, pp. 108-109 ; *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, p. 31 ; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, p. 27 ; *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, p. 194 ; *Lecheler*, in HdbStR 2001, p. 213.

[1499] Vu que la famille a un impact sur d'autres situations fiscales une telle analyse est également imaginable en droit des successions, en droit des donations, ainsi que dans le domaine de l'impôt sur la fortune.

[1500] Selon l'opinion commune, le droit fiscal allemand est vaste et tout aussi complexe. Le § 52 EStG est une illustration frappante. C'est cette réalité qui a poussé Erwin Huber, ancien ministre des finances Bavarois à affirmer ceci : « le théorème de Pythagore contient 24 mots celui d'Archimède 67, les dix commandements 179, la déclaration d'indépendance des Etats Unis, elle est constituée de 300 mots mais le seul § 19a EStG se constitue lui de 1862 mots ». De l'allemand : « *Der Satz des Pythagoras umfasst 24 Worte, das Archimedische Prinzip 67, die Zehn Gebote 179, die amerikanische Unabhängigkeitserklärung 300 - und allein Paragraph 19a des deutschen Einkommensteuergesetzes 1862 Worte* ». Cf. *Waldau-Cheema*, Steuererklärung für Rentner und Pensionäre 2018/2019, p. 16 ; *Hesse*, Warum Mathematik glücklich macht: 151 verblüffende Geschichten, p. 108. Encore plus long serait le § 3 EStG qui est considéré comme l'une des normes les plus longues de la législation fiscale allemande avec 6.194 mots. Cf. *Meyer*, Mitarbeiterbeteiligung in KMU State of the Art Meinungen und Bewertung, p. 32.

[1501] Voir *Melleray*, in Melleray et al. (Dir.), L'argument de droit comparé en droit administratif français, p. 8.

[1502] *FES-Benin*, Les attributions originales de la Cour Constitutionnelle du Bénin, p. 165. Voir aussi *Dittmann*, le recours constitutionnel en droit allemand - Cahiers du Conseil constitutionnel Nr. 10 mai 2001, p. 2 ; *Atangana Amougou*, les révisions constitutionnelles dans le nouveau constitutionnalisme africain, p. 24.

sont inspirés de la doctrine des droits fondamentaux et du contrôle constitutionnel allemand[1503]. Pour le Conseil d'État français, il est indéniable que l'influence juridique française décline[1504], « et cela à cause de la globalisation juridique, inséparable de ses homologues économiques et politiques, ayant pour effet un mouvement de perméabilisation des systèmes juridiques et aussi un mouvement de compétition et d'harmonisation de ces systèmes »[1505].

La pertinence du sujet réside dans l'essence même de la famille qui est considérée comme le noyau sociétal. En effet, selon la Déclaration universelle des droits de l'homme rédigée sous l'égide de l'ONU « la famille est l'élément naturel et fondamental de la société ; elle a droit à la protection de la société et de l'État »[1506]. Un an après cette déclaration, le législateur constitutionnel allemand a adopté le 23 mai 1949 la Loi fondamentale pour la République fédérale d'Allemagne (*Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland*)[1507]. Dans cette constitution, c'est en particulier l'art. 6 al. 1 qui se réfère à la protection du couple et du mariage en ces termes : « le mariage et la famille sont sous la protection spéciale de l'État »[1508]. À cette époque, donc dans les années d'après-guerre, la famille était comprise comme englobant le père, la mère et les enfants. Le couple était quant à lui l'union d'un homme et d'une femme. Cependant de nos jours, les notions de couple et de famille sont en "pleine turbulence" en Europe[1509]. On y compte désormais des formes de vie acceptées[1510], des formes de vie institutionnalisées[1511] qui étaient naguère socialement bannies, mal vues et parfois même pénalement réprimées[1512].

[1503] *Tchapnga*, Le juge constitutionnel, juge administratif au Bénin et au Gabon ? in Revue française de droit constitutionnel PUF 2008/3 (Nr. 75), § 13.
[1504] *Melleray*, in Melleray (Dir.) et al., L'argument de droit comparé en droit administratif français, p. 8 ; *Auby*, La globalisation, le droit et l'Etat, p. 8 ; *Gounin*, Politique étrangère Nr. 67-2002, p. 512.
[1505] *Melleray*, in Melleray (Dir.) et al., L'argument de droit comparé en droit administratif français, p. 8 ; *Auby*, La globalisation, le droit et l'Etat, p. 78.
[1506] Art. 16 al 3 de la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme,
[1507] Abrégé : Loi fond.
[1508] De l'allemand : « *Ehe- und Familie unter dem besonderen Schutz der staatlichen Ordnung stehen* », BGBl. 1949, p. 1.
[1509] *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, p. 420 ; *Strätz*, Ess. Gespr. 2001, p. 13–42 ; *Lecheler*, DVBl. 1986, p. 907 ; *Kieffer*, Gute Nachricht, 2002, p. 2.
[1510] Par exemple le concubinage notoire.
[1511] Cf. le mariage homosexuel légalisé en Allemagne depuis le 1er octobre 2017 par la loi instituant le droit au mariage pour les personnes du même sexe, BGBl. I, p. 2788. Cette loi est entrée le 20 juillet 2017 en vigueur. De l'allemand : « *Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts du 20 juillet 2017, BGBl. I S. 2788* ». Avant cela il y avait la Loi sur le partenariat civil (Lebenspartnerschaftsgesetz, LPartG). Voir *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, pt. 1 et s.
[1512] Cf. l'ancien art. 175 du Code pénal allemand, en vigueur de 1935 à 1969 ; *Stotzer*, in Peterson/Panfil, Handbook of LGBT Communities, Crime, and Justice, p. 45–64 ; *Muscheler*, Das Recht der Eingetragenen Lebenspartnerschaft, p. 61 et s. ; *Steinke*, „Ein Mann, der mit einem anderen Mann". Eine kurze Geschichte des § 175 in der BRD, p. 60–63 ; *Schwab*, Familienrecht, § 1022–1053.

Une autre explication de la pertinence de cette analyse réside dans l'écho que la thématique de la gestion fiscale du couple et de la famille a prise dans les médias et dans l'opinion publique allemande. En effet, malgré les dépenses élevées en matière familiale, la courbe de natalité allemande reste très basse, avec 1,5 enfant par femme[1513]. C'est une situation très inquiétante qui compromet de manière décisive les retraites et le système social allemand[1514]. C'est pourquoi aucun sujet n'est en Allemagne depuis si longtemps l'objet de débat public comme le soutien ou l'encadrement à accorder au couple et à la famille en droit fiscal[1515]. Les attentions se concentrent essentiellement sur les critiques concernant le quotient conjugal allemand le « *Ehegattensplitting* »[1516], la situation des enfants en droit fiscal et plus récemment des propositions visant à importer le modèle français[1517] de protection fiscale du couple et de la famille, donc le quotient familial français en Allemagne[1518].

Le débat autour de cette mesure ne s'amenuise pas. Certaines expertises mandatées par le gouvernement fédéral jugent les prestations familiales actuelles de largement inefficaces et parfois même de contre-productives malgré leur financement à hauteur de plusieurs milliards d'euros[1519].

Le quotient conjugal allemand est le produit du gouvernement d'après-guerre du Chancelier Konrad Adenauer. Datant de 1958, l'idée était de favoriser le mari en tant que principal pourvoyeur de la famille tandis que la femme exercerait un travail marginal, compatible à ce

---

[1513] *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, p. 420. Voir *OECD*, Dare to Share – Deutschlands Weg zur Partnerschaftlichkeit in Familie und Beruf, p. 216 ; Statistisches Bundesamt, Bevölkerung Deutschlands bis 2060, p. 27 ; *Steinmann*, Kindermangel in Deutschland : bevölkerungsökonomische Analysen, p. 14 ; *Kiehne*, Armut und soziale Sicherung in Deutschland, p. 56 ; *Tivig*/*Henseke*/*Czechl*, Wohlstand ohne Kinder?, Sozioökonomische Rahmenbedingungen und Geburtenentwicklung im internationalen Vergleich, p. 6 ; *Kirchhof*, ZRP 2003, p. 74.

[1514] *Loritz*, in Bär/Grädler/Mayr, (Hrsg.), Digitalisierung im Spannungsfeld von Politik, Wirtschaft, Wissenschaft und Recht Politik und Wirtschaft, p. 142.

[1515] La coalition gouvernementale et SPD-l'Alliance 90/Les verts voulaient déjà en 1998 limiter le *Ehegattensplitting* par le biais du projet de Loi 1999/2000/2002, BT-Drucks 14/23. À ce jour, tous les amendements sur cette mesure n'ont donné lieu à une loi.

[1516] *Spangenberg*, ZRP 2018, p. 23 ; *Lang*, in Ennuschat/Geerlings/Stern u.a. (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Peter J. Tettinger, 2007, p. 553 ; *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 § 1 GG, pt. 39 ; Accord de coalition entre CDU-CSU et SPD du 27. 11. 2013, p. 64 ; *Fuhrmann*, International economics working paper, 1999, p. 2 ; *Wrohlich*/*Dell*/*Baclet*, DIW Wochenbericht 2005, p. 479 ; *Sacksofsky*, NJW 2000, p. 1896 ; *Baumgarten*/*Houben*, StuW 2014, p. 116 ; *Leisner-Egensperger*, FR 2010, p. 865.

[1517] *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, p. 97.

[1518] *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, p. 586 ; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, p. 160 ; *Ochmann*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht Nr. 36-2013, p. 3.

[1519] Voir *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, p. 433.

qui était considéré comme sa tâche principale : gestion du ménage et l'éducation des enfants[1520]. Aujourd'hui, le quotient conjugal, est perçu par beaucoup comme obsolète, inapproprié et injuste[1521]. C'est pourquoi certains y voient la pérennisation de la discrimination des femmes, voire un frein à l'égalité entre les hommes et les femmes[1522].

La Cour Constitutionnelle fédérale a incité le gouvernement à améliorer le cadre juridique de la famille et du couple en droit fiscal. À cet effet, elle a jugé qu'une partie du système d'imposition de la famille était incompatible avec la Loi fondamentale[1523]. Elle s'est également prononcée pour une égalité de traitement entre les partenaires homosexuels et le couples hétérosexuels[1524]. Toutes ces critiques et la subsistance de cette mesure d'après-guerre, constituent un terreau fertile pour les recherches scientifiques dans le domaine de l'imposition du couple et de la famille[1525].

Cette étude comparative de la situation fiscale du couple et de la famille entre l'Allemagne et la Côte d'Ivoire[1526] n'a pas encore fait l'objet d'analyse scientifique. Surtout si l'on considère

---

[1520] *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, p. 118 ; *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, p. 58 et s.

[1521] *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, p. 118 ; *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, p. 58 ; *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, p. 719.

[1522] Cf. *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, p. 19, p. 24 ; *Klose*, ZRP 2003, p. 130 ; *Kloepfer*, Verfassungsrecht II, § 67, pt. 38 ; *Ebsen*, in HdbVerfR 1995, p. 275 ; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, p. 24.

[1523] Voir la décision BVerfG, 10 novembre 1998 – 2 BvR 1057/91, BVerfGE 99, 216 (246).

[1524] Voir la décision BVerfG 07 mai 2013 - 2 BvR 1981/06, pt. 1–151, BVerfGE 133, 377 (443) ; *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 § 1 GG, pt. 39.

[1525] *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1994; *Lohaus*, Die Entwicklung der Familienbesteuerung im deutschen und englischen Einkommensteuerrecht, 1997; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung und ihrer Alternativmodelle, 1999; *Funk*, Rechtsvergleich der Familienbesteuerung in Spanien und Deutschland, 2008; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, 2010.

[1526] La Côte-d'Ivoire est un pays d'Afrique de l'Ouest et est membre de l'Union Africaine. Avec une superficie de 322.462 km^2. Il partage des frontières avec le Mali, le Burkina Faso, le Libéria, la Guinée et le Ghana. Sa population est estimée en 2017 à 24.295.000 habitants (cf. *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2017 revision, p. 18). Yamoussoukro est la capitale politique et administrative pendant qu'Abidjan est la capitale économique. La langue officielle du pays est le français et la monnaie est le Franc CFA. Le pays est membre de la Communauté Economique des États de l'Afrique de l'Ouest (CEDEAO). La Côte-d'Ivoire était une colonie française depuis 1893 et fût indépendante le 7 août 1960. L'économie ivoirienne est basée principalement sur l'agriculture. Ce secteur primaire contribue à près d'un quart du produit intérieur brut (PIB) de 24,3 % en 2017 et emploie plus des deux tiers de la population active du pays (68 %). Le PIB en 2017 était de 36.87 % (cf. dans la partie allemande figure 3, localisation de la Côte d'Ivoire en Afrique de l'Ouest avec des données sur la taille et la population). La Côte d'Ivoire est le premier producteur mondial de cacao. Ce pays exporte également le café, l'huile de palme, le caoutchouc, le pétrole et le gaz. Certaines activités minières y sont également notées pour des minéraux précieux comme l'or, le diamant et le nickel. Cf. les notes de la Banque Mondiale, en ligne https://www.banquemondiale.org/fr/country/cotedivoire/overview, consulté le 16 mai 2019. Voir aussi *Ki-Zerbo*, Die Geschichte Schwarzafrikas, p. 556 et s; *Gary-Tounkra*, La crise ivoirienne le poids de l'histoire coloniale, p. 241 ; *Coquery-Vidrovitch*, Un essai de périodisation de l'histoire africaine, p. 43 ; *Diop*, Nations nègres et culture, p. 391; *Thiemele*, Sarkozy ou l'impossible rupture, p. 14 ; *Simonian-Gineste*, La (dis)continuité en

dans le champ d'analyse les dernières jurisprudences de la Cour Constitutionnelle fédérale et l'intégration de la Loi sur le mariage pour tous en Allemagne[1527]. Un pan de cette étude consiste en une extension des résultats de cette analyse aux anciennes colonies françaises qui, environ 60 ans après les indépendances, sont en quête de nouvelles règles et pratiques ayant fait leurs preuves, pour consolider leur système juridique.

La Côte d'Ivoire après la traversée de diverses crises politiques[1528] et particulièrement celle de 2010[1529], se reconstruit lentement pour viser l'émergence économique. C'est son droit fiscal de la famille hérité du droit français, particulièrement dans le domaine de l'impôt général sur les revenus, qui va occuper notre attention. L'Allemagne et la Côte d'Ivoire sont des vecteurs économiques dans leur région respective et ont comme racine commune un certain nombre de principes issus du droit continental[1530]. La Côte d'Ivoire a eu en 2018 une croissance économique de 7,4 %[1531] et elle produit environ 40 % de la récolte mondiale de cacao[1532].

La présente étude est donc basée sur une approche comparative, notamment en raison de la mondialisation économique et politique, forgée par le biais de la régionalisation des mesures économiques au niveau de l'Europe et de la Communauté économique des États de l'Afrique de l'ouest (CEDEAO). Quand on considère la volonté allemande de trouver depuis 1958 la meilleure protection possible pour la famille et pour le couple, alors on se demande comment les pays d'Afrique au sud du Sahara, à l'exemple de la Côte d'Ivoire, doivent orienter cette protection fiscale à leur niveau.

Droit, p. 74 ; *Oblé-Lohoues*, Le droit des successions en Côte d'Ivoire: tradition et modernisme, p. 10 ; *Coquery-Vidrovitch*, L'Afrique occidentale au temps des français colonisateurs et colonisés, 1860–1960, p. 289.

[1527] Voir la Loi du 20 juillet 2017 instituant le droit au mariage pour les personnes du même sexe, BGBl. I, p. 2788. De l'allemand : « *Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts du 20 juillet 2017, BGBl. I S. 2788* ». Cf. *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, pt. 1 et s.

[1528] Concernant la crise politique de 1999 voir *Navarro*, Côte d'Ivoire, le culte du blanc : les territoires culturels et leurs frontières, p. 7-12 ; *Thiemele*, L'ivoirité : entre culture et politique p. 142-218.

[1529] Cf. la crise politique de 2010 où deux présidents de la République ont prêté serment. Comparer. *Okosun*, Presidential Conflict in Côte d'Ivoire: Governance, Political Power, p. 111.

[1530] La Côte Ivoire appartient à la tradition juridique romano-germanique du fait du droit français dont elle a continué l'application après la période coloniale. Cf. *Pougoué*/*Kalieu Elongo*, Introduction critique à l'OHADA, p. 100 ; *Witz*, le droit Allemand, p. 9 ; *David*, Revue internationale de droit comparé 1965, p. 256.

[1531] Cf. note de la Banque Mondiale, en ligne: https://www.banquemondiale.org/fr/country/cotedivoire/publication/cote-divoire-economic-outlook-understanding-the-challenges-of-urbanization-in-height-charts, consulté le 16 mai 2019. Voir aussi *Allard*, Regional Economic Outlook - avril 2017, Sub-Saharan Africa, p. 14 ; *Boniface*, L'année stratégique 2017 : Analyse des enjeux internationaux, p. 327.

[1532] *Crook*/*Manor*, Democracy and decentralization in South Asia and West Africa: participation, accountability and performance, p. 137.

Un autre point commun qui a motivé cette analyse est la situation démographique en régression en Allemagne et en forte hausse en Côte d'Ivoire[1533]. À cet égard, il incombe aux législateurs de trouver des réponses idoines pour encadrer les mutations démographiques. D'où l'intérêt de s'interroger sur la protection du couple et de la famille en droit fiscal allemand et ivoirien dans ce contexte de changement démographique. Partant de ces préoccupations, la première partie de cette synthèse sera consacrée à la retranscription en droit fiscal des garanties juridiques et constitutionnelles de la protection du couple et de la famille (**Partie I**). Dans une deuxième partie, il conviendra d'évaluer l'effectivité de la protection du couple et de la famille (**Partie II**) avant d'en tirer des conclusions.

[1533] Concernant le changement démographique en Allemagne voir *Bundesamt*, Bevölkerung Deutschlands bis 2060, p. 27 ; *Tivig*/*Henseke*/*Czechl*, Wohlstand ohne Kinder? Sozioökonomische Rahmenbedingungen und Geburtenentwicklung im internationalen Vergleich, p. 1 et s. Comparer la situation pour l'Allemagne et pour la Côte d'Ivoire au regard du UN world population prospects, Key findings and advance tables 2017 revision, p. 38. Voir dans la partie allemande la figure 1 : Développement de la population en Côte d'Ivoire et en Allemagne de 1950 à 2017, ainsi que les prévisions jusqu'en 2100, avec des données tirées du World Population Prospects - The 2017 Revision ; Key Findings and Advance Tables.

Partie I : Synopsis des notions juridiques et principes fiscaux vecteurs de la protection du couple et de la famille

L'Allemagne et la Côte d'Ivoire puisent leurs racines juridiques dans le droit romain[1534]. En effet, le droit romano-germanique est le droit de l'Europe continentale[1535]. Du fait de l'héritage colonial, le droit ivoirien est largement d'inspiration française. C'est pourquoi cette étude a mis en lumière des similitudes entre les deux pays objet de cette analyse comparative (**Chapitre 1**). Ils sont tous les deux en situation de changement démographique et il existe des ressemblances dans la manière de définir, voire d'encadrer juridiquement le couple et la famille (section 1). Une autre ressemblance se lit également dans les principes fiscaux qui gouvernent l'imposition des personnes physiques (section 2).

Cet état des choses ne peut occulter l'existence d'hétérogénéités et donc de particularités juridiques soulignant les divergences entre les pays analysés (**Chapitre 2**). L'on retrouve des différences dans le domaine du mariage, voire dans l'intérêt apporté par les législateurs nationaux à certaines institutions en Allemagne (section 1) comme en Côte d'Ivoire (section 2). Ces orientations seront, au regard de la transversalité du sujet et de la nécessité de concision de cette synthèse, abordées de manière succincte, les unes après les autres.

[1534] *David*, Revue internationale de droit comparé 1965, p. 256. Cf. *Pougoué*/*Kalieu Elongo*, Introduction critique à l'OHADA, p. 100 ; *David*/*Jauffret-Spinosi*/*Goré*, Les grands systèmes de droit contemporains, p. 33 ; *Deffains*/*Langlais*, Analyse économique du droit : Principes, méthodes, résultats, p. 379.
[1535] *David*, Revue internationale de droit comparé 1965, p. 256.

Chapitre 1 : Similitudes des garanties juridiques et constitutionnelles en situation de changement démographique

Dans les analyses élaborées dans cette étude, nous avons fait preuve que même déjà au niveau du droit international la Côte d'Ivoire et l'Allemagne sont parties à des conventions internationales qui invitent les États à la protection du couple et de la famille.[1536]

Une certaine analogie est également décelable quand on considère que les deux pays hormis la situation de changement démographique connaissent des ressemblances dans les notions juridiques de famille et de couple (section 1). En dehors de cela, une certaine ressemblance se retrouve également dans les principes constitutionnels du droit fiscal gouvernant l'imposition des personnes physiques (section 2).

Section 1 : Analogie des notions juridiques de couple et de famille en situation de changement démographique

Il existe des fondements constitutionnels de la protection du couple et de la famille en Allemagne et en Côte d'Ivoire. Ces cadres constitutionnels favorables se muent en règles et lois, qui à l'analyse présentent une certaine analogie quant aux notions de couple (A) et famille (B). Cette étude a également mis en lumière une certaine ressemblance quant à la situation de changement démographique que connaissent les deux pays (C).

A- La notion et condition juridiques du binôme couple/mariage

Le binôme couple et mariage sera d'abord analysé en référence à la notion de couple dans sa perception allemande et ivoirienne (I). Ensuite suivra la présentation des conditions essentielles de formation du mariage (II).

[1536] C'est le cas de la Déclaration Universelle des Droits de l'Homme (art. 16 al. 3), le Pacte International relatif aux Droits Civils et Politiques (art. 17 al. 1) ; sur le plan européen la protection de la famille est recommandée par l'art. 9 en liaison avec l'art. 33 al. 2 de la Charte des droits fondamentaux de l'Union européenne et de l'art. 8 et 12 de la CEDH. Au plan africain on peut évoquer la Charte Africaine des Droits de l'Homme et des Peuples (art. 18), la Charte africaine des droits et du bien-être de l'enfant (art. 18), le Protocole à la Charte Africaine des Droits de l'Homme et des Peuples relatif aux droits des femmes en Afrique – Protocole de Maputo – (art. 5, 22, 23). Cf. en droit allemand *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, pt. 47 ; *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, p. 421, *Meyer*/*Bernsdorff*, Charta der Grundrechte der Europäischen Union, p. 130 ; *Tettinger*, NJW 2001, p. 1010 ; *Herzog*, Bitburger Gespräche 2011, p. 11 ; *Jarass*, FamRZ 2012, p. 1181 ; *Jarass*, Charta EU-Grundrechte, pt. 4., *Escobar-Lemmon*/*Taylor-Robinson*, Representation: The Case of Women, p. 141 ; *Mihr*/*Gibney*, The SAGE Handbook of Human Rights, p. 315. Au niveau africain Cf. *Okafor-Obasi*, Völkerrechtlicher Schutz der Frauen und Kinder unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Afrika südlich der Sahara, p. 336 ; *Vie humaine internationale*, Le protocole de Maputo, un danger imminent, p. 9–1. Pour plus de détails voir la partie allemande 1ère partie, Chap. I, Section 1 et 2.

I. La notion de couple/mariage en droit allemand et ivoirien

La Loi fondamentale allemande, place la famille et le mariage sous la protection particulière de l'État en son art. 6 al. 1[1537]. Et cela sans prendre la peine de définir cette notion comme ce fût le cas à l'art. 119 al. 1 de la Constitution antérieure (la Constitution de Weimar)[1538].

A défaut de définition constitutionnelle, la doctrine allemande indique que le mariage au sens de la Loi fondamentale est « le partenariat de vie librement consenti entre l'homme et la femme, qui est établi sur une base permanente et qui engendre certains droits et obligations mutuels »[1539]. Dans sa jurisprudence, la Cour Constitutionnelle fédérale allemande (BVerfG) ira dans le même sens en confirmant que le mariage est l'union, orientée vers la permanence, d'un homme et d'une femme[1540]. Cette notion de mariage de la BVerfG est inscrite dans les § 1297 et suivants du Code civil allemand (*BGB*)[1541]. Jusqu'à l'entrée en vigueur, le 1er octobre 2017, de la loi allemande sur le "Mariage pour tous", le mariage en Allemagne supposait, comme c'est le cas en Côte d'Ivoire, la différence de sexe[1542]. Cette condition est maintenant obsolète, puisque depuis cette nouvelle loi, les personnes de même sexe peuvent également contracter mariage.

A l'opposé de la constitution allemande, la constitution ivoirienne actuelle ne formule aucune protection pour le mariage. En Côte d'Ivoire, le mariage civil est une construction héritée du

---

[1537] *Capitant*, Les effets juridiques des droits fondamentaux en Allemagne, p. 25.

[1538] Le binôme couple/mariage y est défini comme le « fondement de la vie familiale et la condition essentielle pour la préservation de la nation ». De l'allemand : « *Die Ehe steht als Grundlage des Familienlebens und der Erhaltung und Vermehrung der Nation unter dem besonderen Schutz der Verfassung* ». Cf. *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 al. 1 GG, pt. 4–5 ; *Schmidt*, Familienrecht, p. 12 ; *von Münch*, in HdbVerfR 1994, § 9, pt. 5 ; *Antoni*, in Hömig/Wolff (Hrsg.), GG Handkommentar, Art. 6 al. 1 GG, pt. 5. Voir aussi BVerfG, Décision du 14 novembre 1984 – 1 BvR 14, 1842/82, BVerfGE 68, 257 (268) ; *Schwab*, Familienrecht, pt. 10 et s.

[1539] *Badura*, Staatsrecht, p. 194 ; voir aussi *Tettinger*, Ess. Gespr. 2001, p. 133.

[1540] C'est ici le principe d'indissolubilité du mariage en droit allemand. De l'allemand : « *Ehe als Vereinigung eines Mannes und einer Frau, die auf Dauer angelegt ist* ». Cf. BVerfG, Décision du 07 octobre 1970 – 1 BvR 409/67, BVerfGE 29, 166 (176) ; BVerfG, Décision du 30 novembre 1982 – 1 BvR818/81, BVerfGE 62, 323 (331) ; *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, pt. 1 et s. ; *Battes*, Eherecht, p. 8.

[1541] Cf. *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, pt. 1 et s.

[1542] Voir la Loi du 20 juillet 2017 instituant le droit au mariage pour les personnes du même sexe, BGBl. I p. 2788. De l'allemand : « *Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts du 20 juillet 2017, BGBl. I S. 2788* ». Cf. *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, pt. 1 et s.

droit français[1543] et systématisée par la Loi Nr. 64-375 du 7 octobre 1964 relative au mariage[1544]. Avant cette formalisation à l'européenne, le mariage était en Côte d'Ivoire le fruit de tractations familiales[1545], avec plus ou moins, le consentement des futurs mariés[1546]. De nos jours, c'est le seul consentement des futurs mariés devant l'officier de l'état civil qui a valeur juridique[1547]. Le droit ivoirien fait donc fi de la conception traditionnelle du mariage, qui veut que les familles soient toujours associées à l'union de leurs enfants pour en garantir la validité et la publicité[1548]. Le mariage civil ivoirien est dans son essence le même que celui pratiqué en Allemagne. En effet, il suppose la réalisation des conditions juridiques de forme et de fond que l'on peut circonscrire en conditions essentielles pour contracter mariage (II).

II. Les conditions essentielles du mariage

Pour la formation du mariage, le droit de la famille ivoirien et allemand imposent des conditions essentielles[1549] telles que : le consentement devant les officiers d'état civil (1), l'indissolubilité, la monogamie et le mariage entre adultes (2) sous réserve d'absence de toute cause d'empêchement (3). La question de la diversité sexuelle dans le mariage est abordée de manière divergente par les législateurs ivoiriens et allemands depuis octobre 2017 (4).

[1543] Le mariage civil européen a été introduit en Côte d'Ivoire par le décret Mandel du 15 juin 1939 complété par l'ordonnance Jacquinot du 14 septembre 1951. Ce décret et son ordonnance d'application visaient la régulation du mariage traditionnel, en AOF et AEF. Avant 1939 il y avait le "Code indigène", qui permettait le mariage traditionnel et le mariage civil. En raison de certains abus comme le mariage des mineurs, le "Code indigène", a été abrogé par le décret Mandel puis complété par l'ordonnance Jacquinot du 14 septembre 1951. L'objectif était d'interdire les mariages traditionnels au profit du mariage civil européen. L'administration coloniale voulait également abolir les atteintes et les injustices liées aux pratiques traditionnelles. Cf. *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 255 et s. ; *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 169.

[1544] Cf. Loi Nr. 64-375/1964 du 7 octobre 1964, relative au mariage modifiée par la Loi Nr. 83-800 du 02 août 1983. Voir *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 25, p. 184.

[1545] Cette influence voire le consentement de la famille visait entre autres à éviter l'inceste et à assurer le respect des rites traditionnels. Cf. *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 190 et s. ; *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 170. Comparer le consentement au mariage en Europe d'avant le XVIe siècle : *Rees*, Katholische Kirche im neuen Europa, p. 565 ; *Reinhard*, Lebensformen Europas: eine historische Kulturanthropologie, p. 79.

[1546] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 171 ; p. 162.

[1547] Les parents et les familles n'ont juridiquement de droit d'intervention que dans le cas du mariage des mineurs. Cf. l'art. 3 al. 1 de la Loi 64-375 du 7 octobre 1964 relative au mariage modifiée par la Loi Nr. 83-800 du 02 août 1983.

[1548] *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 250 et s.

[1549] Pour ce qui est du droit allemand voir toutes les conditions de fond et de forme chez *Schmidt*, Familienrecht, p. 12 et s. ; *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, pt. 1 et s.

1) Le principe du consentement au mariage devant les officiers d'état civil

Le consentement au mariage est prévu au § 1311 BGB pour l'Allemagne et en droit ivoirien à l'art. 1 et suivant de la loi sur le mariage[1550]. En Allemagne, le consentement au mariage est lié à la majorité juridique fixée à 18 ans (§ 1303 BGB ; § 2 BGB)[1551] pendant qu'en Côte d'Ivoire l'homme à partir de 21 ans et la femme à partir de 18 ans, peuvent consentir au mariage (art. 1, 2, 3 de la loi ivoirienne sur le mariage).

Le mariage en Allemagne (§§ 1310–1312 BGB) comme en Côte d'Ivoire (art. 18 Code civ. Ivoirien) est obligatoirement célébré par un officier de l'état civil. Toute célébration devant un quelconque ministre du culte n'a en Côte d'Ivoire comme en Allemagne (§ 1310 BGB) aucune incidence juridique car seul le mariage civil porte des effets légaux (art. 19 Code civ. ivoirien)[1552]. L'officier de l'état civil compétent en Allemagne[1553] comme en Côte d'Ivoire[1554] est celui du domicile ou de la résidence de l'un ou l'autre des époux. Dans un souci de clarté juridique et de publicité, les fiancées doivent déclarer en personne et en présence de l'officier de l'état civil, qu'elles souhaitent se marier[1555]. Ce faisant, l'État est impliqué dans le mariage

---

[1550] Cf. Loi sur le mariage en droit ivoirien, Loi Nr. 64-375 du 7 octobre 1964, relative au mariage, modifiée par la Loi Nr. 83-800 du 2 août 1983.

[1551] Cependant une personne n'ayant pas atteint cet âge nubile pouvait à partir de 17 ans, par application du § 1303 al. 2 BGB obtenir une dispense du tribunal de la famille. Cette possibilité est obsolète depuis l'entrée en vigueur le 22 juillet 2017 de la loi contre le mariage des enfants, qui fixe l'âge de la nubilité à 18 ans. Voir ici l'art. 1 de la Loi contre le mariage des enfants du 22 juillet 2017, Journal officiel fédéral (BGBl.) 2017, partie I Nr. 48, publié le 21 juillet 2017, p. 2429. De l'allemand : « *Gesetz zur Bekämpfung von Kinderehen du 17.07.2017 BGBl. 2017 Teil I Nr. 48, ausgegeben am 21.07.2017, S. 2429* ». Cf. *Battes*, Eherecht, p. 90 ; *Balloff*, Kinder vor dem Familiengericht : Praxishandbuch zum Schutz des Kindeswohls, p. 224. En Côte d'Ivoire une dispense d'âge semblable peut être accordée pour motifs graves par le Procureur de la République au terme de l'art. 1 (nouveau) de la Loi Nr. 64-375 modifiée par la Loi Nr. 83-800 du 2 août 1983 du 7 octobre 1964 relative au mariage. C'est le cas en cas de grossesse cf. *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 186 ; *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 258. La formulation de la dispense d'âge en droit ivoirien est identique à celle prévue à l'art. 145 du Code civil français : « Néanmoins, il est loisible au procureur de la République du lieu de célébration du mariage d'accorder des dispenses d'âge pour des motifs graves ».Cf. *Labbée*, Le Droit commun du couple, p. 57.

[1552] BVerfG, Décision du 07 octobre 1970 – 1 BvR 409/67, BVerfGE 29, 166 (176) ; BVerfG, Décision du 30 novembre 1982 – 1 BvR818/81, BVerfGE 62, 323 (331) ; Cf. *Schwab*, Familienrecht, pt. 64 et s. ; *Schmidt*, Familienrecht, p. 24 et s. ; *Lecheler*, in HdbStR 2001, p. 220. Pour la Côte d'Ivoire voir Art. 20 Loi Nr. 64-381 du 07 octobre 1964 ; *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 198 et s. ; *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 273 et s.

[1553] § 1310 BGB combiné au § 11 al. 1 de la Loi sur l'état civil du 19 février 2007, *Personenstandsgesetz* (BGBl. I, p. 122), modifiée par l'art. 2 al. 2 de la Loi du 20 juillet 2017 (BGBl. I, p. 2787).

[1554] Art. 24 du Code civ. Ivoirien.

[1555] Exceptionnellement pour le mineur de moins de 21 ans, le consentement doit être donné par celui de ses père et mère qui exerce les droits de puissance paternelle (art. 5 de la Loi ivoirienne sur le mariage). Dans ce cas, le consentement de ce dernier peut être donné oralement lors de la célébration du mariage (art. 6 de la Loi ivoirienne sur le mariage) ou être reçu préalablement par un officier de l'état civil ou un notaire, qui en dresse acte et le notifie à l'officier de l'état civil compétent pour procéder à la célébration du mariage. Pour le droit allemand voir *Von Coelln*, in *Sachs*, Art. 6 al. 1 GG, pt. 9 ; *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, pt. 1 et s.

en amont (avec l'officier d'état civil) et en aval avec le juge en cas de divorce[1556]. Le consentement au mariage devant les officiers d'état civil est donné dans les deux pays dans la perspective de pérennité et donc d'une union à caractère durable (2).

2) Le principe de pérennité et monogamie du mariage

Cette idée de pérennité du mariage est mieux exprimée en droit allemand où le § 1353 al. 1 BGB dispose que le mariage est conclu à vie[1557]. Cette sorte de "contrat à vie" suppose que le mariage en droit allemand ne peut être dissout[1558]. Les juges constitutionnels fédéraux n'utilisent plus le terme "mariage à vie ou indissoluble"[1559] mais considèrent le mariage comme une « communauté de vie en principe indissoluble »[1560], fondée sur la libre décision des époux avec la participation de l'État, dans lequel des partenaires égaux peuvent librement organiser leur coexistence »[1561]. En droit ivoirien l'idéal de pérennité est également pris en compte par le législateur. En effet, l'art. 1er de la loi relative au divorce[1562], n'autorise un divorce pour consentement mutuel que lorsque le mariage concerné a duré au moins deux années[1563].

Un autre point commun aux deux États est le mariage monogamique. Pendant que la monogamie est une valeur culturelle européenne[1564], la polygamie n'a été interdite en Côte d'Ivoire qu'à partir de 1964[1565]. Malgré que la polygamie ne soit pas pratiquée en Allemagne,

---

[1556] Cf. en droit allemand § 1314 BGB et § 1564 BGB.

[1557] De l'allemand : « *Die Ehe wird…auf Lebenszeit geschlossen* ». Cf. *Strätz*, in Staudingers Kommentar zum BGB, § 1307 BGB, pt. 4. Cette idée était à l'origine théologique et visait la sécularisation et la pérennité du mariage. Cf. *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 al. 1 GG, pt. 33; *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, pt. 3.

[1558] BVerfG, Décision du 28 février 1980 – 1 BvR 136/78, BVerfGE 53, 224 (245).

[1559] Partant de cette conception, le mariage serait dans son essence même contraire à la liberté et à l'autodétermination. Le taux élevé de divorce en Allemagne prouve bien le contraire de cette affirmation. En effet, le taux de divorce en Allemagne s'élevait en 2017 à 37,67 %. Cf. en ligne https ://de.statista.com/statistik/daten/studie/76211/umfrage/scheidungsquote-von-1960-bis-2008/, consulté le 08 mai 2019. Voir aussi l'agence nationale de statistique allemande en ligne, https://www.destatis.de/DE/Presse/Pressemitteilungen/2018/07/PD18_251_12631.html/, consulté le 20 mai 2019.

[1560] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 al. 1 GG, pt. 49 et s.

[1561] BVerfG, Décision du 17 juillet 2002 – 1 BvF 1, 2/01, BVerfGE 105, 313 (345). Voir encore *von Coelln*, in *Sachs*, Art. 6 al. 1 GG, pt. 4 ; BVerfG, Décision du 11 octobre 1978 – 1 BvR16/72, BVerfGE 49, 286 (300) ; BVerfG, Décision du 28 février 1980 – 1 BvR 136/78, BVerfGE 53, 224 (253).

[1562] Loi Nr. 98-748 du 23 décembre 1998 modifiant la Loi ivoirienne Nr. 64-376 du 07 octobre 1964 et la Loi Nr. 83-801 du 02 août 1983.

[1563] Cette durée minimum du mariage forte des conditions de fond et de forme du divorce par consentement mutuel est protectrice de l'union maritale, pour lui permette de surmonter les premières escarmouches symptomatiques du début du mariage. Cf. *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 238.

[1564] *Tettinger*, NJW 2001, p. 1010.

[1565] La Côte d'Ivoire a été ce faisant le premier pays d'Afrique subsaharienne à suivre cette voie. Avant cela, le droit coutumier ivoirien autorisait le mariage polygamique pour diverses raisons (socio-économiques ou culturelles). Cf. *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 197.

les mariages polygames et légaux conclus dans d'autres pays sont reconnus comme tels par le droit allemand[1566]. Dans les deux pays le mariage doit donc être monogamique mais aussi exempte de motifs empêchant cette union maritale (3).

3) L'absence d'empêchement au mariage

En Allemagne comme en Côte d'Ivoire, l'union maritale n'est autorisée qu'en l'absence de motifs empêchant le mariage. Entre autres, l'on peut citer l'inceste (en cas de consanguinité) ou le cas du mariage non dissolu. Cette interdiction figure à l'art. 10 du Code civ. ivoirien et au § 1306 et s. BGB pour l'Allemagne[1567]. En Côte d'Ivoire, un délai de viduité de 300 jours est fixé à la femme après dissolution du précédent mariage, pour éviter tout conflit de paternité (art. 9 al. 3 Code civ. ivoirien). Par cette règle, le législateur ivoirien veut éviter toute hésitation quant à l'attribution de la paternité de l'enfant[1568]. Cependant à notre époque où les tests de paternité sont accessibles, l'on se demande si cette imposition des 300 jours de viduité ne constitue pas une discrimination à l'égard des femmes. À ces motifs d'absence d'empêchement au mariage s'ajoute la question de la diversité sexuelle dans le mariage (4).

4) La question de la diversité sexuelle dans le mariage

En Côte d'Ivoire, aucune mention n'est faite sur la diversité sexuelle comme condition de fond pour contracter mariage. Vu que l'art. 1er de la loi relative au mariage dispose que l'homme et la femme peuvent conclure mariage, il va de soi que la diversité de sexe est supposée par ce texte. Dans la situation juridique actuelle en Allemagne, au regard du § 1353 BGB nouveau, la différence de sexe n'est plus applicable. En effet, le changement de loi intervenu le 20 juillet 2017 a depuis peu levé cette barrière en droit allemand[1569]. Avant cela, les partenaires de même sexe n'étaient pas autorisés à se marier. Ils pouvaient conclure, pour la période comprise entre

---

[1566] Cf. *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 al. 1 GG, pt. 7. En droit ivoirien les mariages polygames légaux conclus dans d'autres pays, par application des règles du Droit International Privé (DIP) seront considérés, comme des mariages conformes au droit ivoirien. En effet, dans ce genre de situation la validité du mariage est à considérer par rapport aux dispositions de la loi nationale de sa conclusion. Cf. *Bischoff*, in DIP Travaux du Comité français de droit international privé 1981, p. 93.

[1567] Cf. *Strätz*, in Staudingers Kommentar zum BGB, § 1307 BGB, pt. 4.

[1568] *Coulibal*y, Droit civil : les personnes et la famille, p. 202.

[1569] Voir la Loi du 20 juillet 2017 instituant le droit au mariage pour les personnes du même sexe, BGBl. I, p. 2788 de l'allemand : « *Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts du 20 juillet 2017, BGBl. I S. 2788* ». Cf. *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, pt. 1 et s.

le 1er août 2001 et le 30 septembre 2017, un partenariat civil pour homosexuels[1570]. Cette question sera traitée dans la partie hétérogénéités et particularités juridiques allemandes[1571]. En dehors de l'analogie des notions de couple/mariage, il existe également des ressemblances en droit ivoirien et allemand, en ce qui concerne la notion de famille (B).

B- La notion de famille : communauté formée des parents et de leurs enfants

Même si culturellement la notion de famille ivoirienne est plus large, il existe juridiquement une analogie entre les systèmes allemand et ivoirien. La conception culturelle de la famille est exprimée dans la Charte africaine des Droits de l'Homme et des Peuples (AfrC.). Celle-ci considère comme personnes faisant partie de la famille les enfants et les membres de la famille élargie vivant dans un même ménage[1572]. Juridiquement cependant, la famille en Allemagne comme en Côte d'Ivoire[1573] se limite à la communauté nucléaire des parents et de leurs enfants[1574].

Il faut cependant noter qu'en Allemagne, le concept de famille[1575] est, tout comme la notion du mariage, en train de changer socialement[1576]. Par le passé, le mariage était le fondement, le précurseur de la famille[1577]. Aujourd'hui, le concept de famille est lié à l'existence des enfants[1578]; à la relation parent et enfant[1579]. C'est pourquoi l'ancien Président fédéral allemand Horst Köhler a décrit la famille de la façon suivante : « Là où il y a des enfants, il y a une

---

[1570] Au sens de la Loi sur le partenariat civil (*Lebenspartnerschaftsgesetz*, LPartG). Les partenaires civils ont juridiquement les mêmes droits et devoirs que les couples hétérosexuels mariés. La seule différence réside dans le nom de l'institution. Cf. *Schwab*, Familienrecht, pt. 2, pt. 1022–1053.

[1571] En Allemagne le § 1353 BGB dans son ancienne version supposait une différence de sexe et cela en référence à la question de l'obligation des mariés d'avoir des rapports sexuels. Cette obligation est intimement liée à la nécessité de procréer. Cette obligation d'avoir des rapports sexuels n'a pas été reconnue par la Cour Constitutionnelle fédérale qui a jugé que les relations sexuelles ne sont pas une caractéristique obligatoire du mariage. À l'opposé, pour la doctrine juridique allemande, le mariage implique une "communauté sexuelle" (*Ehe als Geschlechtsgemeinschaft)*. Cf. BVerfG, Décision du 7 octobre 1970 – 1 BvR 409/67, BVerfGE 29, 166 (176) ; BVerfG, Décision du 30 novembre 1982 – 1 BvR818/81, BVerfGE 62, 323 (331). Voir aussi *Schwab*, Familienrecht, pt. 64 et s. ; *Schmidt*, Familienrecht, p. 24 ; *Lecheler*, in HdbStR 2001, p. 220 ; *Duncker*, Gleichheit und Ungleichheit in der Ehe : Rechtsgeschichte und Geschlechterforschung, p. 243 ; *Herzberg*, Die Unterlassung im Strafrecht und das Garantenprinzip, p. 15 ; *Möhle*, Ehekonflikte und sozialer Wandel : Göttingen 1740–1840, p. 176 ; *Roth*, in MüKo BGB, § 1353, pt. 41 ; *Palandt*/*Brudermüller*, § 1297 BGB, pt. 7 ; *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 al. 1 GG, pt. 49, pt. 51.

[1572] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, p. 69.

[1573] Cf. Art. 58 de la Loi Nr. 64-375 du 7 octobre 1964 ; *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 184.

[1574] *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 241 et s. ; *Dégni-Segui*, La charte Africaine des Droits de l'homme et des Peuples, p. 21.

[1575] Cf. *Schmidt*, Familienrecht, p. 6 ; *Lecheler*, in HdbStR 2001, p. 225.

[1576] Cf. *Lecheler*, DVBl. 1986, p. 905.

[1577] *Lecheler*, DVBl. 1986, p. 907 et s. ; *Mikat*, Ess. Gespr. 1986, p. 9.

[1578] *Lecheler*, DVBl. 1986, p. 907 ; *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 al. 1 GG, pt. 14 ; *Bertelmann*/*Posern*, Familien, Zeit : Wo bleibt Zeit für die Familie, p. 133 et s.

[1579] *Badura*, Staatsrecht, p. 198 ; *Wapler*, Kinderrechte und Kindeswohl, p. 252.

famille »[1580]. Par conséquent, c'est une variété de constellations familiales qui profite de la protection étatique sise à l'art. 6 al. 1 Loi fond.[1581] et cela quelle que soit la forme d'institutionnalisation dont elles ont fait l'objet[1582]. À l'opposé, le droit ivoirien ne reconnaît et ne protège que la famille nucléaire composée des parents mariés et leurs enfants[1583]. Par conséquent, les familles monoparentales ou les familles issues des unions libres ne bénéficient pas de la protection juridique échue aux familles[1584]. Ce défaut de protection juridique des familles monoparentales en droit ivoirien est critiquable[1585]. Principalement parce que ce genre de famille est aussi couverte par le concept de famille de la Charte Africaine des Droits de l'Homme et des Peuples[1586], qui la considère également comme élément naturel et comme base de la société[1587]. En effet, la famille monoparentale et les familles issues des unions libres voire des unions traditionnelles contribuent sans nul doute à la démographie étatique. Cet aspect démographique constitue un autre point de ressemblance entre l'Allemagne et la Côte d'Ivoire (C).

[1580] Autrement exprimé, les enfants sont déterminants pour l'application du concept de famille. Cf. *Frowein*, NVwZ 2002, p. 29 ; *Tettinger*, NJW 2001, p. 1012 ; *Bertelmann*/*Posern* : Familien, Zeit : Wo bleibt Zeit für die Familie, p. 59. Voir aussi art. 16 de la Charte Sociale Européenne relative au droit de la famille à une protection sociale, juridique et économique.

[1581] *Von Coelln*, in Sachs, Art. 6 al. 1 GG, pt. 16 ; *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 al. 1 GG, pt. 98 et s. Cf. BVerfG, Décision du 27 mars 1981 – 1 BvR 1516/78, BVerfGE 56, 363 (384).

[1582] BVerfG, Décision du 14 novembre 1984 – 1 BvR 14, 1842/82, BVerfGE 68, 257 (267). Concernant les familles monoparentales, de l'allemand : « *Halbfamilie ou Alleinerziehende* », voir BVerfG, Décision du 03 novembre 1982 – 1BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (321). Cf. *Lecheler*, in HdbStR 2001, p. 211, 232 et s. ; *Spieker*, NZFam 2018, p. 298 ; BVerfG, Décision du 08 juin 1977 – 1 BvR 265/75, BVerfGE 45, 104 (123) ; BVerfG, Décision du 27 mars 1981 – 1 BvR 1516/78, BVerfGE 56, 363 (384) ; BVerfG, Décision du 08 juin 1977 – 1 BvR 265/75, BVerfGE 45, 104 (123) ; BVerfG, Décision du 31 mai 1978 – 1 BvR 683/77, BVerfGE 48, 327 (339) ; BVerfG, Décision du 27 mars 1981 – 1 BvR 1516/78, BVerfGE 56, 363 (384) ; BVerfG, Décision du 25 octobre 1988 – 1 BvL 17/87, BVerfGE 79, 256 (267).

[1583] *Coulibal*y, Droit civil : les personnes et la famille, p. 184 et s. ; *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 241 et s.

[1584] Ce qui veut dire que les relations de concubinage notoire qui voient la naissance d'une progéniture ne rentrent pas au même titre que les familles monoparentales dans le domaine de la famille. Cf. Art. 50 Code civ. ivoirien Loi Nr. 64-375 du 7 octobre 1964.

[1585] Le système juridique ivoirien n'a pas encore apporté de réponse à cette situation, malgré les efforts pour accorder plus de droits aux femmes en matière familiale et fiscale. Cf. les art. 58, 59, 60 et 67 nouveau du droit ivoirien de la famille ont été modifiés par la Loi Nr. 64-375/1964, modifiée par la Loi Nr. 83-800 du 2 août 1983, du Code civ. ivoirien Loi Nr. 64-375/1964 du 7 octobre 1964, relative au mariage, modifiée par la Loi Nr. 83-800 du 2 août 1983, modifiée par la Loi Nr. 2013-33 du 25 janvier 2013.

[1586] Cf. *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, p. 70.

[1587] Art. 18 al. 2 AfrC. Cf. *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, p. 63.

C- Du changement démographique en Allemagne et en Côte d'Ivoire

En termes de PIB, l'Allemagne possède actuellement l'économie la plus forte de l'UE[1588]. Ce pays s'est avéré robuste même pendant la dernière crise financière[1589]. Toutefois, il ne faut pas oublier qu'un marché qui fonctionne bien est soutenu par des producteurs et des consommateurs. Par conséquent, le changement de génération doit être continuellement assuré par de potentiels consommateurs et producteurs, donc par un bon taux de natalité. Dans ce sens, les familles tissent le lien[1590], le chainon qui garantit l'avenir de l'économie d'un État[1591].

En Allemagne, les changements sociaux et économiques des années 1970 ont fortement influencé l'image actuelle de la famille. L'image familiale conservatrice et chrétienne a perdu de sa valeur[1592] en faveur du célibat, du concubinage ou des unions libres[1593]. À cela s'ajoute la baisse du taux de natalité en raison de la difficulté de concilier vie de famille et carrière professionnelle[1594]. Statistiquement parlant, les femmes en Allemagne ont leur premier enfant à l'âge de 30 ans[1595]. C'est pourquoi le taux conjoncturel de fécondité allemande est l'un des plus bas au monde (1,5 enfant par femme en 2018)[1596]. En règle générale, ce taux doit avoisiner 2, 1 enfants pour favoriser le renouvellement des générations[1597].

[1588] *Jerabek*, Deutschland und die Osterweiterung der Europäischen Union, p. 21.
[1589] *Lynn*, Pleite: Griechenland, der Euro und die Staatsschuldenkrise, p. 114 ; *Jerabek*, Deutschland und die Osterweiterung der Europäischen Union, p. 21.
[1590] *Kirchhof*, ZRP 2003, p. 73.
[1591] Ibid., p. 74.
[1592] *Lang*, in Ennuschat/Geerlings/Stern u.a. (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Peter J. Tettinger, 2007, p. 553.
[1593] Ibid.
[1594] Cf. *Marré*, Ess. Gespr. 2001, p. 6 ; *Kirchhof*, ZRP 2003, p. 74. Pour plus de détails voir la partie allemande 2ième partie, Chap. III, section 1, A, 2.
[1595] *Zschiedrich*, Elternschaft und Gemeinwohl: Ein sozialethischer Beitrag zum demografischen Diskurs, p. 62.
[1596] Selon les statistiques démographiques, l'Allemagne se classe au 180e rang, parmi 191 pays en termes de taux de natalité. Cf. *World Health Organization* (Hrsg.), The World Health Report 2016, p. 152 et s. ; *Kirchhof*, ZRP 2003, p. 7; *Glaeser*, Care-Politiken in Deutschland und Frankreich, p. 119 ; *zu Uptrup*, Ehe und Sexualität neu sehen lernen : Familienpolitik – Rentenpolitik – Bildungspolitik. Auswege aus dem beschädigten Generationenvertrag, p. 75 ; *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse du 22. August 2015, p. 3 ; *Kirchhof*, Kinder verdienen Bürgerrechte, in Welt am Sonntag du 09 septembre 2012, p. 13. Voir aussi les prévisions démographiques de l'organisme national fédéral des statistiques à partir de 2018. En ligne https ://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesellschaftStaat/Bevoelkerung/Geburten/AktuellGeburtenentwicklung.html, consulté le 08 mai 2019.
[1597] Il s'agit ici de l'indice conjoncturel de fécondité, de l'allemand : « *Gesamtfruchtbarkeitsziffer*». Cf. *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse du 22. August 2015, p. 3 et s. Pour plus de détails voir la partie allemande 2ième partie, Chap. III, section 1, A, 2.

Contrairement à l'Allemagne, où la croissance démographique est en baisse[1598], la Côte d'Ivoire affiche une tendance positive[1599]. L'explication réside dans la jeunesse de la population accompagnée d'un fort taux de natalité de quatre à six enfants par femme[1600]. Bien que la Côte d'Ivoire enregistre l'un des PIB les plus forts de l'Union économique et monétaire ouest-africaine (UEMOA), la jeunesse ivoirienne est confrontée à un fort taux de chômage[1601]. C'est pourquoi il n'est pas étonnant qu'ils vivent parfois au domicile familial jusqu'à l'âge de trente ans[1602]. En dehors des analogies des notions juridiques de couple et de famille en situation de changement démographique, la Côte d'Ivoire et l'Allemagne partagent des principes constitutionnels du droit fiscal (Section 2).

Section 2 : Analogie des principes constitutionnels du droit fiscal

La Côte d'Ivoire en tant que pays en voie de développement et en transition fiscale[1603], cherche à atteindre l'émergence économique. Dans cette perspective, un système fiscal diversifié impliquant tous les citoyens, doit servir de levier pour le financement du développement durable. Du fait de ses racines romano-germaniques, la Côte d'Ivoire partage avec la France et l'Allemagne[1604] des principes fiscaux analogues.

C'est Adam Smith qui a en 1776 systématisé les principes fiscaux[1605]. Ils contribuent dans leur application à la justice fiscale et servent de moyen d'orientation pour l'évaluation de toute mesure fiscale. Ces principes servent également de charpente à l'imposition des personnes

---

[1598] Caractérisé par une société vieillissante en raison du faible taux de natalité. Cf. *Storz*, Einwanderungsland Deutschland, p. 31 ; *Bauer*, Herausforderungen und Chancen der Fachkräftezuwanderung nach Deutschland, p. 13 ; *Tettinger*/*Geerlings*, EuR 2005, p. 420 ; *OECD*, Dare to Share – Deutschlands Weg zur Partnerschaftlichkeit in Familie und Beruf, p. 216 ; *Statistisches Bundesamt*, Bevölkerung Deutschlands bis 2060, p. 27 ; *Steinmann*, Kindermangel in Deutschland : bevölkerungsökonomische Analysen, p. 14 ; *Kiehne*, Armut und soziale Sicherung in Deutschland, p. 56 ; *Tivig*/*Henseke*/*Czechl*, Wohlstand ohne Kinder?, Sozioökonomische Rahmenbedingungen und Geburtenentwicklung im internationalen Vergleich, p. 6 et s.

[1599] *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2015 revision, p. 3 et s.

[1600] *OECD/International Labour Organization*, Comment les immigrés contribuent à l'économie de la Côte d'Ivoire, p. 104 ; *N'Doli*, Le réveil de l'éléphant d'Afrique Côte d'Ivoire, des élans maintes fois brisés, p. 12.

[1601] *African Union Commission*/*OECD*, Dynamiques du développement en Afrique 2018. Croissance, emploi et inégalités, p. 212.

[1602] *African Union Commission*/*OECD*, Dynamiques du développement en Afrique 2018. Croissance, emploi et inégalités, p. 212.

[1603] La notion de transition fiscale suppose le passage des impôts indirects aux impôts domestiques directs. Cf. *Diata/N'Gakosso,* Revue africaine de l'intégration No. 1, janvier 2007, p. 78. Voir *Mulendu Mbusa*, Transition fiscale et régressivité des impôts domestiques Indirects en Afrique Sub-Saharienne, p. 2 ; *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), p. 134.

[1604] *Acka*, Droit fiscal, p. 112 ; *Dégni-Segui*, Codification et uniformisation du droit en Afrique noire, p. 454.

[1605] Cf. *Smith*, Der Reichtum der Nationen, p. 703 et s.

physiques et donc à la fiscalité familiale[1606]. En dehors du principe de la nécessité de l'impôt pour la poursuite de l'intérêt général (A), le principe d'égalité devant l'impôt (B) ainsi que le principe d'imposition selon les capacités contributives (C) sont partagés par l'Allemagne et la Côte d'Ivoire.

A- Le principe de la nécessité de l'impôt pour la poursuite de l'intérêt général

L'obligation de contribuer à l'impôt fait partie des devoirs de tous les membres de la communauté étatique. L'impôt est cependant vécu comme "une expérience douloureuse" pour les contribuables en ce qu'il suppose des ponctions sur des ressources durement accumulées[1607]. En vertu de l'art. 43 Const. iv.-2016, tout résident a le devoir de s'acquitter de ses obligations fiscales conformément à la loi et cela sans contrepartie de l'État[1608]. C'est ici l'évocation de l'essence même de l'impôt tel qu'il est compris en Côte d'Ivoire comme en Allemagne. C'est-à-dire que les prélèvements fiscaux sont réalisés dans la perspective d'orienter ces ponctions fiscales à des projets communautaires et aux finances publiques. En d'autres termes les ressources fiscales doivent servir l'intérêt général[1609]. C'est le cas de l'impôt de solidarité en Allemagne (*Solidaritätszuschlag*) et anciennement de l'impôt de reconstruction national en Côte d'Ivoire[1610]. Pour la doctrine allemande, l'impôt est exigible en raison d'une contrepartie abstraite mais réelle de l'État, qui organise et assure la sécurité du marché[1611] sur lequel le citoyen peut à son tour tirer ses revenus[1612]: c'est le principe de la nécessité fiscale.

L'intérêt général en tant que justification de l'impôt est étroitement lié en Allemagne à la notion du *Steuerstaatsprinzip* qui peut être traduite comme le "principe de l'État fiscal"[1613]. Selon ce principe il est impérieux que les particuliers contribuent aux dépenses publiques étatiques. En

---

[1606] *Cozian*, Les grands principes de la fiscalité des entreprises, p. 19 et s.
[1607] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, pt. 1 ; *Sepulchre*, in Sepulchre/Garabedian (Hrsg.), L'évolution des principes généraux du droit fiscal, p. 7.
[1608] Concernant le principe de l'État fiscal (*Steuerstaatsprinzip)* cf. § 3 al. 1 AO ; *Vogel*, in HdbStR 2004, p. 865.
[1609] Cf. *Sepulchre*, in Sepulchre/Garabedian (Hrsg.), L'évolution des principes généraux du droit fiscal, p. 14. *Kulmsee*, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, p. 77.
[1610] L'impôt de reconstruction national a été supprimé en 2012 en Côte d'Ivoire. Cf. *African Development Bank*, Perspectives économiques en Afrique 2012 Promouvoir l'emploi des jeunes, p. 103.
[1611] *Vogel*, in HdbStR 2004, p. 871.
[1612] *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, p. 13. Wendt critique cette conception au motif que le marché n'est pas un produit de L'Etat. De l'allemand : « *der Markt gerade keine staatliche Veranstaltung ist. […] Der Staat sei nicht der Veranstalter des Markts. Der hätte daher keinen Anspruch auf die Steuerzahlung der Bürger* ». Cf. *Wendt*, DÖV 1988, p. 715. A vrai dire c'est la position contraire qui est la plus plausible. En effet, l'Etat régule le marché et assure la stabilité sociale ; il va de soi que les citoyens contribuent au fonctionnement de l'Etat par leurs impôts.
[1613] Voir *Vogel*, in HdbStR 2004, p. 865 et s. ; *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, p. 153 ; *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, p. 70 ; *Heun*, in Sacksofsky/Wieland, Du Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, p. 21.

agissant ainsi, la contribution à l'impôt garantit l'existence de l'État[1614]. Pour Klaus Vogel, l'expression *Steuerstaatsprinzip*[1615] signifie que la majeure partie des recettes publiques provient des impôts ou d'autres formes de prélèvements obligatoires connexes effectués par voie d'autorité par la puissance publique[1616].

Ce droit de l'État de prélever des impôts[1617] ne l'autorise cependant pas à adopter des règles impératives violatrices des droits individuels[1618] et en disconvenance avec les principes fiscaux de base tel que la nécessité de l'impôt pour la poursuite de l'intérêt général. Pour éviter toute forme d'arbitraire dans la perception fiscale, il est nécessaire de justifier l'impôt par application du principe de l'égalité devant la loi fiscale (B).

B- Le principe de l'égalité devant la loi fiscale

Il est de nos jours admis que l'État moderne a le pouvoir de promulguer des lois fiscales et de les adapter au fil du temps[1619]. Ce faisant, il doit garder à l'esprit les droits fondamentaux du contribuable afin d'éviter des lois inconstitutionnelles[1620]. En imposant des charges fiscales au particulier, le législateur doit en effet respecter certains principes tels que la garantie du droit de propriété et le principe d'égalité devant les charges fiscales[1621].

[1614] Cf. *Tipke*, StRO II, p. 578 ; *Black*, Eigentumsfreiheit und Besteuerung aus liberaler Perspektive, p. 2 ; *Busse*, Die Besteuerung der stillen Reserven durch einen allgemeinen Steuerentstrickungstatbestand, p. 181.

[1615] *Vogel*, in HdbStR 2004, p. 865 et s.

[1616] BVerfG, Décision du 07 novembre 1995 – 2 BvR 413/88 und 1300/93, BVerfGE 93, 319 (342).

[1617] Selon la doctrine allemande l'État a besoin d'une justification légale suffisante pour introduire de nouveaux impôts. Cela est surtout motivé par le fait que la Loi fond. ne contient pas d'obligation littérale et générale de payer des impôts. En droit ivoirien cette mention est faite dans le texte constitutionnel à l'art. 43 Const. iv.-2016. En droit allemand cette obligation est implicitement supposée par la Loi fond. notamment en référence aux art. 105 (répartition du produit des impôts, compensations financières), 106b (impôts sur les véhicules à moteur) et à l'art. 107 (répartition du produit des impôts).

[1618] Cf. *Friauf*, DÖV 1980, p. 487 ; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, p. 285 ; *Beck*, Volkswirtschaft verstehen, p. 199 ; *Schmehl*, Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, p. 84 ; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, pt. 28 et s. ; *Weber-Grellet*, Steuern im modernen Verfassungsstaat, p. 173 ; *Tipke*, StRO I, p. 475 et s. ; *Wolff*, Ungeschriebenes Verfassungsrecht unter dem Grundgesetz, p. 328 ; *Drüen*, Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, p. 264 ; BVerfG, Décision du 10 décembre 1980 – 2 BvF 3/77, BVerfGE 55, 274 (301) ; *Pieroth*, in Jarass/Pieroth, Art. 105 GG, pt. 2. Comparer pour le droit ivoirien l'art. 43 Const. iv.-2016 : « Tout résident a le devoir de s'acquitter de ses obligations fiscales conformément à la loi ».

[1619] Cf. en droit français *Wiener*, Le droit public, p. 188 ; *Maitrot de la Motte*, Droit Fiscal, p. 135.

[1620] En droit allemand, le principe d'égalité devant la loi (art. 3 al. 1 Loi fond.), la protection du mariage et de la famille (art. 6 al. 1 Loi fond.) et la garantie de la propriété (art. 14 Loi fond.), constituent des principes à valeur constitutionnelle qui s'imposent au législateur. C'est pourquoi la Cour Constitutionnelle fédérale allemande se réfère le plus souvent au principe de l'égalité devant la loi fiscale pour contrôler la justice fiscale. Cf. *Friauf*, DÖV 1980, p. 480 ; *Jacob*, Einkommensteuer, p. 7 ; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, p. 120. Voir aussi *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, pt. 179 et s.

[1621] Voir *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, pt. 179.

En droit allemand comme en droit ivoirien, le principe général de l'égalité des personnes[1622] se mue au plan fiscal en ce principe fondateur qui est l'égalité devant la loi fiscale[1623]. Ce principe suppose la répartition égale des charges publiques sur tous les contribuables[1624]. Jean Schmidt définit le principe de l'égalité fiscale comme le fait de soumettre tous les contribuables, s'ils se trouvent dans la même situation, à la même imposition[1625]. En d'autres termes, une différence de traitement dans la charge fiscale n'est pas justifiable à défaut d'existence de différence entre les destinataires de la norme[1626]. Pour Monika Jachmann, le principe d'égalité devant la loi et le principe de l'État fiscal, servent à garantir la légitimité de la perception des impôts[1627]. En effet, le principe d'égalité devant la loi veut que les mêmes faits soient traités de la même manière et que les inégalités soient traitées différemment[1628]. Il y a par conséquent violation de ce principe d'égalité « lorsqu'un groupe de destinataires de normes est traité différemment en comparaison à un autre, bien qu'il n'y ait pas de différences entre eux »[1629]. Le principe d'égalité devant la loi se concrétise en droit fiscal par le principe de l'imposition selon les capacités contributives[1630] (C).

[1622] Selon ce principe, « tous les hommes sont égaux devant la loi ». Voir en droit allemand l'art. 3 Loi fond. et en droit ivoirien l'art. 4 Const. iv.-2016.
[1623] *Acka*, Droit fiscal, p. 101 ; *Osnou*, Droit fiscal, p. 43 ; *Sepulchre*, in Afschrift/Garabedian (Hrsg.), L'évolution des principes généraux du Droit fiscal, p. 5 ; *Maitrot de la Motte*, Droit Fiscal, p. 136.
[1624] *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, p. 35.
[1625] *Schmidt*, Les principes fondamentaux du Droit fiscal, p. 69.
[1626] BVerfG, Décision du 10 novembre 1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (232) ; BVerfG, Décision du 06 mars 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (110 f.) ; BVerfG, Décision du 02 décembre 2003 – 1 BvR 1748/99, 905/00, BVerfGE 110, 274 (29). Comp, en droit français *Maitrot de la Motte*, Droit Fiscal, p. 136.
[1627] *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, p. 9.
[1628] *Huster*, in Friauf/Höfling (Hrsg.), Berliner Kommentar zum GG, Art. 3, pt. 15 et s.
[1629] De l'allemand : « *wenn eine Gruppe von Normadressaten im Vergleich zu anderen anders behandelt wird, obwohl zwischen beiden Gruppen keine Unterschiede […] bestehen, welche die ungleiche Behandlung rechtfertigen könnten* ». Cf. BVerfG, Décision du 17 juillet 2002 – 1 BvF1 2/01, BVerfGE 105, 313 (342) ; BVerfG, Décision du 06 mars 2002 – 2 BvL 17/99, BVerfGE 105, 73 (110).
[1630] De l'allemand : « *Das Gleichheitsprinzip wird durch das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert* ». Cf. *Jacob*, Einkommensteuer, p. 7 ; *Zajons*, Erbschaftsteuer in Deutschland : Pro und Contra einer Regionalisierung, p. 26.

C- L'imposition selon les capacités contributives

En Côte d'Ivoire[1631] tout comme en Allemagne, le principe de l'imposition selon les capacités contributives (*Leistungsfähigkeitsprinzip*) n'est pas un principe constitutionnel[1632]. Il découle cependant du principe d'égalité devant l'impôt et de l'idée de l'État providence[1633]. C'est pourquoi en droit allemand il lui est reconnu une valeur constitutionnelle[1634] puisqu'il garantit la liberté, l'égalité fiscale et est orienté vers les besoins du contribuable[1635].

Les exigences constitutionnelles de protection de l'État envers la famille (L'art. 6 al. 1 Loi fond., art. 31 Const. iv.-2016) obligent les législateurs ivoirien et allemand à accorder des avantages fiscaux aux conjoints mariés, aux familles en application des principes d'imposition selon les capacités contributives et d'égalité devant l'impôt[1636]. En droit allemand, ce principe d'imposition selon les capacités contributives est considéré de bon droit comme le critère d'une répartition plus équitable de la charge fiscale[1637]. Il se présente donc comme le fondement de la justice fiscale[1638] puisqu'il concourt également à la réalisation de la garantie du minimum vital[1639]. On enverra que la garantie du minimum vital du contribuable et de sa famille est un principe fondamental en droit allemand (I) et un principe à approfondir en droit ivoirien (II).

I. La garantie du minimum vital : un principe fondamental en droit allemand

En Allemagne, la garantie du minimum vital découle des principes de garantie de la dignité humaine (art. 1 al. 1 Loi fond.) et de l'État providence (art. 20 al. 1 Loi fond., art. 28 al. 1 Loi

---

[1631] *Acka*, Droit fiscal, p. 102. Dans la Constitution ivoirienne de 1960, la référence à la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 dans le préambule constitutionnel pouvait expliquer une reconnaissance constitutionnelle du principe de l'imposition selon les capacités contributives. En effet, l'art. 13 de la Déclaration des Droits de l'Homme et du Citoyen de 1789 est formulé ainsi : « Pour l'entretien de la force publique, et pour les dépenses d'administration, une contribution commune est indispensable : elle doit être également répartie entre tous les citoyens, en raison de leurs facultés ». Cette référence n'apparait pas dans la Constitution actuelle (2016), ni dans la Constitution précédente (2000). Voir pour l'Allemagne *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, p. 57 ; *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, p. 30–37.

[1632] Cf. pour l'Allemagne *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, pt. 31, pt. 35, § 2, pt. 174. Pour la Côte d'Ivoire voir *Acka*, Droit fiscal, p. 102.

[1633] De l'allemand : « *Sozialstaatsprinzip*».

[1634] *Jacob*, Einkommensteuer, p. 7 ; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, p. 162.

[1635] La Constitution de Weimar contenait elle aussi cette idée de l'imposition selon les capacités contributives à son art. 134 al. 1. Cf. *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, p. 57 et s.

[1636] *Jacob*, Einkommensteuer, p. 7, p. 10.

[1637] Voir *Lang*, in Drenseck/Seer (Hrsg.), Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, 2001, p. 315 ; *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht –EMRK, p. 71–72.

[1638] Cf. *Funk*, Rechtsvergleich der Familienbesteuerung in Spanien und Deutschland, p. 27 ; *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, p. 57 ; *Bilia*/*Lachaud*/*Etiévant*, Manifeste pour une révolution fiscale, p. 10.

[1639] Cf. BVerfG, Décision du 29 Mai 1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (109) ; *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, p. 128 et s.

fond.)[1640]. C'est donc un élément qui favorise la composante sociale du droit fiscal allemand[1641]. Il aide également à corriger le revers de la progressivité de l'impôt[1642]. En effet, une fois que le contribuable a payé son impôt sur le revenu, il doit lui rester de quoi subvenir à ses besoins et à ceux de sa famille : c'est le minimum vital[1643]. La garantie du minimum vital en droit allemand vise donc à assurer une existence décente du contribuable. Il vise à éviter que le contribuable, après avoir donné suite à son obligation fiscale, soit dépendant des aides et des prestations sociales étatiques pour sa subsistance et celle de sa famille. C'est dire que, le droit fiscal allemand reconnaît également la protection du minimum vital des personnes qui dépendent du contribuable pour leur entretien (exemple les membres de la famille)[1644].

La Cour Constitutionnel fédérale allemande souligne l'importance du minimum vital, qui est pris en compte par la tranche non imposable du revenu qui s'élève pour l'année 2019 à 9.168 euros[1645]. Même si de manière générale le minimum vital du contribuable est garanti, la BVerfG n'autorise au contribuable qu'une déduction forfaitaire des prestations d'entretien (*Unterhaltsleistung*) des membres de sa famille[1646]. C'est-à-dire que les dépenses personnelles inévitables, (*unvermeidbaren Privatausgaben*) comme les cotisations à l'assurance maladie des membres de la famille ne peuvent être déduites de l'assiette de l'impôt que de manière plafonnée (§§ 10 à 10d EStG)[1647]. Au regard de ce qui est fait en Allemagne, il convient de dire qu'en Côte d'Ivoire, la garantie du minimum vital est un principe à approfondir (II).

II. La garantie du minimum vital : un principe à approfondir en droit ivoirien

En droit ivoirien, la garantie du minimum vital n'est pas explicitement règlementée par la loi. Ce principe n'est pas développé par la doctrine juridique ivoirienne encore moins par la jurisprudence locale. Toutefois, la garantie du minimum vital peut être dérivée de l'art. 49

[1640] *Zacher*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR II, § 28, p. 671 ; *Kirchhoff*/*Kilger*, NJW 2005, p. 103.
[1641] *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, p. 39.
[1642] Pour l'Allemagne voir *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 8. Pour la Côte d'Ivoire voir *Acka*, Droit fiscal, p. 102.
[1643] C'est-à-dire se nourrir, se vêtir, s'assurer, se loger et subvenir aux besoins de sa famille cf. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 700 et s.
[1644] BVerfG, Décision du 29 mai 1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (89).
[1645] L'abattement de base (*Grundfreibetrag*) pour les couples mariés avec imposition commune des revenus s'élève à 18.336 euros (§ 32a al. 1 Nr. 1 EStG). Au regard de la jurisprudence du BVerfG, le minimum vital ne peut être inférieur à l'abattement de base. Il doit être adapté au minimum vital adapté à la situation social (*sozialrechtlichen Existenzminimum*) 18.336 euros. Appelé aussi minimum vital matériel (*Sachliches Existenzminimum*). Cf. BVerfG, Décision du 10 novembre 1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (219) ; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 616, pt. 621.
[1646] BVerfG, Décision du 29 mai 1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (109).
[1647] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 707 et s.

(principe de l'État providence) en liaison avec l'art. 2 (principe du respect de la dignité humaine) de la Constitution ivoirienne[1648]. En effet, tout État providence se doit de veiller à ce que le poids de l'impôt ne conduise pas dans son application au non-respect de la dignité humaine.

De plus, la protection efficace de la dignité humaine implique que le minimum vital du citoyen soit garanti par tout système fiscal[1649]. Partant, le législateur ivoirien est lié par ces valeurs constitutionnelles et devrait donc adapter sa législation fiscale pour assurer un minimum vital et une protection effective des contribuables. Cela est d'autant plus vrai que la famille joue en Côte d'Ivoire le rôle d'une communauté de survie, intervenant comme une sorte d'assurance sociale. De façon matérielle, on verra que les allocations familiales ivoiriennes, la réduction d'impôt du foyer fiscal à hauteur de 10 %[1650], voire le fait que l'impôt sur le revenu ne peut excéder 33 % du revenu net[1651], contribuent en droit ivoirien à la garantie du minimum vital du contribuable et de celui de ces enfants.

La Cour Constitutionnelle de Côte d'Ivoire n'a pas encore rendu de décision sur le minimum vital comme l'a fait son homologue allemande. Il n'en demeure pas moins que la matière et les principes fiscaux analogues décrits dans les deux pays, peuvent contribuer à une meilleure prise en compte du couple et de la famille en droit fiscal. En dehors de ces principes fiscaux analogues, il faut noter que l'Allemagne et la Côte d'Ivoire se caractérisent par des spécificités internes. Cette réalité nous conduit à nous intéresser aux hétérogénéités et aux particularités juridiques de ces deux pays (**Chapitre 2**).

[1648] Cf. l'art. 251 CGI qui considère comme tranche non imposable les revenus de 1.000 FCFA (moins de 2 euros ; 1 euro correspond à 659,43 FCFA, taux de conversion du 05 mai 2019). Avec un salaire minimum mensuel moyen garanti en Côte d'Ivoire, (SMIG) de 60.000 FCFA (soit 91,47 euros). Voir Décret Nr. 2013-791 du 20 novembre 2013, paru au JORCI du 03 janvier 2014, p. 15.

[1649] *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, p. 37.

[1650] Cf. l'art. 251 combiné à l'art. 238 CGI-CI.

[1651] Voir art. 251 CGI-CI (un tiers du revenu).

Chapitre 2 : Hétérogénéités et particularités juridiques

Compte tenu des débats doctrinaux sur la question du meilleur moyen d'encadrer au plan fiscal la famille en Allemagne, ce pays a introduit, depuis les années 1950 jusqu'à nos jours, de nombreuses réformes. L'Allemagne s'appuie sur une expérience fiscale de plus de 200 années[1652]. L'enjeu actuel, au regard du changement démographique, est de savoir comment l'Allemagne au moyen d'incitations fiscales adéquates pourrait stabiliser ou augmenter son taux de natalité tout en garantissant la productivité économique, pour conforter sa position de moteur économique de l'Europe.

Concernant la Côte d'Ivoire, l'objectif est premièrement de concilier le droit fiscal ivoirien avec les principes de performance économique afin d'attirer davantage d'opérateurs économiques pour, à terme, réaliser l'émergence[1653]. Deuxièmement, il est devenu indispensable, dans le contexte de transition fiscale ivoirien, d'accroître les recettes fiscales endogènes. Ceci suppose un aménagement du droit fiscal en vue d'augmenter la participation de tous aux impôts directs. Dans ces circonstances et malgré les analogies décrites dans le chapitre précédent, l'Allemagne et la Côte d'Ivoire sont également marqués par des hétérogénéités qui les distinguent et qui sont le produit de leur réalité socio-économique. L'analyse des hétérogénéités perceptibles en Allemagne (Section 1) précèdera celle en Côte d'Ivoire (Section 2).

Section 1 : Les hétérogénéités perceptibles en Allemagne

La protection du couple et de la famille dans l'impôt sur le revenu allemand résulte de multiples développements et d'une longue histoire fiscale[1654]. Au moyen âge, "l'impôt par tête" dit aussi l'impôt par capitation était considéré comme la forme la plus simple d'imposition des personnes physiques[1655]. C'était une mesure extraordinaire, contraignante et surtout prisée en situation de guerre. En effet, elle ne tenait aucunement compte de la capacité contributive, encore moins de

---

[1652] De 1806 à 2019, donc une expérience fiscale de 213 années. Cf. *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, p. 7.

[1653] *Awono*, Hypothèque sur l'émergence socio-économique de l'Afrique, p. 106 ; *OECD*, Les voies de développement Examen multidimensionnel de la Côte d'Ivoire, p. 117, p. 18, p. 21

[1654] *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, p. 106–108 ; *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, pp. 7–19.

[1655] *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, p. 7 ; Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1806–1810, p. 361.

la protection du couple et de la famille[1656]. L'impôt de capitation a également été pratiqué à l'époque coloniale en Côte d'Ivoire[1657] avec son lot de corvées et de travail forcé comme la pratique du portage[1658].

Au titre des différences entre les systèmes juridiques allemand et ivoirien en matière de protection de la famille, il faut d'abord souligner la dissociation des institutions mariage-famille et la protection constitutionnelle subséquente (A). Ensuite viennent les questions du mariage transsexuel (B) et homosexuel (C).

A- La dissociation du mariage et de la famille et leur protection constitutionnelle

En droit ivoirien, c'est le mariage qui crée la famille légitime[1659]. Par interprétation littérale, la famille qui est prise en compte par le législateur ivoirien, est celle découlant du mariage. Par conséquent, les familles monoparentales ou celles nées en dehors du mariage, sont exclus de la notion de famille[1660].

En Allemagne, même si le concept de famille[1661] a changé tout comme le mariage dans son acceptation sociale[1662], l'idée de la famille « pierre angulaire de l'ordre social » demeure[1663]. Il existe cependant en droit allemand, le principe de dissociation des notions de couple marié et de famille. Il est vrai que la notion de famille prise au sens classique est restreinte à la famille nucléaire des parents et de leurs enfants[1664]. Cependant, le législateur allemand entend la famille

---

[1656] L'impôt de capitation avait été réintroduit dans l'histoire fiscale de l'Allemagne dans les années 1811 et 1813. Bien qu'une forme développée d'imposition avec un taux progressif ait déjà été testée. Cf. Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1806–1810, p. 361.

[1657] *Anouma*, L'impôt de capitation et le travail forcé en Côte d'Ivoire 1901-1946, p. 68. Voir aussi *Klein/Singaravélou*/*De Suremain*, Atlas des empires coloniaux XIXe –XXe Siècles, p. 58.

[1658] Cf. *Klein/Singaravélou*/*De Suremain*, Atlas des empires coloniaux XIXe –XXe Siècles, p. 58.

[1659] Cf. Art. 50 de la Loi sur le mariage. Ce texte était dans le contexte de sortie de la colonisation considéré comme révolutionnaire puisqu'il poursuivait l'objectif de mettre fin aux unions traditionnelles. Voir aussi *Gnabeli*/*Lado*, Etat, Religions et Genre en Afrique Occidentale et Centrale, p. 77.

[1660] *Vléï-Yoroba, Clio. Histoire, femmes et sociétés 1997,* p. 2. Voir dans une perspective historique en Allemagne *Noir-Masnata*, Les effets patrimoniaux du concubinage et leur influence sur le devoir d'entretien entre époux séparés, p. 31 ; *Maugenest*/*Holo*, Afrique de l'Ouest et la tradition universelle des droits de l'homme, p. 235.

[1661] Cf. *Schmidt*, Familienrecht, p. 6 ; *Lecheler*, in HdbStR 2001, p. 225.

[1662] Cf. *Lecheler*, DVBl. 1986, p. 905.

[1663] *Nowak*, UNO-Pakt über bürgerliche und politische Rechte und Fakultativprotokoll: CCPR-Kommentar, p. 432 ; *von Münch*, in HdbVerfR 1994, § 9, pt. 13.

[1664] De l'allemand : « *Kleinfamilie* ». Cf. BVerfG, Décision du 18 avril 1989 – 2 BvR 1169/84, BVerfGE 80, 81 (90) ; Cf. *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Hofmann/Henneke (Hrsg.), Art. 6 al. 1 GG, pt. 32.

comme la communauté des parents (mariés ou non) avec leurs enfants[1665]. De *lege lata*, il est acquis que « la famille ne doit nécessairement pas être fondée sur un couple marié au sens du droit civil »[1666]. Par conséquent, la notion juridique de famille en droit allemand est plus large[1667], que celle utilisée en droit ivoirien. L'élément déterminant étant le lien qui existe en entre le parent et un enfant[1668], ou encore le travail d'éducation des parents et la communauté qu'ils forment avec l'enfant[1669]. En dehors de la dissociation du mariage et de la famille, une autre particularité de l'Allemagne c'est l'encadrement juridique qu'elle propose au mariage transsexuel (B).

B- La question du mariage transsexuel en Allemagne

De nos jours, il est difficile de parler de mariage sans avoir en pensée la question du mariage des transsexuels et des remous juridiques liés à la transidentité[1670]. Et cela surtout lorsqu'on aborde la question dans la perspective des droits de la personne. Il est, en effet, possible qu'une personne soit de façon intrinsèque fermement convaincue qu'elle appartient à un autre sexe[1671]. De telle sorte que son agir est fortement orienté vers le sexe revendiqué. Dans de tels cas, cette personne peut subir un changement de sexe au moyen de méthodes chirurgicales adaptées pour atteindre l'adéquation entre la personne intrinsèque et sa perception extérieure. Cette possibilité est prise en compte par le droit allemand par le moyen de la Loi du 10 septembre 1980 sur les

---

[1665] Il s'est posé au Conseil Parlementaire (1948/49) qui a établi la Loi fond., la question de savoir si la protection de la famille en vertu de l'art. 6 Loi fond. devait être réservée seulement à la famille découlant du mariage. Une telle association du mariage à la famille aurait conduit à la non prise en compte par le droit allemand des enfants naturels. À cette époque en Allemagne, le couple marié était pour l'opinion commune le fondement et le précurseur de la famille. Cf. *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 al. 1 GG, pt. 43 ; *Lecheler*, DVBl. 1986, p. 907 ; *Mikat*, Ess. Gespr. 1986, p. 9 ; *Troll*/*Gebel*/*Jülicher*/*Gottschalk*, ErbStG § 3, pt. 100 ; *Jarass*, in Jarass/Pieroth, Art. 6 GG, pt. 87 ; BVerfG, Décision du 29 juillet 1959 – 1 BvR 205, 332, 333, 367/58 ; BVerfGE 10, 59 (66).

[1666] De l'allemand : « *Familie muss nicht unbedingt durch ein Ehepaar im Sinne des bürgerlichen Rechts begründet sein* ». Cf. *Badura*, Staatsrecht, p. 199.

[1667] *Spieker*, NZFam 2018, p. 298 ; *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 al. 1 GG, pt. 43.

[1668] *Lecheler*, DVBl. 1986, p. 907 ; *von Coelln*, in Sachs, Art. 6 al. 1 GG, pt. 14 ; *Bertelmann*/*Posern*, Familien, Zeit : Wo bleibt Zeit für die Familie, p. 133 et s.

[1669] *Brosius-Gersdorf*, in Dreier (Hrsg.), Art. 6 al. 1 GG, pt. 100 ; *Tipke*, StRO I, p. 394 ; *Di Fabio*, NJW 2003, p. 997. BVerfG, Décision du 29 janvier 1969 – 1 BvR 26/66, BVerfGE 25, 167 (196) ; BVerfG, Décision du 27 mars 1981 – 1 BvR 1516/78, BVerfGE 56, 363 (384) ; BVerfG, Décision du 28 février 2007 – 1 BvL 5/03, BVerfGE 117, 316 (328).

[1670] *Espineira*, La transidentité : De l'espace médiatique à l'espace public, p. 17, *Conseil de l'Europe*, Transsexualisme, médecine et droit : Actes XXIIIe Colloque de droit européen p. 68 ; *Chiland*, Changer de sexe, illusion et réalité, p. 237, p. 243.

[1671] *Chiland*, Changer de sexe, illusion et réalité, p. 190.

transsexuels[1672], de l'allemand *Transsexuellengesetzes (TSG)*. Conformément aux art. 8 à 10 de cette loi, en cas de changement de sexe, une correction de l'état civil de la personne doit être entreprise pour la reconnaissance légale de la nouvelle situation. Cela passe par la modification de l'acte de naissance et par la correction de tous les actes de l'état civil rattachés à la personne. Selon la jurisprudence de la BVerfG, les transsexuels ont la possibilité de se marier après un changement de sexe[1673]. De manière générale, il est possible en droit allemand depuis le 1er novembre 2013 de faire inscrire dans les actes de l'état civil le troisième genre (divers) pour les personnes transgenres[1674].

En droit ivoirien, la question de l'encadrement juridique de la transsexualité ne s'est pas encore posée. La thématique n'est pas l'objet de débats dans l'opinion publique ivoirienne[1675]. Cependant, en raison de la valeur des droits de la personne et de leur écho en droit ivoirien, l'on peut présumer que les autorités judiciaires ivoiriennes, face à un cas de changement de sexe seraient, de l'avis des juridictions allemandes, en ordonnant d'abord le changement d'état civil et ensuite le droit de se marier des personnes transsexuelles. Il serait intéressant de se demander si la solution ivoirienne serait identique à celle de l'Allemagne concernant la question du mariage homosexuel (C).

[1672] Cf. la Loi du 10 septembre 1980 sur la transsexualité, de l'allemand : « *Transsexuellengesetz* », BGBl. I, p. 1654, modifiée en dernier lieu par la Loi du 17 juillet 2009 (BGBl. I, p. 1978) et par l'art. 2 al. 3 de la Loi du 20 juillet 2017 - portant sur le mariage pour tous allemand "*Ehe für alle*", litt. Loi du 20 juillet 2017 instituant le droit au mariage pour les personnes du même sexe. De l'allemand : « *Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts BGBl. I S. 2788 »,* BGBl. I, p. 2787. En droit ivoirien comparer la transsexualité chez *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 257.

[1673] Cf. BVerfG, Décision du 11 octobre 1978 – 1 BvR 16/72, BVerfGE 49, 286 (300) ; BVerfG, Décision du 27 mai 2008 – 1 BvL 10/05, BVerfGE 121, 175 (193). Voir les critiques de Peter Badura qui considère le droit au mariage des transsexuels comme incompatible avec l'art. 6 al. 1 Loi fond. Cf. *Badura*, Staatsrecht, p. 194.

[1674] *Schweizer*/*Vogler*, Die Schönheiten des Geschlechts: Intersex im Dialog, p. 135.

[1675] *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 257 ; *Espineira*, La transidentité : de l'espace médiatique à l'espace public, p. 131.

C- La question du mariage homosexuel en Allemagne

Dans un aperçu historique, il ressort que l'homosexualité a été interdite en droit pénal allemand (*Strafgesetzbuch*, StGB) par l'ancien § 175 StGB[1676] en vigueur de 1871 à 1994[1677]. Ce texte prévoyait une peine de prison allant selon les époques jusqu'à 5 ans de prison pour les actes sexuels contre nature (entre deux hommes) ou des actes sexuels avec des animaux[1678]. De 1955 à 1977, la jurisprudence de la Cour Constitutionnelle fédérale[1679] et celle de la Cour Européenne des Droits de l'Homme (CEDH) partageaient l'opinion selon laquelle l'homosexualité devrait être interdite[1680]. Très évocateurs sont les arrêts de la CEDH, où les juges ont affirmé que l'interdiction de l'homosexualité était justifiée afin de protéger la santé et la morale[1681].

Par la suite, dans la société allemande qui est à la base très conservatrice, le partenariat civil enregistré a été autorisée comme seule alternative au mariage dans la période du 1er août 2001[1682]

[1676] Voir le § 175 StGB dans sa formulation du 24 novembre 1973. De l'allemand : « *1) Ein Mann über achtzehn Jahre, der sexuelle Handlungen an einem Mann unter achtzehn Jahren vornimmt oder von einem Mann unter achtzehn Jahren an sich vornehmen läßt, wird mit Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren oder mit Geldstrafe bestraft. (2) Das Gericht kann von einer Bestrafung nach dieser Vorschrift absehen, wenn 1. der Täter zur Zeit der Tat noch nicht einundzwanzig Jahre alt war oder 2. bei Berücksichtigung des Verhaltens desjenigen, gegen den sich die Tat richtet, das Unrecht der Tat gering ist* ». Cf. *Muscheler*, Das Recht der Eingetragenen Lebenspartnerschaft, p. 61 et s. ; *Stotzer*, in *Peterson*/*Panfil*, Handbook of LGBT Communities, Crime, and Justice, pp. 45–64; *Steinke*, „Ein Mann, der mit einem anderen Mann". Eine kurze Geschichte des § 175 in der BRD, p. 60–63 ; *Schwab*, Familienrecht, pt. 1022–1053.

[1677] *Dulz*, Scheinheiligkeit und Doppelmoral, p. 92 ; *Schramm*, Ehe und Familie im Strafrecht : eine strafrechtsdogmatische Untersuchung, p. 434. La pratique de l'homosexualité était généralement interdite en Europe avant le début du XXIe siècle cf. *Muscheler*, Das Recht der Eingetragenen Lebenspartnerschaft, p. 61 ; *Stotzer*, in *Peterson*/*Panfil*, Handbook of LGBT Communities, Crime, and Justice, p. 45–64. Comparer aussi l'ancien § 175 StGB, en vigueur de 1935 à 1969. Voir aussi *Steinke*, „Ein Mann, der mit einem anderen Mann". Eine kurze Geschichte des § 175 in der BRD, p. 60–63 ; *Schwab*, Familienrecht, pt. 1022–1053.

[1678] *Finzsch*/*Velke*, Queer, Gender, Historiographie: Aktuelle Tendenzen und Projekte, p. 263.

[1679] Dans une jurisprudence de 1957 la Cour constitutionnel fédérale considérait que l'interdiction de l'ancien § 175 StGB était conforme à la Loi fond. Cf. BVerfG, Décision du 10 Mai 1957 – 1 BvR 550/52, BVerfGE 6, 389 (389).

[1680] *Steinke*, „Ein Mann, der mit einem anderen Mann". Eine kurze Geschichte des § 175 in der BRD, p. 63.

[1681] *Levinet*, RTDH 2002, p. 345 ; Cf. CEDH, Décision du 07 juillet 1977, Nr. 7215/75- X. c. Royaume-Uni, p. 36.

[1682] Les conditions préalables et les effets juridiques étaient cependant semblables à ceux du mariage traditionnel. Les conditions préalables à un partenariat civil enregistré sont : le principe du consensualisme, une conclusion devant un représentant de l'Etat, le principe d'indissolubilité et une conclusion entre adultes. La seule différence d'avec les couples mariés c'était donc le nom de l'institution et la différence de sexe des partenaires. Cette ressemblance s'observait également en droit du bail (le droit d'hériter du bail du conjoint), ainsi qu'en droit de la sécurité sociale (profiter de la sécurité sociale du conjoint), en droit fiscal (avoir une imposition commune), voire même dans le droit de l'adoption par l'un des partenaires. Malgré cette ressemblance les couples mariés, les partenariats civils enregistrés ont été exclus de la protection fiscale découlant de l'art. 6 al. 1 Loi fond. et cela jusqu'à la décision de la Cour Constitutionnelle fédérale (BVerfG) du 07 mai 2013. Cf. *Schwab*, Familienrecht, pt. 1022–1053 ; *von Coelln*, NJ 2018, p. 1 et s. *Muscheler*, Das Recht der Eingetragenen Lebenspartnerschaft, p. 61 et s. L'adoption successive des homosexuels a été autorisé depuis la jurisprudence de la BVerfG, Décision du 19 février 2013 - 1 BvL 1/11, BVerfGE 133, 59 (73, 86) ; Loi du 15. 12. 2004, BGBl. I Nr. 69. Voir aussi *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, pt. 47 ; *Beck*/*Tometten*, DÖV 2016, p. 581 ; *Tettinger*, NJW 2001, p. 1013.

au 30 septembre 2017[1683]. La Loi allemande sur le mariage pour tous du 20 juillet 2017, entrée en vigueur le 1er octobre 2017[1684] a autorisé le mariage homosexuel tout en élimant toutes les différences juridiques avec les couples traditionnels. Les partenariats civils existants peuvent être convertis en mariage par déclaration mutuelle devant un officier de l'état civil[1685]. Toutefois, il n'y a aucune obligation légale de le faire[1686].

Dans les pays africains et arabes, il n'y a de façon générale aucune reconnaissance étatique des partenaires homosexuels. La pratique de l'homosexualité est même punissable dans de nombreux pays africains[1687]. Une exception sur le continent africain c'est l'Afrique du Sud, où la discrimination fondée sur l'orientation sexuelle a été déclarée inconstitutionnelle[1688].

En Côte d'Ivoire, l'homosexualité n'est pas nommément punissable, mais dans les rares jurisprudences à ce sujet, les juridictions ivoiriennes qualifient l'homosexualité d'outrage public à la pudeur par application de l'art. 360 du Code pénal ivoirien[1689]. Cette tendance exprime les hétérogénéités perceptibles en droit ivoirien (Section 2).

[1683] Même si les partenaires homosexuels n'avaient pas droit à une protection égalitaire avec les couples mariés en droit fiscal jusqu'à la décision du BVerfG du 07 mai 2013. À compter de 2013, les juges constitutionnels fédéraux ont adopté une ligne de jurisprudence progressive, pour éliminer toutes formes de discrimination à l'égard des partenaires homosexuels. Cf. BVerfG, Décision du 07 mai 2013 – 2 BvR 909/06, 1981/06 – 2 BvR 288/07, BVerfGE 133, 377 (443) ; BVerfG, Décision du 03 avril 1990 – 1BvR 1186/89, BVerfGE 82, 6 (15) ; *Antoni*, in Hömig/Wolff (Hrsg.), GG Handkommentar, Art. 6 al. 1 GG, pt. 5. *Schwab*, Familienrecht, pt. 2 ; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, p. 160–161. Voir aussi *Robbers*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, p. 46 et s.

[1684] Art. 3 al. 3 de la Loi du 20 juillet 2017 instituant le droit au mariage des personnes du même sexe, BGBl. I, p. 2788. De l'allemand : « *Gesetzes zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts* ».

[1685] Au regard du § 20a al. 3 de la loi sur le partenariat enregistré allemand (*LPartG*), combinée à l'art. 2 de la Loi du 20 juillet 2017 instituant le droit au mariage pour les personnes du même sexe, BGBl. I, p. 2788.

[1686] De l'allemand : « *Umwandlung von Lebenspartnerschaften in Ehe* ». Cf. Art. 3 al. 2 Loi du 20 juillet 2017 instituant le droit au mariage pour les personnes du même sexe, BGBl. I, p. 2787.

[1687] L'homosexualité est punissable dans 80 pays dans le monde, Cf. *Aubeck*, Homosexuell - und das ist (nicht?) gut so!, p. 40 ; *Schwarz*, Hinterland 2010, p. 96 ; *Schäfer*/*Range*, The political use of homophobia, p. 83 et s. ; *Nkom*/*Shetty*, in Lechner/Ueberschär (Hrsg.), Damit wir klug werden (Ps. 90,12) : Die wichtigsten Texte des Stuttgarter Kirchentages, 2015, p. 50 et s.

[1688] Cf. une décision de la Cour Constitutionnelle sud-africaine du 02 décembre 1999 : Constitutional Court Of South Africa, CCT10/99 : National Coalition for Gays and Lesbians Equality and Others v. Minister of Home Affairs, p. 74.

[1689] Par application de l'art. 360 du Code pénal ivoirien, l'homosexualité est punissable en tant que délit d'outrage publique à la pudeur par acte impudique ou contre nature avec un individu de même sexe. Ce texte punit d'emprisonnement de trois mois à deux ans et d'une amende de 50.000 à 500.000 FCFA les personnes convaincus d'outrage public à la pudeur. Tout comme en Allemagne à l'époque du § 175 StGB, l'homosexualité féminine ne sera certainement pas réprimée par ce texte. Cf. Cour d'Appel de Daloa, arrêt du 03 novembre 2016, Nr. 589/16, Ministère Public contre L.A.F. et K.P.S.R (inédit). Voir aussi en ligne Arrêt du Tribunal de Première Instance de Sassandra, condamnant la pratique homosexuelle, http ://www.ivoire-juriste.com/2016/11/le-droit-ivoirien-peut-il-condamner-l-homosexualite.html, consulté le 18 mai 2019. Comparer la situation de manière générale en Afrique chez *Kouassi*, L'homosexualité en Afrique, p. 34 ; *Lado/Gnabeli*, Etat, religions et genre en Afrique occidentale et centrale, p. 34.

Section 2 *:* Hétérogénéités perceptibles en Côte d'Ivoire

Dans les années 1990 et de nos jours encore la Côte d'Ivoire est l'un des pays africains qui fait l'objet d'une attention particulière dans les médias français et européens en raison de ses progrès économiques ou de sa situation politique[1690]. Ancienne colonie et ancien territoire d'outre-mer français, la Côte d'Ivoire tente de construire sa propre existence hors de l'ombre de la France. De manière générale, le droit ivoirien est toujours en construction et le législateur ivoirien tente tant bien que mal de tenir compte des réalités nationales et des engagements internationaux, pour adapter son corpus juridique aux défis contemporains.

Quand on pense aux hétérogénéités ou aux particularités juridiques de la Côte d'Ivoire comparativement à l'Allemagne, dans le domaine de la protection du couple et de la famille, l'on avancerait de prime abord les questions du mariage des personnes transgenres ou de l'encadrement juridique des personnes homosexuelles. Vu que ce genre de question n'est pas dans l'actualité ivoirienne, nous ne les aborderons que de manière ponctuelle[1691]. Comme autres éléments d'hétérogénéité entre le droit ivoirien et allemand nous avons la dot comme condition de fait au mariage (A), la garantie constitutionnelle de protection réduite à la famille et à l'enfant (B). En dehors de ces éléments il serait intéressant d'aborder le fait que la famille élargie constitue une communauté de survie non prise en compte par le droit fiscal ivoirien (C).

A- La dot comme "condition de fait" avant la conclusion du mariage ivoirien

Originairement, la pensée traditionnelle considérait le mariage comme la perte ou le gain d'une main-d'œuvre[1692]. D'où l'utilité de la dot, considéré comme une compensation symbolique au profit de la famille de la future épouse[1693]. La nature de la dot diverge selon les réalités coutumières. C'est l'aîné ou le patriarche de la famille de la femme qui dit généralement ce que l'on attend comme dot. Avec le versement et l'acceptation de la dot les familles consentent au mariage[1694]. Après ce cérémoniel d'échange de consentement, la jeune fille doit maintenant être

---

[1690] *Belcadhi*, L'image de la Côte d'Ivoire dans le quotidien Le monde 1960–2005, p. 12.

[1691] Cf. *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 185 ; *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 140. Pour l'Europe voir *Tettinger*, NJW 2001, p. 1013.

[1692] C'était dans la perspective des zones rurales agricoles. Cf. *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 158, p. 171.

[1693] En principe, le paiement d'une dot n'a pas d'effet sur la validité juridique du mariage, sauf si les futurs mariés en ont fait par un accord spécial, un motif de validité du mariage. Cf. *M'Baye*, Rev. Sen. Dr. 1970, p. 7.

[1694] Dans la famille africaine, le patriarche a une sorte de pouvoir paternel sur les membres de sa famille. Il représente une « sorte de pont entre les générations vivantes et les générations défuntes » selon les termes de *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 158.

intégrée dans la famille de son futur mari[1695]. Dans une autre perspective, la dot permet aux familles de se rencontrer afin d'éviter les mariages prohibés. Dans le contexte ivoirien, cette pratique de la dot est compréhensible quand on sait que pendant longtemps il n'y avait pas de nom patronymique[1696], permettant de déceler la parenté ou les liens d'alliance[1697]. Chez les groupes ethniques à religion islamique par exemple, la dot peut se faire en récitant des versets du Coran ou en échangeant des noix de cola[1698]. Cependant, il est courant que des cadeaux tels qu'une vache ou des boissons alcoolisées et des bijoux soient remis à la famille de la financée[1699]. Avec l'introduction d'une monnaie officielle par la puissance coloniale, l'aspect financier[1700] a pris le dessus sur l'aspect symbolique. Désormais considérée comme le "prix d'achat de la femme", la dot fût interdite en Côte d'Ivoire[1701]. Cette interdiction a été maintenue en droit ivoirien jusqu'à nos jours[1702]. Le non-respect de cette interdiction de la dot est passible d'une peine d'emprisonnement allant de six mois à deux ans[1703]. Cependant, dans la pratique la dot est très commune en Côte d'Ivoire ; elle est même devenue une condition de fait pour la conclusion du mariage. On peut donc constater une certaine dichotomie entre le droit et la réalité sur le terrain[1704]. En dehors de la dot, la protection constitutionnelle réduite à la famille et à l'enfant constitue également une différence entre le droit allemand et ivoirien (B).

B- La garantie constitutionnelle de protection réduite à la famille et à l'enfant

Pendant que dans la constitution allemande les couples mariés, la famille et les enfants sont placés par l'art. 6 Loi fond. sous la protection particulière de l'État, la protection constitutionnelle ivoirienne est quant à elle réduite à la famille et à l'enfant (art. 31, 32 Const. iv.-2016).

[1695] Et cela comme si elle y était née cf. *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 173.
[1696] *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 62 ; *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 61.
[1697] *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 62.
[1698] *De Levat*, Les origines historiques des trois religions du Livre, p. 244 ; *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 274 ; *Diop*, La famille Wolof : tradition et changement, p. 108 ; *Rude-Antoine*, Le mariage maghrébin en France, p. 37.
[1699] *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 274.
[1700] La tradition exige l'obligation de rembourser la dot en cas d'annulation du mariage. Cf. *Diop*, La famille Wolof : tradition et changement, p. 108 ; *Rude-Antoine*, Le mariage maghrébin en France, p. 37.
[1701] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 161.
[1702] Art. 20 de la Loi Nr. 64-381 du 07 octobre 1964 sur le mariage. Comparer la définition de la dot : elle « consiste dans le versement au profit de la personne ayant autorité sur la future épouse, par le futur époux ou la personne ayant autorité sur lui, d'avantages matériels conditionnant la réalisation du mariage traditionnel ». Cf. *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 198 ; *Vléï-Yoroba*, Clio. Histoire, femmes et sociétés 1997, pt. 6–7.
[1703] *Vléï-Yoroba*, Clio. Histoire, femmes et sociétés 1997, pt. 6.
[1704] Caractérisé par une pérennité des traditions ancestrales. Cf. *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 273.

La famille au sens de la constitution ivoirienne est comprise comme la « cellule essentielle de la société»[1705]. Elle n'acquiert sa légitimité que par le mariage légitime[1706]. Vu que la famille suppose le mariage, le droit ivoirien protège aussi les couples mariés par interprétation *lato sensu*. De plus, une telle interprétation est conforme aux engagements issus de la ratification par la Côte d'Ivoire le 26 mars 1992 des deux pactes de 1966 qui sont dotés d'une valeur contraignante[1707]. En effet, l'art. 10 du Pacte international relatif aux droits économiques, sociaux et culturels, invite expressément les États contractants à protéger le mariage et la famille. En Côte d'Ivoire conformément à l'art. 123 Const. iv.-2016, les accords internationaux ratifiés sont assimilés aux normes constitutionnelles[1708]. On peut en déduire que la Constitution ivoirienne suppose indirectement la protection du mariage.

À la différence de l'Allemagne, l'art. 32 Const. iv.-2016 place en dehors de l'enfant et de la famille, la femme, les personnes âgées ainsi que les personnes handicapées sous la protection constitutionnelle de l'État[1709]. Malgré ces belles intentions et déclarations, il est à critiquer qu'aucune décision n'a encore été rendue par la Cour Constitutionnelle de Côte d'Ivoire dans le domaine de la protection du couple et de la famille. Surtout que la famille élargie qui joue le rôle de communauté de survie est non prise en compte par le droit fiscal ivoirien (C).

C- La famille élargie : une communauté de survie non prise en compte par le droit fiscal ivoirien

En Afrique comme en Europe, le mariage et la famille constituent des réalités essentielles, voire indispensables à la préservation de la nation[1710]. Selon la conception culturelle ivoirienne, la

---

[1705] Cf. Art. 18 al. 1 AfrC : « La famille est l'élément naturel et la base de la société. Elle doit être protégée par l'Etat qui doit veiller à sa santé physique et morale » ; *M'Baye*, Les droits de l'homme en Afrique, p. 182.

[1706] Art. 50 du Code civ. ivoirien « Le mariage crée la famille légitime ». Cf. *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 27. Comparer *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 198 ; *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 174.

[1707] Il s'agit des deux pactes internationaux adoptés à New York le 16 décembre 1966 par l'Assemblée générale des Nations unies : le Pacte International relatif aux Droits Civils et Politiques (PIDCP) et celui relatif aux Droits Économiques, Sociaux et Culturels (PIDESC). La Côte d'Ivoire a ratifié le 26 mars 1992 ces deux pactes sont dotés d'une valeur juridique contraignante. Cf. *Mouaqit*, Liberté et libertés publiques, p. 116.

[1708] Art. 123 Const. iv.-2016 : « Les traités ou accords régulièrement ratifiés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque traité ou accord, de son application par l'autre partie ». Ce texte reprend l'art. 55 de la Constitution Française du 4 octobre 1958 : « Les traités ou accords régulièrement ratifiés ou approuvés ont, dès leur publication, une autorité supérieure à celle des lois, sous réserve, pour chaque accord ou traité, de son application par l'autre partie ».

[1709] Cf. Art. 18 al. 4 AfrC : « Les personnes âgées ou handicapées ont également droit à des mesures spécifiques de protection en rapport avec leurs besoins physiques ou moraux ».

[1710] De l'allemand : « *die naturgemäß wesentliche Voraussetzung für den Erhalt der Menschheit und ihrer Nationen* ». Cf. *Tettinger/Geerlings*, EuR 2005, p. 420.

famille est élargie[1711]; c'est-à-dire qu'elle englobe plus que la simple cellule familiale nucléaire[1712]. En raison de sa fonction de reproduction, la famille est considérée comme irremplaçable[1713]. Dans le contexte ivoirien, la famille garantit la survie économique de l'individu à cause de l'obligation morale d'entraide liant les membres d'une même famille[1714]. À la différence de l'Allemagne, la Côte d'Ivoire est marquée comme tous les pays en développement par la faiblesse de l'État providence. En effet, un système social, accessible de façon effective à toute la population, fait défaut[1715]. C'est pourquoi c'est la grande famille qui assure cette "couverture sociale" à ses membres pour les aider à lutter contre la pauvreté. De manière pratique, celui qui a un peu plus de revenu prend en charge les membres de sa famille et cela au regard de ses capacités contributives, pour donner suite à son obligation morale d'entraide décrite précédemment.

À la différence de ce qui est fait en Allemagne, les charges résultant de la famille élargie ne sont pas prises en compte par le droit fiscal ivoirien. À la défaveur de cette noble obligation d'entraide, le poids de la TVA perçue par l'État sur un ménage s'accroît avec le nombre de personnes qui y vivent. En conséquence, la famille ivoirienne est une sorte de communauté de survie qui sert bien l'État en l'épaulant dans sa tâche d'État providence. À rebours, on constate qu'aucune mesure d'allègement fiscal n'est accordée au contribuable, qui accomplit son obligation d'entraide à sa grande famille. Comparativement en Allemagne, il est possible pour le contribuable de déduire de l'assiette de l'impôt sur le revenu les frais médicaux[1716] et les frais funéraires des membres de la famille[1717]. Après avoir constaté des hétérogénéités, voire des similitudes dans les garanties juridiques et constitutionnelles, cette étude s'est penchée sur l'évaluation de la retranscription fiscale de la protection du couple et de la famille (**IIème Partie**).

[1711] *Dégni-Segui*, La charte Africaine des Droits de l'homme et des Peuples, p. 21 ; *Palm-Risse*, Der völkerrechtliche Schutz von Ehe und Familie, p. 231. Ici les cousins, neveux, oncles et tantes sont aussi considéré comme membre de la famille. Voir à ce sujet *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 159.

[1712] Dans sa conception africaine, la famille est au début de la chaîne sociale et est suivie par clan, la tribu, l'ethnie pour enfin former la nation. Dans cette perspective, l'individu n'existe pas seul. Il se décline et se détermine par son appartenance à un groupe, à une communauté avec qui il partage les mêmes ancêtres. Du coup, l'individu se doit d'aider ceux de sa famille qui sont dans le besoin puisqu'il est le produit de cette communauté. Seydou Badian Kouyaté, traduira cette réalité de cette manière : « L'homme n'est rien sans les hommes, il vient dans leurs mains et s'en va dans leurs mains », *Badian*, Sous l'orage, suivi de la mort de Chaka, p. 27. Cf. *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 159 ; *Tévoèdjré*, Human Rights and Democracy in Africa, p. 5 ; *Camara*, Mémoires d'un Juge africain, p. 74.

[1713] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, p. 62. Cf. Art. 18 al. 1 et 2 AfrC.

[1714] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, p. 62.

[1715] *Illy*/*Bryde*, Staat, Verwaltung und Recht in Afrika, p. 54 ; *Schuerkens*, Transformationsprozesse in der Elfenbeinküste und in Ghana, p. 22.

[1716] *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, pt. 35.

[1717] L'art. 33 EStG considère comme des charges exceptionnelles déductibles de l'IR (*außergewöhnliche Belastung*) le fait d'engager des dépenses existentielles pour la famille du contribuable. Cf. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, pt. 35.

Partie II : Évaluation de la retranscription en droit fiscal de la protection du couple et de la famille

Le débat politique en Allemagne, même dans la période d'après la crise de la dette dans la zone euro[1718], a conservé une constance : la thématique de la gestion du binôme couple marié/famille en droit fiscal. Cet intérêt est dû au fait que la famille, en ce qu'elle porte la nouvelle génération de citoyens et donc des contribuables à venir, demeure le garant de la survie étatique. C'est pourquoi il est admis que la famille « doit être protégée contre une imposition excessive »[1719]. Les débats politico-économiques en Allemagne font une part belle à cette question en vue de réformer le système de l'impôt sur le revenu pour le rendre plus favorable aux familles ayant des enfants à charge[1720].

Comme décrit précédemment, l'évolution démographique enjoint à l'Allemagne et la Côte d'Ivoire de repenser leur système juridique et fiscal. Même s'ils disposent de différents moyens financiers qui se traduisent par quelques hétérogénéités, il est acquis que le couple et la famille bénéficient de garanties constitutionnelles enjoignant l'État à les protéger. Entre autres moyens, cette protection se fait aussi par le biais de mesures fiscales bien assorties. C'est pourquoi cette étude s'est intéressée à la retranscription en droit fiscal des garanties juridiques et constitutionnelles avant de les évaluer (**Chapitre 1**). Après quoi il s'agissait de trouver des moyens de perfectionnement de la transcription fiscale en droit allemand puis en droit ivoirien, pour qu'ils reflètent la justice et les besoins contemporains du couple et de la famille (**Chapitre 2**).

[1718] *OECD*, Études économiques de l'OCDE : Zone Euro 2012, p. 9.
[1719] *Jachmann*/*Liebl*, DStR 2010, p. 2009.
[1720] *Ochmann*, DIW Roundup, 2013, p. 1, en ligne https://www.diw.de/de/diw_01.c.432483.de/presse/diw_roundup/reformvorschlaege_zur_familienbesteuerung.html, consulté le 19 mai 2019.

Chapitre 1 : Évaluation de la transcription fiscale

L'imposition du couple et de la famille est l'une des questions fondamentales du droit fiscal. En effet, l'encadrement fiscal de la famille est révélateur de la justice fiscale au sein d'une société. C'est la raison pour laquelle l'imposition de la famille est un sujet constant qui engendre des débats animés et controversés en Allemagne[1721]. L'encadrement fiscal du couple et de la famille est pondéré et résolu différemment en Allemagne comme en Côte d'Ivoire. L'Allemagne a dans ce domaine plus de 200 ans d'expérience[1722]. La Côte d'Ivoire de son côté ne peut se référer qu'au patrimoine colonial hérité de la France. Dans cette partie, l'analyse de la transcription en droit fiscal de la protection du couple et de la famille en Allemagne sera exposée (Section I) avant celle portant sur la Côte d'Ivoire (Section II).

Section 1 : Une transcription allemande élargie, mais désuète

L'art. 6 al. 1 Loi fond. impose une obligation spéciale de protection des institutions "couple et famille" aux organes de l'État allemand[1723]. Le législateur devrait donc créer, réexaminer et constamment actualiser les prestations familiales et l'encadrement juridique des familles. Les prestations familiales allemandes se matérialisent généralement dans divers domaines : les impôts, la sécurité sociale[1724], les transferts monétaires[1725] et les transferts réels tels que les services de garde d'enfants subventionnés (*subventionierte Kinderbetreuungsangebote*)[1726]. À bien observer la transcription allemande de la protection du couple et de la famille, il ressort que comparée à ce que la Côte d'Ivoire propose, cette dernière est impressionnante et bien élargie (A). Au regard du contexte allemand, on remarque l'inadéquation de la mesure phare : l'imposition commune des époux avec fractionnement, *Ehegattensplitting* (B).

[1721] Cf. *Vogel*, NJW 1974, p. 2105 ; *Wendt*, in Lang (Hrsg.), Festschrift für Klaus Tipke, 1995, p. 61 ; *Baumgarten*/*Houben*, StuW 2014, p. 116 ; *Arndt*/*Schumacher*, NJW 1994, p. 961.

[1722] L'expérience fiscale allemande a débuté en 1806. Cf. *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, p. 7 ; Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1806–1810, p. 361.

[1723] *Seiler*, in Kahl/Waldhoff/Walter (Hrsg.), Bonner Kommentar zum GG, Art. 6 al. 1, pt. 70.

[1724] On peut citer la coassurance sans cotisation des conjoints (*Beitragsfreie Mitversicherung von Ehepartnern*) et l'assurance dépendance (*Pflegeversicherung*).

[1725] Par exemple le paiement des allocations familiales (*Kindergeld*) ou l'allocation parentale (*Elterngeld*).

[1726] Sont considérés comme des transferts réels les allocations pour enfant (*Kindergeld*), le supplément pour enfant (*Kinderzuschlag*), l'allocation logement (*kinderbezogene Anteile beim Wohngeld*), l'avance sur pension alimentaire (*Unterhaltsvorschuss*) et les allocations parentales (*Elterngeld*).

A- La diversité des moyens de protection du couple et de la famille

Parmi les mesures allemandes visant le couple et la famille, il faut premièrement évoquer la mesure principale : l'imposition commune des époux avec fractionnement, *Ehegattensplitting*[1727] (I). Ensuite vient la déductibilité des charges exceptionnelles occasionnées par la famille (II). Ces mesures sont accompagnées par diverses allocations ou déductions fiscales en raison des enfants à charge (III).

I. L'allégement fiscal des époux par la procédure d'imposition commune avec fractionnement

L'imposition commune avec fractionnement des époux a été introduite en Allemagne en 1958[1728]. Elle conduit à un traitement plus favorable des époux et cela sans égard au fait qu'ils aient ou pas des enfants[1729]. Depuis 2013, l'imposition conjointe s'applique également aux partenariats civils allemands, avec effet rétroactif à partir de l'année fiscale 2001[1730]. La procédure figure au § 26 EStG et implique le barème du fractionnement (*Splittingtabelle)* contenu au § 32a al. 5 EStG. Conformément au § 26b EStG, les revenus des conjoints sont additionnés dans l'imposition conjointe, car ils sont considérés comme un seul contribuable disposant d'un revenu commun[1731]. Ce revenu imposable combiné des deux conjoints[1732] est

---

[1727] De l'anglais *to splitt*. La mesure est connue également sous le terme d'"imposition commune avec *splitting*". Cf. *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, p. 500.

[1728] Loi du 18 juillet 1958, BGBl. I, p. 473. Pour plus de détails sur les conditions préalables de l'imposition commune des époux (*Ehegattensplitting*) voir *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 25 ; *von Münch*, in HdbVerfR 1994, § 9, pt. 36 ; *Dagmar*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 93 ; *Vollmer*, Ehegattensplitting, p. 116 ; *Winhard*, DStR 2006, p. 1729, p. 1730 ; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, p. 20 ; *Scherf*, StuW 2000, p. 269, 270, 278. *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2007, p. 128.

[1729] *Eichhorst*/*Thode*, Regards sur l'économie allemande 2010, p. 17.

[1730] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 84 ; *Schuler-Harms*, FPR 2012, p. 298 ; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 49 ; *Spangenberg*, Das Ehegattensplitting : Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht. p. 3. Depuis 2013 les conjoints non séparés et également les veufs peuvent choisir entre l'imposition conjointe avec fractionnement et l'imposition individuelle pour les époux (§ 26a EStG). Cf. *Sacksofsky*, NJW 2000, p. 1898 ; *Kirchhof*, FPR 2003, p. 388 ; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, p. 53. Voir aussi *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 843 *; Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 664.

[1731] *Eichhorst*/*Thode*, Regards sur l'économie allemande 2010, p. 17.

[1732] En principe, en droit allemand les couples concernés par l'imposition commune avec fractionnement sont ceux liés par un mariage monogamique. Mais compte tenu de la croissance d'immigrés et de la nécessité juridique d'intégration des personnes d'autres cultures, l'Allemagne accorde aux couples polygames le droit à l'imposition conjointe. Selon la jurisprudence de la Cour fédérale des finances (*Bundesfinanzhof* - BFH) portant, sur les mariages exotiques une imposition conjointe devrait être accordée dans le cas d'un mariage polygamique légale. Cf. BFH, Décision du 06 décembre 1985 – VI R 56/82, NJW 1986, p. 2209. Comparer *Klein*, Das neue Eheverbot der bestehenden Eingetragenen Lebenspartnerschaft, p. 111 ; *Zimmermann*/*Heinz*, Religion und Internationales Recht, p. 197.

ensuite divisé par deux, avant d'y être appliqué le barème du *Splitting*[1733]. Finalement, la dette fiscale (*Steuerschuld*) ainsi obtenue est ensuite multipliée par deux. Le code fiscal allemand suppose que les partenaires contribuent à hauteur égale au revenu commun. C'est pourquoi le couple doit faire une déclaration fiscale commune (*Steuerbescheid*)[1734]. Ce faisant, la dette fiscale du couple se trouve être indépendante du revenu effectif de chaque conjoint[1735].

Prenons l'exemple d'un salarié qui a un revenu annuel imposable de 55.000 euros, sa femme disposant quant à elle d'un revenu imposable de 15.000 euros. Le revenu commun s'élève à 70.000 euros. Le revenu imposable annuel auquel s'applique le barème de base 2019 s'élève à 35.000 euros (70.000 euros divisés par 2). Selon le barème de base (*Grundtabelle*), ces deux conjoints doivent avec le barème de base s'acquitter d'une charge fiscale annuelle à hauteur de 16.288,26 euros (15.108,66 euros + 1.179,60 euros). En utilisant le barème du *splitting* et l'imposition commune avec fractionnement, ces époux doivent payer ensemble seulement 14.491,48 euros pour l'année 2019. L'effet du *splitting* (*Splittingeffekt*) pour l'année 2019 est à hauteur de 1.796,78 euros[1736]. En conséquence, ce couple marié fait l'économie de 1.796,78 euros d'impôt sur le revenu grâce à la procédure de l'imposition commune avec fractionnement[1737].

Avoir le bénéfice de l'imposition commune avec fractionnement présuppose un mariage valide, un assujettissement illimité (*unbeschränkte Steuerpflicht*) et une vie de couple non discontinue et non séparée des époux[1738]. Ces exigences doivent être satisfaites au début ou pendant la période imposable[1739] mais elles n'ont aucune incidence sur la déductibilité des charges exceptionnelles occasionnées pour la famille (II).

[1733] Selon les § 26a et § 26b EStG, les époux peuvent choisir librement entre l'imposition individuelle (*Einzelveranlagung*) et l'imposition conjointe (*Zusammenveranlagung*). L'imposition conjointe est d'office applicable aux conjoints s'ils n'ont pas indiqué leur préférence (§ 26 3 al. 3 EStG).
[1734] Voir *Oepen*, IFSt-Schrift 1999, p. 11.
[1735] Cf. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 624, pt. 664. Voir aussi *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, p. 249.
[1736] Comparer le tableau détaillé dans la partie allemande p. 112.
[1737] Cf. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 624, *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, pt. 163, pt. 167 ; § 8, pt. 843 ; *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, p. 26 ; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, p. 24.
[1738] En dehors d'un mariage monogamique légal, il y a comme autre condition le fait d'être imposable de manière illimitée (*unbeschränkt steuerpflichtig*) et de ne pas vivre séparé de façon permanente (*nicht dauernd getrennte Lebensführung*). Cf. § 1 al. 1 et 2 EStG ; § 1a EStG.
[1739] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 667. Cf. *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, p. 111 ; *Kirchhof*, FPR 2003, p. 388.

II. La déductibilité des charges exceptionnelles occasionnées pour la famille

L'obligation d'aliment et d'entretien due à sa parenté par le contribuable peut donner lieu en droit allemand à des déductions fiscales. En effet, le § 1601 BGB oblige les parents en ligne directe à s'accorder mutuellement des aliments. Par le terme "parents en ligne directe", il faut entendre les ascendants (père, mère, grands-parents) et les descendants (enfants et petits-enfants)[1740]. Une telle obligation alimentaire naît également du fait du mariage et se transforme sous certaines conditions en cas de divorce en créance alimentaire (§ 1360 BGB). En Allemagne, il est devenu courant que les enfants paient dans le cadre de leur obligation d'aliments, les frais de maisons de retraite de leurs parents. Dans ce genre de situation la capacité contributive du contribuable se trouve réduite.

Les dépenses personnelles spéciales (*Sonderausgaben*) pour l'assurance maladie et l'assurance dépendance des personnes à charge sont déductibles à hauteur de 13.805 euros par année (§ 10 al. 1 EStG). Le contribuable peut aussi déduire les frais médicaux[1741] et des frais funéraires des proches au titre des charges exceptionnelles (*außergewöhnliche Belastungen*, § 33 EStG[1742]). Dans ce même cadre, il est également possible de déduire le soutien financier du contribuable à l'égard de ses enfants majeurs en formation (924 euros par année[1743]). Il existe également des déductions forfaitaires pour les personnes handicapées et des montants forfaitaires pour les personnes qui s'occupent à domicile d'un membre de leur famille (§ 33 EStG)[1744].

En dehors de toutes ces transcriptions fiscales visant la protection du couple et de la famille décrite plus haut, il existe d'autres moyens de protection qui visent l'enfant en droit allemand (III).

III. L'octroi d'allocation et de déduction fiscale du fait des enfants à charge

Un État qui néglige les enfants, compromet son propre avenir et réduit la capacité de survie de sa nation. C'est pourquoi la question de la fiscalité favorable aux enfants, reste toujours un sujet

---

[1740] En droit allemand, il est fait une distinction entre l'obligation alimentaire envers les parents et grands-parents d'une personne (*Elternunterhalt*), les créances alimentaires d'enfants mineurs ou adultes (*Unterhaltsansprüchen minderjähriger oder volljähriger Kinder*). Cf. *Bamberger*/*Roth*, Kommentar zum BGB, §§ 1–487, pt. 2 ; *Weinreich*/*Klein*, Fachanwaltskommentar Familienrecht, pt. 12–15. Comparer en droit français, Art. 205 du Code civil français.

[1741] *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, pt. 35.

[1742] Combiné avec le § 10 al. 3 EStG. Cf. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, pt. 35.

[1743] C'est la hauteur maximale de déduction par année (§ 33a al. 2 EStG).

[1744] Dans ce cas, il faut faire la preuve du caractère exceptionnel (*die zumutbare Belastung*) à l'administration fiscale.

brûlant dans les débats politiques allemands[1745]. Considérant que l'enfant réduit inévitablement la capacité contributive des parents[1746], ces derniers bénéficient de déductions fiscales quelle que soit leur situation à l'état civil. Ce faisant, l'Allemagne protège les enfants dans toutes les constellations familiales[1747]. Entre autres mesures, il existe l'allégement fiscal pour les familles monoparentales, *Entlastungsbeträge für die Ein-Elternteil-Familien* (1), l'octroi d'allocation pour enfant à charge, *Kindergeld* (2) et la déduction pour enfant, *Kinderfreibetrag* (3). Sous certaines conditions, il est également possible de bénéficier de l'abattement pour les soins l'éducation et la formation (4) ou encore de la déduction forfaitaire des frais de garde de l'enfant (5).

1) L'allégement fiscal pour famille monoparentale

Les familles monoparentales n'ont pas le droit à l'imposition commune des époux avec fractionnement vu qu'elles ne constituent pas un couple ou un partenariat civil enregistré au sens du droit de la famille allemand[1748]. La *BVerfG* a déjà rejeté dans une décision l'application de l'imposition commune des époux avec fractionnement aux familles monoparentales[1749]. Ceux-ci n'ont droit qu'à l'allégement fiscal pour famille monoparentale prévu au § 24b EStG. Ce texte prévoit un allègement fiscal à hauteur de 1.908 euros par enfant et par année. Cette somme s'augmente de 240 euros avec chaque enfant supplémentaire[1750].

[1745] Un tel débat fait encore défaut pour la Côte d'Ivoire. Cf. pour l'Allemagne *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, p. 734, p. 738.
[1746] *Birk*, in Vogel/Kirchhof (Hrsg.), Steuern im Verfassungsstaat. Symposion zu Ehren von Klaus Vogel, p. 68 ; *Funk*, Rechtsvergleich der Familienbesteuerung in Spanien und Deutschland, p. 97 ; *Rosenchon*, Familienförderung in Deutschland : eine Bestandsaufnahme, pp. 6–7.
[1747] En principe jusqu'à la fin de ses 18 ans. Cette période peut être prolongée jusqu'à l'âge de 21 ans si l'enfant est inscrit comme chômeur (art. 32 al. 4 EStG) et jusqu'à l'âge de 25 ans si l'enfant est en formation professionnelle ou s'il n'a pas reçu de place de formation. Dans le cas d'un handicap, la prise en considération par le droit fiscal se fait *ad vitam*, sans restriction d'âge (§ 32 al. 4 EStG). En revanche, l'enfant n'est plus pris en compte conformément au § 2 al. 1 EStG combiné au § 32 § 4 EStG s'il a un revenu supérieur à 7.680 euros par an ou s'il touche une bourse d'étude ou une aide à la formation du programme *Bafög* (Loi fédérale pour la promotion de la formation). La prise en compte de l'enfant au regard du § 32 al. 4 EStG ne s'oppose pas à ce que l'enfant fasse des mini-emplois (*mini-Job*) à hauteur mensuel de 450 euros et ne dépassant pas vingt heures par semaine. Cf. *Borrosch*, Ratgeber zur Steuererklärung 2016/2017: Mit den besten Steuertipps, p. 436.
[1748] BVerfG, Décision du 21 juillet 2010 – 1 BvR 611, 2464/07, BVerfGE 126, 400 (419).
[1749] BVerfG, Décision du 03 novembre 1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (319). Voir aussi Deutscher Familienverband, Verfassungstreue bei der Anerkennung von Erziehungsleistung, p. 6–14.
[1750] Cf. § 24b al. 2 EStG.

Il existe deux conditions à l'octroi de l'allégement fiscal pour famille monoparentale : le contribuable célibataire[1751] doit juridiquement avoir la charge d'un mineur[1752] et ne pas partager son ménage avec d'autres personnes majeures (§ 24b al. 3 EStG)[1753].

Le montant de l'allégement fiscal pour famille monoparentale peut être déduit de l'assiette de l'impôt sans aucune obligation de preuve des dépenses effectuées (§ 2 al. 3 S. 1 EStG) et cela en plus des allocations familiales pour enfant à charge (*Kindergeld*) ou bien des déductions fiscales pour enfant à charge (*Kinderfreibetrag)*[1754]. En fonction du revenu du contribuable, l'administration fiscale attribue après le contrôle dit "du plus favorable" (*Günstigerprüfung),* par application du système dit dualiste[1755], soit la déduction fiscale pour enfant ou l'allocation pour enfant à charge (2).

2) L'allocation pour enfant à charge (*Kindergeld*)

En Allemagne, l'allocation pour enfant à charge (*Kindergeld*) est considérée comme une forme de remboursement d'impôt (*Steuervergütung*)[1756]. Cette allocation est indépendante de l'état civil de l'enfant[1757], de la nationalité, de l'emploi ou de l'inactivité des parents. Elle se base sur le principe de la territorialité et est défini aux § 31 ainsi qu'aux § 62-78 et s. EStG. Vu que l'allocation pour enfant à charge est destinée à subvenir aux besoins de la famille, cette mesure fiscale est accordée sans contrôle du revenu et son montant reste intimement lié à la progression de l'impôt sur le revenu et au niveau de vie en Allemagne[1758].

Pour le premier et le deuxième enfant, le contribuable reçoit jusqu'à juin 2019 conformément au § 66 EStG un versement mensuel à hauteur de 194 euros. Pour le troisième enfant l'allocation s'élève à 200 euros et ensuite elle passe à 225 euros par mois pour chaque enfant supplémentaire[1759]. Une hausse de 10 euros de l'allocation pour enfant à charge est prévue à

[1751] En outre, le contribuable doit avoir droit aux allocations familiales pour enfant à charge (*Kindergeld*) ou bien à la déduction fiscale pour enfant à charge (*Kinderfreibetrag)*. C'est dire que l'enfant doit juridiquement être à sa charge (§ 24b al. 1 EStG).

[1752] Voir les conditions au § 64 al. 2 Nr. 1 EStG. Cf. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, pt. 7–14.

[1753] Il pèse une présomption simple qu'un enfant est à la charge d'un célibataire si le mineur est inscrit administrativement à son domicile (§ 24b al. 1 EStG).

[1754] *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland p. 84.

[1755] Cf. *Jahn*, Kindergeld: Steuerliches Kindergeld mit Praxishinweisen zur Anlage Kind, p. 16–17 ; *Hey, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 743* ; *Dittmann*/*Haderer*/*Happe*, Einkommensteuererklärung 2014/2015, p. 257 ; *Meichsner*/*Arndt*, Familienrecht für Steuerberater, p. 62.

[1756] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 743.; *Czub*, Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, p. 122.

[1757] *Oepen*, IFSt-Schrift 1999, p. 6.

[1758] *Vollmer*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings, p. 51.

[1759] *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 746.

partir du 1er juillet 2019[1760]. Donc pour le premier et le deuxième enfant, le contribuable reçoit 204 euros, pour le troisième enfant 210 euros et à partir du quatrième enfant 235 euros. Les allocations familiales sont principalement destinées aux ressortissants allemands qui ont leur résidence permanente en Allemagne. Les étrangers originaires de l'UE ou des États de l'Espace Economique Européen (EEE) ont également, sous certaines conditions, droit à cette allocation[1761]. Les étrangers issus des autres pays bénéficient également de cette allocation s'ils sont par exemple titulaires d'un permis de séjour valide, d'un emploi stable et s'ils ont la garde d'un enfant (§ 62 al. 1 EStG)[1762]. Mais quid de la déduction fiscale pour enfant ?

3) La déduction fiscale pour enfant (*Kinderfreibetrag*)

La déduction fiscale pour enfant (*Kinderfreibetrag*) est accordée aux parents, conformément au § 36 al. 2 EStG après évaluation de l'administration fiscale, quand cette déduction est plus favorable que le versement d'allocation pour enfant à charge (*Kindergeld*). C'est en règle générale le cas pour les parents ayant des revenus élevés[1763]. L'octroi de la déduction fiscale pour enfant garantit le minimum vital de l'enfant[1764] et contribue au respect du principe fiscal de l'égalité devant les charges fiscales[1765].Tout comme l'allocation pour enfant à charge, la déduction fiscale pour enfant (*Kinderfreibetrag*) est accordée dès la naissance de l'enfant et prend fin généralement à l'âge de 18 ans. Dans des cas exceptionnels, elle peut être prolongée sur demande jusqu'à l'âge de 25 ans ou même *ad vitam*[1766]. Il s'agit d'une déduction de l'assiette de l'impôt à hauteur de 2.490 euros pour l'année 2019 (§ 32 al. 6 EStG)[1767].

[1760] Cf. *Bachmann*/*Baumann*/*Richter*, DStR 2014, p. 1037.

[1761] Cf. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 749; *Gutmann*, Ausländische Arbeitnehmer, p. 232. C'est également le cas pour le statut de réfugié selon l'art. 25 al. 1 de la Loi allemande relative au séjour des étrangers (*Aufenthaltsgesetz-AufenthG*).

[1762] D'autres conditions sont par exemple contenues dans les accords intergouvernementaux avec l'Allemagne. C'est le cas avec la Turquie, l'Algérie, la Bosnie-Herzégovine, le Kosovo ou avec le Maroc. Cependant, les étrangers ayant uniquement un permis de séjour temporaire ou limité n'ont pas droit à cette allocation. C'est le cas des permis de séjour à des fins d'éducation, de formation professionnelle et de formation continue (visa étude) ou avec une limite temporaire (par exemple, des demandeurs d'asile, les travailleurs saisonniers ou les jeunes filles au pair). Cf. *Gutmann*, Ausländische Arbeitnehmer, p. 232 ; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 749.

[1763] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 1059.

[1764] De l'allemand : « *Existenzminimum des Kindes* ».

[1765] Concernant la déductibilité des frais de garde d'enfant voir *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 743; *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, p. 55.

[1766] Cf. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 746 ; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 1059.

[1767] En cas d'imposition commune la déduction fiscale pour enfant s'élève à 4.980 euros. En plus des *Ausbildungsbedarf* 1.320 euros (imposition commune 2.640 euros), ce qui en tout fait une somme de 4.980 euros comme montant de l'*Existenzminimun* d'un enfant en droit allemand. Cf. *PwC Frankfurt*, Steueränderungen 2019: Umfassende Analyse der steuerlichen Änderungen 2018/2019, p. 26; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 616.

Conformément aux §§ 26, 26b EStG les conjoints qui sont imposés ensemble au titre de l'impôt sur le revenu, voient le montant de leur déduction fiscale pour enfant doubler (jusqu'à 4.980 euros)[1768]. Cette déduction est incontestée par la doctrine, puisqu' elle va dans le sens de l'obligation constitutionnelle de protection du couple et de la famille tout en compensant la progressivité de l'impôt[1769].

Dans le cadre des compensations pour les prestations familiales (*Familienleistungsausgleich*, § 31 EStG), il est possible de déduire les charges exceptionnelles (*außergewöhnlichen Belastung*) de l'assiette de l'impôt du contribuable[1770]. Ces charges exceptionnelles sont : l'abattement pour les soins, l'éducation et la formation et la déduction forfaitaire pour frais de garde de l'enfant (4).

4) L'abattement pour les soins, l'éducation et la formation

Dans le cadre de ses obligations d'entretien contenues aux § 1601 à 1615 BGB, le contribuable est amené à assumer les frais pour les soins, l'éducation et la formation des enfants qui sont à sa charge. En guise de soutien pour cette tâche essentielle, le § 32 al. 6 EStG a prévu un abattement à hauteur de 1.320 euros (ou de 2.640 euros en cas d'imposition commune) pour les soins, l'éducation et la formation de l'enfant (*Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf*)[1771]. Cet abattement est déductible, quelles que soient les dépenses réelles encourues, si l'enfant est enregistré administrativement chez le contribuable[1772]. Si un enfant a dépassé la limite d'âge autorisée pour les allocations[1773] les parents peuvent déduire les frais de soutien pour la scolarité de leur enfant à charge à hauteur de 9.168 euros[1774] à la condition que l'enfant ait un revenu inférieur à 624 euros mensuel[1775].

[1768] Cf. § 62 ff. EStG; PwC Frankfurt, Steueränderungen 2019: Umfassende Analyse der steuerlichen Änderungen 2018/2019, S. 26.
[1769] BVerfG, Décision du 29 mai 1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/8, BVerfGE 82, (60/87).
[1770] Conformément au § 33a EStG. Il s'agit d'une forme d'allègement fiscal pour la réalisation du minimum vital de la famille et de l'enfant. Cette déduction a un apport positif sur le ménage et donc sur la qualité de vie de la famille du contribuable. Et cela tout particulièrement dans le cas où le mari est l'unique pourvoyeur du ménage et la femme est au foyer (*Hausfrauenehe*). Le minimum vital pour les enfants est de 7.620 euros par couple de parents. Cf. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 8, pt. 746 ; *Rosenchon*, Familienförderung in Deutschland : eine Bestandsaufnahme, p. 6–7 ; *Vollmer*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings, p. 47 ; *Kanzler*, Rez. *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, FR 2001, p. 808.
[1771] Cf. § 26, § 26b EStG; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 1061.
[1772] *Birle*, in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, pt. 12.
[1773] Sous certaines conditions l'âge de prise en compte peut s'étendre entre 18 à 25 ans voir même au-delà. Cf. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 1107.
[1774] Cf. § 1601 BGB combiné au § 33a al. 1 EStG.
[1775] Cf. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 1113 ; *Loschelder*, in Schmidt, EStG § 33a, pt. 11.

5) La déduction forfaitaire des frais de garde de l'enfant

Vu qu'il y a une certaine pénurie de places de garde en Allemagne, le législateur allemand a prévu une compensation fiscale pour soutenir les familles. Cette compensation s'intègre dans les dépenses spéciales (*Sonderausgaben*) prévues au § 10 al. 1 EStG.

La déductibilité fiscale des frais de garde pour les enfants (*steuerlich abzugsfähige Kinderbetreuungskosten*[1776]) n'est admise que pour les frais réellement engagés par le contribuable et cela pour l'enfant de moins de 14 ans vivant à sa charge, dans son ménage ou pour son enfant handicapé[1777]. L'enfant concerné doit être celui pour lequel il a le droit de percevoir les allocations familiales. La déduction des frais de garde est plafonnée aux deux tiers des frais engagés et dans une limite de 4.000 euros (§ 10 al. 5 EStG). Dans cette circonstance le contribuable doit faire la preuve des frais réellement encourus à l'administration fiscale avec toutes les factures[1778]. Notons ici que la garde d'enfant par l'intermédiaire de jeunes filles au pair qui s'occupent à la foi des enfants et des travaux ménagers n'est reconnue comme déductible qu'en ce qui concerne la garde de l'enfant[1779]. En l'absence de différenciation claire, le droit fiscal allemand admet la déduction de la moitié des dépenses totales de la fille au pair comme frais de garde d'enfants[1780].

Malgré ces moyens de prise en compte des enfants en droit fiscal allemand, la situation démographique allemande reste inquiétante. À cette situation s'ajoute le caractère obsolescent et injuste de l'imposition commune des époux avec fractionnement[1781]. Cette mesure s'avère inadéquate pour l'Allemagne contemporaine (B).

[1776] § 10 al. 1 Nr. 5 EStG.
[1777] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 1116.
[1778] *Birle*, in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, pt. 18 ; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 1115. Il faut noter ici que les dépenses pour l'enseignement ou pour l'acquisition de compétences spéciales, de l'allemand : *Aufwendungen für Unterricht und die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie sportliche und andere Freizeitbeschäftigungen*, telles que celles sportives ou d'autres activités de nature ludique ou récréatives ne peuvent être déduite au titre des frais de garde pour l'enfant. Cf. *Birle*, in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, pt. 18.
[1779] Cf. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 1117.
[1780] Ibid.
[1781] De l'allemand : « *Ehegattensplitting* ». Cette mesure coûte 15,5 milliards d'euros par an à l'administration fiscale allemande. Cf. *Diekmann*, Steuersplitting für Homo-Ehen : So viel kostet die Gleichstellung, en ligne , http ://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/was-das-ehegattensplitting-fuer-homo-ehen-den-staat-kostet-a-904171.html, consulté le 18 mai 2019.

B- De l'inadéquation de l'imposition commune des époux avec fractionnement en raison du caractère obsolescent et injuste de la mesure

L'introduction d'une norme fiscale par le législateur allemand poursuit en général divers objectifs. Il s'agit principalement[1782] de l'organisation voire de la simplification du système fiscal (*Vereinfachungszwecknorm*), mais également de normes à objectif purement fiscal (*Fiskalzwecknorm*) ou de normes à finalité sociale (*Sozialzwecknorm)*[1783].

Dans ses effets, l'imposition commune des époux avec fractionnement (*Ehegattensplitting*), contenu au § 32a al. 5 EStG, est perçue par la doctrine de manière divergente : soit comme une procédure ayant un objectif purement fiscal soit comme une mesure à finalité sociale[1784]. Les avis convergent cependant pour caractériser l'imposition commune des époux avec fractionnement de mesure injuste[1785]. Cela se perçoit par le manque de cohérence (I) et l'inégalité de traitement induite par cette mesure (II). À cela s'ajoute le caractère contre-productif de l'imposition commune des époux avec fractionnement pour l'activité salariale des femmes (III).

I. Manque de cohérence du § 32a al. 5 EStG

En Allemagne, la protection du couple et de la famille vise à la réalisation effective du principe de l'imposition selon les capacités contributives (*Leistungsfähigkeitsprinzip*)[1786]. Cela passe entre autres par la compensation des charges familiales (*Familienlastenausgleich*[1787]). L'imposition commune des époux avec fractionnement (§ 32a al. 5 EStG) est dans le contexte allemand l'un des axes principaux de prise en compte de la situation du couple et par extension de la famille en droit fiscal[1788]. En effet, 70 % des avantages fiscaux issus de l'imposition

---

[1782] Une norme fiscale peut à la fois recouvrir plusieurs objectifs (social, fiscal et administratif). Cf. *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, pt. 19.
[1783] Voir les définitions juridiques chez *Hey,* in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, pt. 22 ; *Freiherr v. Proff*, DStR 2004, p. 1905 ; *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, p. 502 ; *Huster*, Die ethische Neutralität des Staates, p. 587 ; *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, p. 35.
[1784] Cf. *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, p. 502 ; *Huster*, Die ethische Neutralität des Staates, p. 587 ; *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, p. 35 ; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3, pt. 20 ; *Freiherr v. Proff*, DStR 2004, p. 1905.
[1785] Voir une autre conception chez *Schmidt*, ZRP 2017, p. 136.
[1786] *Ehmann*, Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich, p. 16.
[1787] *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, p. 199 ; *Ehmann*, Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich, p. 16.
[1788] BVerfG, Décision du 03 novembre 1982 – 1 BvR 620/78, 1335/78, 1104/79, BVerfGE 61, 319 (350). Cf. *Lietmeyer*, DStZ 1982, p. 129. Voir une autre opinion chez *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 48 ; *Schmidt*, ZRP 2017, p. 136.

commune avec fractionnement profitent également à des familles[1789]. Dans un certain sens, c'est une mesure à finalité sociale car elle vise à améliorer la situation sociale du couple au moyen d'une baisse de leur taux d'imposition[1790]. En plus, elle permet de corriger les effets négatifs de la progressivité de l'impôt[1791]. Ainsi, elle permet d'éviter que les couples mariés soient à terme en raison du poids fiscal dépendants des aides sociales[1792].

Le § 32a al. 5 EStG considéré comme une norme à finalité sociale, de protection du couple et de la famille, expose directement le problème de cohérence de cette règlementation[1793]. En effet, cette disposition ne favorise que les couples mariés, peu importe s'ils ont ou pas des enfants[1794]. Mais cette protection n'est en revanche pas admise pour les familles monoparentales tout comme pour les familles où les parents ne sont pas liés par le mariage civil[1795].

Dans les faits, l'imposition commune avec fractionnement ne profite dans son application qu'à « 55 % des familles ayant des enfants à charge »[1796]. Partant, c'est ici 45 % de fonds publics qui ne servent pas de soutien familial, sinon de soutien au mariage civil[1797]. Cette incohérence de l'imposition commune avec fractionnement est ici à critiquer puisque ce sont les familles et non les personnes liées par le mariage civil, qui devraient bénéficier d'aides étatiques. Puisque ce sont elles qui peuvent aider l'Allemagne à faire face au changement démographique et à ses revers économiques. En dehors du manque de cohérence, le § 32a al. 5 EStG conduit à une inégalité de traitement des contribuables (II).

II. L'inégalité de traitement du § 32a al. 5 EStG

Dans la jurisprudence de la *BVerfG*, l'imposition conjointe des époux dans sa version antérieure à 1958 a été déclarée inconstitutionnelle parce que cette procédure considérait qu'étant imposée

---

[1789] *Lietmeyer*, DStZ 1982, p. 129. Voir aussi *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 48.
[1790] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, p. 37. Comparer *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I : Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, p. 181 ; *Klein*, in Fürst/Herzog/Umbach (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Zeidler, 1987, p. 784.
[1791] De l'allemand : « *das Ehegattensplitting als eine Art Korrektur des progressiven Tarifverlaufs* ». Cf. *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, p. 128 ; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 32.
[1792] *Freiherr v. Proff*, DStR 2004, p. 1905.
[1793] Cf. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, pt. 173 ; *Di Fabio*, JZ 2007, p. 754.
[1794] Cf. *von Münch*, HdbVerfR 1995, p. 319 et s. ; *Bajohr*, Grundriss Staatliche Finanzpolitik : Eine praktische Einführung, p. 100.
[1795] *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, p. 23. Cf. une autre opinion chez *Homburg*, StuW 2000, p. 263 ; *Klose*, ZRP 2003, p. 131 ; *von Münch*, in HdbVerfR 1995, p. 320.
[1796] *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 48.
[1797] Donc au couple marié, sans enfants. Cf. *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 48.

ensemble, le couple était en situation d'augmentation de la capacité contributive[1798]. En raison du taux d'imposition progressif les conjoints payaient plus d'impôt que les célibataires[1799]. Le but de l'introduction de la procédure du *splitting* était donc de corriger la discrimination dont les personnes mariées étaient l'objet[1800]. Partant de cette considération, la procédure d'imposition jointe des époux (§ 32a al. 5 EStG) est à considérer comme une norme fiscale[1801]. Dans son application, cette norme conduit à une inégalité de traitement des contribuables. En effet, pour en profiter efficacement, il faut que l'un des conjoints dispose d'un revenu marginal, voire aucun revenu et que l'autre ait un revenu très élevé.

Par conséquent, seuls les mariages ou les partenaires enregistrés ayant un écart de revenu important bénéficient effectivement de l'exonération fiscale issue du § 32a al. 5 EStG[1802]. L'effet du *splitting* augmente avec l'importance de la différence de revenus entre conjoints[1803]. À l'opposé, l'avantage de l'imposition commune des époux avec fractionnement est de 0 euro si les deux conjoints ont le même montant de revenu[1804].

Il y a donc une discrimination des couples et des partenaires enregistrés dans la mesure où ceux-ci ne peuvent profiter de l'exonération issue de l'imposition commune avec fractionnement[1805]. Il est ici question de ceux ayant une obligation fiscale limitée (*beschränkte Steuerpflicht*[1806]) ou ayant un revenu semblable. Un tel dispositif constitue une inégalité horizontale parce que l'imposition commune des époux avec fractionnement est une norme de soutien aux couples (*Begünstigungsnorm*[1807]) qui conduit à une inégalité de traitement d'autres groupes de couples

---

[1798] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, p. 36.
[1799] *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 32.
[1800] *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, p. 35 ; *Scherf*, StuW 2000, p. 272 ; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I : Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, p. 181 ; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 pt. 20 ; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, p.72 ; *Kloepfer*, Verfassungsrecht II, § 67, pt. 33.
[1801] *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, pt. 201 ; *Hey*, in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 3 pt. 20 ; *Freiherr v. Proff*, DStR 2004, p. 1904 ; *Scheffler*, Besteuerung von Unternehmen I : Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, p. 181.
[1802] Cf. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 629 ; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 32 ; *Vollmer*, Ehegattensplitting, p. 116 ; *Winhard*, DStR 2006, p. 1729, p. 1730 ; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2007, p. 128 ; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, p. 20 ; *Scherf*, StuW 2000, p. 269, 270, 278.
[1803] Cf. *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 629 ; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2007, p. 129 ; *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 49 ; *Färber*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 198 ; *Althammer*/*Klammer*, Ehe und Familie in der Steuerrechts- und Sozialordnung, p. 89.
[1804] *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, p. 20. Cf. *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 32.
[1805] *Dagmar*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 93 ; *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 42.
[1806] Cf. § 50 al. 2 EStG ; *Loschelder*, in Schmidt, EStG § 50, pt. 11 ; *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, p. 72 ; *Loschelder*, in Schmidt, EStG § 50, pt. 18 ; *Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch : ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, p. 541.
[1807] *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 42.

mariés[1808]. En dehors de l'inégalité de traitement, le § 32a al. 5 EStG est contre-productif pour l'activité salariale des femmes (III).

III. Du caractère contre-productif pour l'activité salariale des femmes

L'imposition commune avec fractionnement est critiquée en raison de son caractère contre-productif pour l'activité professionnelle féminine. En effet dans la perspective de réaliser une meilleure économie fiscale, ce sont les femmes qui préfèrent rester à la maison pour s'occuper des enfants et ainsi contribuer à une plus grande économie d'impôt grâce à leur chômage[1809]. Cette conséquence fâcheuse de la procédure du *splitting* est contre-productive pour l'égalité homme-femme et affaiblit la stabilité économique allemande[1810], surtout dans un contexte où la pénurie de main-d'œuvre devient un sujet d'inquiétude[1811].

La contre-productivité peut s'expliquer encore par le fait que les femmes peuvent se trouver dans une situation où elles sont financièrement dépendantes de leur mari[1812]. Cela freine l'émancipation de la femme en la réduisant à une femme au foyer et recouvre des revers dramatiques en cas de divorce. En effet, la femme se retrouve dans un engrenage où elle est sans emploi et acculée par des difficultés financières[1813]. C'est la raison pour laquelle la transcription allemande de la protection fiscale du couple et de la famille a été qualifiée de désuète. Comparée à ce qui est pratiqué en Allemagne, l'on verra que la transcription ivoirienne est ciblée, mais lacunaire (section 2).

[1808] *Vollmer*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 42.
[1809] *Färber*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 197. Voir *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, p. 26 ; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, p. 24–31 ; *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9, pt. 36.
[1810] *Löhr*/*Serwe*, Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, p. 26 ; *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, p. 24–31 ; *von Münch*, HdbVerfR 1994, § 9, pt. 36.
[1811] *Stolley*, Führt die demografische Entwicklung zum Niedergang Deutschlands? p. 29 ; *Eáer*, Der deutsche Arbeitsmarkt im 21. Jahrhundert : Soziale Marktwirtschaft, pp. 37–38 ; *Meurer*, Nationale Renaissance : Damit Deutschland stark und erfolgreich bleibt, p. 307.
[1812] Cf. *Vollmer*, Das Ehegattensplitting, p. 37.
[1813] *Sacksofsky*, NJW 2000, p. 1896. Voir aussi *Vollmer*, Zur verfassungsrechtlichen Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, p. 129.

Section 2 : Une transcription ivoirienne ciblée, mais lacunaire

Même si juridiquement la famille en Côte d'Ivoire est réduite à celle dite nucléaire[1814], le poids de la famille élargie[1815], "à l'africaine", continue d'être une réalité permanente, considérée comme une "particularité africaine"[1816]. Dans ce contexte, la famille élargie est dotée d'une prééminence sur l'individu et il pèse sur chaque membre de la famille une obligation générale d'entretien *au prorata* de sa capacité contributive et de ses moyens financiers[1817].

C'est pour cette raison qu'en Côte d'Ivoire il n'est pas rare qu'un contribuable entretienne, en plus de sa famille nucléaire, les membres de sa grande famille. Et cela même si ces derniers ne vivent pas avec lui dans la même maison[1818]. Il est d'ailleurs d'usage que les contribuables vivent ensemble avec des membres de la famille de leur parenté ou les enfants adultes de ces derniers et cela aussi longtemps qu'ils demeurent au chômage[1819]. Partant, le foyer du contribuable constitue le premier cercle social où l'on vit quotidiennement l'influence et le poids de la famille élargie[1820]. Cette densité familiale entraine un fardeau fiscal plus lourd pour les contribuables en raison des impôts indirects qu'ils doivent supporter parfois avec un seul revenu. Face à une telle situation, on serait dans l'attente que les moyens prévus par le droit fiscal ivoirien soient à l'image de la famille ivoirienne : importants et diversifiés.

Pour répondre à cette attente, nous verrons qu'à l'instar de l'impôt sur le revenu allemand, l'IGR ivoirien a également prévu des mesures fiscales ciblant le couple et de la famille (A). Après analyse, il ressort que ces mesures sont certes conformes à l'obligation de protection du couple de la famille, mais qu'elles se révèlent inadaptées et lacunaires pour la Côte d'Ivoire contemporaine (B).

[1814] *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l'impôt, 2009, p. 79–81.

[1815] Sont compris dans la notion de grande famille tous ceux qui ont un même ascendant. Cf. *Bergmann/Ferid* (Hrsg.), Internationales Ehe- und Kindschaftsrecht, Ghana, p. 21 ; *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, p. 92.

[1816] La famille élargie est de manière générale dominante en Afrique. En angl. c'est le terme "*extended family*" qui est utilisé. Cf. *M'Baye*, Les droits de l'homme en Afrique, p. 55 ; *Palm-Risse*, Der völkerrechtliche Schutz von Ehe und Familie, p. 231.

[1817] *Palm-Risse*, Der völkerrechtliche Schutz von Ehe und Familie, p. 231 ; *M'Baye*, Les droits de l'homme en Afrique, p. 55.

[1818] En dehors de sa famille élargie, dont il assume l'entretien, il arrive souvent que les contribuables vivent dans une sorte de polygamie de fait avec ou sans assentiment du conjoint ou de la grande famille. Cette réalité accroît le nombre de personnes à leur charge. C'est le cas par exemple pour les personnes de religion musulmane. Vu que le Coran permet à un homme d'épouser jusqu'à quatre femmes, la polygamie est souvent légalisée dans certains pays africains, dans d'autres elle est tolérée. C'est pourquoi, on note une certaine fréquence de la polygamie dans les pays laïcs comme au Togo, au Bénin et au Burkina Faso. Cf. *Caselli*/*Vallin*/*Wunsch*, Démographie : analyse et synthèse. Les déterminants de la fécondité p. 86.

[1819] Voir *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 162–163 ; *Dégni-Segui*, La charte Africaine des Droits de l'homme et des Peuples, p. 72.

[1820] *Knieper*, Zur Kritik einer westlichen Familienplanung in Afrika, p. 151.

A- Une transcription ciblant le couple et la famille

En droit ivoirien, c'est le mariage qui crée la famille légitime (art. 51 de la loi sur le mariage). C'est ce qui explique que le droit fiscal considère exclusivement le mariage légal pour lui appliquer la notion de foyer fiscal (I) accompagné du quotient familial (II). Des allocations sont également prévues pour prendre en compte les enfants en droit ivoirien (III).

I. Le foyer fiscal comme moyen de protection du couple

En matière d'impôt général sur le revenu, le principe de l'imposition individuelle des personnes physiques s'applique en Côte d'Ivoire conformément à l'art. 241 combiné à l'art. 238 du CGI

Toutefois, le contribuable peut opter pour l'imposition du ménage en se faisant imposer par considération du foyer fiscal (art. 238 CGI). Dans ce cas, le chef de famille est imposable avec les personnes composant son foyer fiscal[1821]. Sont considérés en droit ivoirien, comme faisant partie du foyer fiscal : le conjoint, les enfants mineurs, les majeurs incapables[1822] et les étudiants habitants avec lui, sous le même toit[1823]. Si le contribuable n'exerce pas l'option d'imposition du foyer fiscal au moyen d'une notification au service fiscal, il ne sera pas directement imposé avec son époux[1824].

En cas d'imposition du ménage, le foyer fiscal du contribuable est considéré comme une unité imposable, devant faire une déclaration commune de l'IGR[1825]. Si le contribuable opte pour l'imposition du ménage, il est imposé pour tous les membres du foyer fiscal et bénéficie d'un abattement de 10 % sur l'impôt net à payer (art. 251 CGI). À cela s'ajoute l'allocation familiale

---

[1821] Cf. *Ndzana Biloa*, La fiscalité, levier pour l'émergence des pays africains de la zone franc, p. 48. Voir la situation comparée en Guinée chez *Monemou*, L'imposition sur le revenu en République de Guinée, p. 46. En droit fiscal français, le foyer fiscal recouvre l'ensemble des personnes dont les ressources font l'objet d'une seule déclaration de revenus. C'est le cas par exemple des époux, des enfants à charge jusqu'à 21 ans (exceptionnellement jusqu'à 25 ans cf. Art. 6 Code général des impôts français). Voir aussi *Douet*/*Cozian*/*Hauser*, Précis de droit fiscal de la famille, p. 262.

[1822] L'expression "majeurs incapables" se réfère aux personnes qui ont été légalement déclarées incapables au moyen d'un jugement. Cette déclaration d'incapacité intervient en cas de folie criminelle, de rage incontrôlable, d'altération de la conscience due à la consommation de drogues ou en cas de démence. Cf. Art. 489 du Code civ. ivoirien. Pour l'Europe Cf. *Conseil de l'Europe /Comité des ministres*, Principes concernant les procurations permanentes et les directives, p. 37.

[1823] *In concreto*, le foyer fiscal désigne dans ce sens le lieu de résidence habituelle du contribuable (art. 238 CGI). En cas de contrôle fiscal, l'administration des impôts vérifie le train de vie des personnes contenu dans le foyer fiscal et aussi des personnes dont il assure en partie ou en totalité les moyens d'existence (art. 5 LPF).

[1824] *Ministère de l'économie et des finances*/*Direction générale des impôts*, Doctrine fiscale. Notes de portée générale-Commentaires d'annexes fiscales, p. 114. Voir à titre de comparaison le cas en France chez *Lainé*/*Warneke*, Wörterbuch/Lexikon Wirtschafts- und Steuerrecht, p. 141.

[1825] Dans le cadre de ses vérifications sur pièces prévues à l'art. 5 LPF, l'administration fiscale a le droit de contrôler la cohérence des revenus déclarés par le chef de famille avec la situation patrimoniale, la situation de trésorerie et les éléments du train de vie des membres du foyer fiscal.

ivoirienne[1826] qui est exonérée d'impôt conformément à l'art. 116 al. 2 du CGI. L'administration fiscale vérifie la situation économique des personnes vivant sous le toit du contribuable et celles dont il assure en totalité ou en partie les moyens d'existence (art. 5 LPF). Par le biais du foyer fiscal la charge fiscale du contribuable sera réduite, en raison du nombre de parts issues de la règle du quotient familial, qui s'avère favorable à la famille (II).

II. Le quotient familial comme moyen de protection de la famille

De nos jours aucune famille n'échappe à l'emprise directe ou indirecte de l'impôt[1827]. Dans ce contexte, plus les membres du foyer fiscal sont nombreux plus ce foyer supportera des charges de consommation importantes qui *in fine* réduiront la capacité contributive du contribuable[1828]. Le quotient familial qui consiste à diviser le revenu imposable par le nombre de parts correspondant à la situation et à l'état civil du contribuable[1829], permet de tenir compte de cette situation. Au terme de l'art. 248 CGI le nombre de parts à prendre en considération pour la division du revenu imposable prévue pour le calcul de l'IGR est fixé comme suit :

Statut	**Nombre de part**
Célibataire, divorcé ou veuf sans enfant à charge	1
Marié sans enfant à charge	2
Célibataire, divorcé ayant un enfant à charge	2
Marié ou veuf ayant un enfant à charge	2,5
Célibataire ou divorcé ayant deux enfants à charge	2,5
Marié ou veuf ayant deux enfants à charge	3
Célibataire ou divorcé ayant trois enfants à charge	3
Marié ou veuf ayant trois enfants à charge	3,5
Célibataire ou divorcé ayant quatre enfants à charge	3,5

[1826] Ce montant s'élève à 5.000 FCFA par enfant et par mois et par an depuis 2016. Ce montant correspond à 7,62 euros par enfants. Avant 2016 ce montant s'élevait à 1.500 FCFA. Voir en ligne https ://reseau-red.com/2017/07/31/la-revalorisation-du-montant-des-allocations-familiales-en-cote-divoire/, consulté le 08 mai 2019.
[1827] *Douet*/*Cozian*/*Hauser*, Précis de droit fiscal de la famille, p. 1.
[1828] Ibid., p. 262.
[1829] Comparer la mesure en droit français chez *Lainé*/*Warneke*, Wörterbuch/Lexikon Wirtschafts- und Steuerrecht, p. 141.

En Côte d'Ivoire, le contribuable, son conjoint et ses enfants légitimes, adoptés ou sont pris en considération pour la détermination du nombre de parts (art. 250 CGI). Le nombre de parts du contribuable augmente d'une demi-part par enfant à la charge et cela dans la limite maximum de 5 parts (art. 248 CGI)[1830]. L'enfant majeur infirme donne cependant droit à une part. Le revenu imposable du contribuable après sa détermination doit être divisé par le nombre de parts avant que n'y soit appliqué le tarif de l'impôt correspondant. En dehors du quotient familial, il est prévu des allocations pour enfant en guise de soutien à la famille (III).

III. L'octroi d'allocation pour enfant

La notion juridique d'enfant diverge selon le domaine et le pays concerné. En droit ivoirien, les enfants sont définis à l'art. 1er de la Loi Nr. 70-483 du 3 août 1970 sur la minorité. Sont couverts par la notion d'enfant tous les mineurs jusqu'à l'âge de 21 ans[1831]. Les prestations familiales ivoiriennes ne sont pas règlementées en droit fiscal comme en Allemagne, mais appartiennent purement au droit social. Il faut ici distinguer les allocations familiales ivoiriennes (1) des autres prestations pour enfant (2).

1) Les allocations familiales ivoiriennes

En Côte d'Ivoire les allocations familiales sont réglementées par l'art. 42 du Code de prévoyance sociale[1832]. Ce texte s'applique à tous les employés inscrits à la Caisse Nationale de Protection Sociale (CNPS). Les employés des collectivités publiques sont exclus du champ d'exercice de la CNPS[1833]. À l'opposé, ces fonctionnaires, agents de l'État ou des collectivités territoriales sont régis par la Loi Nr. 2002-04 du 03 janvier 2002 portant statut du personnel des

---

[1830] Cf. *Ministère de l'économie et des finances*/*Direction générale des impôts*, Doctrine fiscale. Notes de portée générale-Commentaires d'annexes fiscales, p. 114.

[1831] La majorité politique prend effet selon l'art. 3 de la Loi Nr. 2000-514 du 1er août 2000 portant sur la loi électorale et de l'âge de la responsabilité juridique selon l'art. 756 du Code pénal ivoirien à partir de 18 ans. Cependant la majorité civile n'est atteinte qu'à l'âge de 21 ans pendant que la majorité sexuelle s'acquiert à 18 ans. Cf. Art. 488 du Code civ. ivoirien et l'art. 49 de la Loi Nr. 99-477 du 02 août 1999 sur l'aide sociale, la Loi Nr. 64-375/1964 portant Code civ. ivoirien. La majorité sexuelle est à titre comparé en droit français à partir de 15 ans (art. 227-25 du Code pénal), en Allemagne à 14 ans (§ 176 code pénal allemand), voir *Gnüchtel*, Jugendschutztatbestände im 13. Abschnitt des StGB, pp. 5-6.

[1832] Loi Nr. 99-477 du 2 août 1999 sur la protection sociale.

[1833] Cf. Art. 40 du Code de prévoyance sociale. Litt. : « Ne sont pas visés par le présent titre les travailleurs et leurs conjoints, même salariés, bénéficiaires d'un régime particulier d'allocations familiales payées par le budget d'une collectivité publique ou le budget de l'Etat ».

collectivités territoriales[1834]. Ils reçoivent selon les art. 34 et 35 de cette loi leur allocation familiale en même temps que leur rémunération (traitement et salaire, indemnité de résidence, les indemnités diverses).

En vertu de l'art. 2 du Code de prévoyance sociale, tout employeur est légalement tenu d'inscrire ses salariés dans la caisse d'assurance sociale et de payer les cotisations y afférentes. L'employeur doit fournir à la CNPS toutes les informations d'identification des employés afin d'obtenir un numéro de sécurité sociale unique et définitif[1835]. La perception des allocations familiales n'existe que pour les enfants des salariés ayant cotisé[1836]. Au regard de l'art. 49 du Code de prévoyance sociale, il s'agit des enfants légitimes, illégitimes et ceux adoptés par l'assujettit social. Les allocations familiales s'élèvent en Côte d'Ivoire à 5.000 FCFA par mois[1837] et par enfant[1838]. En règle générale, la perception des allocations est admise jusqu'à 14 ans. Cependant, si l'enfant est scolarisé, la limite d'âge s'étend jusqu'à l'âge de 18 ans[1839]. Dans des cas exceptionnels, si l'enfant est étudiant ou handicapé, les allocations familiales sont également accordées jusqu'à l'âge de 21 ans. Il convient de souligner que le montant de l'allocation familiale payé par la CNPS peut être accordé que pour un maximum de trois enfants. Cependant, les agents de l'État et des collectivités territoriales ont le droit de percevoir des allocations dans la limite de six enfants[1840]. Vu qu'aucune loi ne justifie cette différence de traitement entre les fonctionnaires et les autres salariés, cette situation discriminatoire est à critiquer. En dehors des allocations familiales et cela indépendamment du revenu, il existe en droit ivoirien d'autres prestations pour les enfants (2).

[1834] Il est ici question des fonctionnaires aux termes de la Loi Nr. 570 du 11 septembre 1992 portant statut général de la Fonction Publique en Côte d'Ivoire. Les allocations familiales pour fonctionnaires sont encadrées par les textes législatifs et réglementaires relatifs au droit de la famille. Cf. Décret Nr. 65-195 du 12 juin 1965 déterminant le régime de rémunération des fonctionnaires et agents de l'Etat, modifié par la Loi Nr. 92-570 du 11 septembre 1992 portant statut général de la fonction publique, le Décret Nr. 93-607 du 02 juillet 1993 portant modalités communes d'application du statut général de la fonction publique et l'arrêté interministériel Nr. 251/MFPRA/MEF du 13 août 2012, portant déclaration obligatoire de naissance des enfants de fonctionnaires et agents de l'Etat et le Décret Nr. 2017-486 du 26 juillet 2017 portant revalorisation du montant des allocations familiales versées par la Caisse Nationale de Prévoyance Sociale.

[1835] L'employeur doit faire enregistrer les documents sur la situation familiale de chaque employé (conjoint et enfants).

[1836] Cf. Art. 49 du Code de prévoyance sociale et l'art. 1 du Code civ. ivoirien.

[1837] Ou par trimestre et sur demande de l'employer ayant droit aux prestations.

[1838] Environ 7,62 euros par mois. Pour un européen, ce montant peut paraitre dérisoire, mais dans un pays où la majorité de la population dispose de moins d'un dollar par jour pour vivre, ce montant demeure un appui financier non négligeable. Cf. *Garané*, Le cadre juridique international du bassin de la Volta, p. 52 ; *Programme Alimentaire Mondial*, La Faim et le Rôle des Marchés, p. 43.

[1839] Cf. Art. 49 du Code de prévoyance sociale.

[1840] Comme moyen de preuve de sa situation, l'on peut montrer le certificat de scolarité ou, dans le cas d'une formation professionnelle, il faut montrer le contrat d'apprentissage. Comparer l'art. 43 du Code de prévoyance sociale et l'art. 35 de la Loi Nr. 2002-04 du 03 janvier 2002 portant statut du personnel des collectivités territoriales.

2) Les autres prestations pour enfant

Dans le système de sécurité sociale ivoirien les prestations additionnelles pour enfant peuvent être classées en trois groupes : les allocations prénatales, les allocations de maternité et les allocations au foyer du travailleur.

Concernant le premier groupe, les allocations prénatales, elles sont admises dès la confirmation médicale de la grossesse[1841]. Ces allocations sont versées après trois examens médicaux. Le premier versement s'élève à 3.000 FCFA (à partir du troisième mois de grossesse), le deuxième à 4.500 FCFA (après le sixième mois de grossesse) et le troisième à 6.000 FCFA (à partir du septième mois de grossesse)[1842].

Deuxièmement, concernant les allocations de maternité, il faut noter qu'elles sont versées à la mère ou au père inscrit(e) à la CNPS. Et cela pour l'enfant né, vivant et viable sous surveillance médicale et ensuite inscrit au registre de l'état civil[1843]. Les allocations de maternité s'élèvent à 18.000 FCFA par enfant[1844].

Troisièmement, les allocations au foyer du travailleur qui elles sont des prestations supplémentaires versées à l'occasion de la naissance des trois premiers enfants des salariés (art. 43 du Code de prévoyance sociale). Toutefois, en cas de décès de l'épouse l'allocation peut également être versée pour les enfants de la prochaine épouse. Ce paiement est limité à un total de trois enfants. Cette allocation est versée une seule fois à la mère ou au père. Le montant des allocations au foyer du travailleur est également fixé à 18.000 FCFA. [1845].

Vu que les prestations ivoiriennes décrites plus haut ne sont versées qu'aux employés inscrits à la CNPS, les petits artisans, les agriculteurs et la majorité des travailleurs du secteur tertiaire, ne peuvent bénéficier de ces allocations[1846]. Il est regrettable qu'il n'existe aucune obligation générale d'enregistrement pour toutes les professions. Cette critique s'ajoute aux différentes lacunes de la transcription ivoirienne de la protection du couple et de la famille en droit fiscal (B).

[1841] Cf. l'art. 45 du Code de prévoyance sociale.
[1842] Cf. *Béné-hoane*, Stéphane, Prestations familiales, en ligne https://cotedivoirepaie.ci/cnps/prestations-familiales/, consulté le 12 juillet 2019.
[1843] Art. 42 du Code de prévoyance sociale.
[1844] Les allocations de maternité sont versées comme suit : 9.000 FCFA à la naissance, 4.500 FCFA lorsque l'enfant a six mois et 4 500 FCFA lorsque l'enfant atteint l'âge de 12 mois. Cf. Art. 42 du Code de prévoyance sociale.
[1845] Les preuves habituelles telles que le certificat de naissance de l'enfant (ou une ordonnance du tribunal) doivent être présentées. Cf. Art. 47 du Code de prévoyance sociale.
[1846] Sauf s'ils s'inscrivent volontairement auprès de la CNPS et versent leurs cotisations (art. 6 du Code de prévoyance sociale).

B- Une transcription ivoirienne lacunaire et inadaptée

Comparativement à l'Allemagne, la transcription ivoirienne de la protection du couple et de la famille est assez limitée et circonscrite[1847]. Cela s'explique entre autres par l'inefficacité du système fiscal ivoirien qui est caractérisé par la difficulté de recensement effectif des contribuables (I). À cela s'ajoute l'inadaptation de la protection pro-nataliste (II) et le défaut de déduction d'impôts du fait de la famille élargie (III).

I. La difficulté de recensement effectif des contribuables

En Côte d'Ivoire il n'existe pas de système d'adressage effectif des personnes comme c'est le cas en Allemagne[1848]. Par conséquent, l'administration fiscale ivoirienne, tout comme l'état civil ou la mairie locale ne connaît pas précisément le domicile et encore moins le revenu annuel des contribuables. Au vu de cette réalité, il est de fait difficile pour l'administration fiscale de cerner les unités familiales ainsi que les faits juridiques qui seraient importants dans le cadre de l'IGR[1849]. Dans la perspective de la protection fiscale du couple et de la famille, cette situation est parfois exacerbée par la polygamie, la réalité des enfants naturels, la famille élargie et la difficulté matérielle de rattacher certaines personnes au contribuable[1850].

Au regard de ces difficultés, un grand nombre d'assujettis potentiels ne sont simplement pas pris en compte par l'administration fiscale du fait du défaut d'enregistrement adéquat. Cette situation conduit à une sorte d'opacité fiscale, qui ne permet pas de savoir clairement le nombre de personnes devant s'acquitter de l'IGR. Par conséquent, ce sont seulement les fonctionnaires, les employés des collectivités publiques et ceux du secteur privé, régulièrement enregistrés, qui peuvent *de facto* faire l'objet de l'imposition à l'IGR. Il est alors vrai de dire que c'est seulement une minorité de la population ivoirienne qui est concernée par l'impôt sur le revenu[1851]. Au vu

---

[1847] Par exemple, l'obtention des allocations suppose un travail rémunéré dans le domaine public ou privé. Ce qui n'est pas le cas de la majorité de la population.

[1848] En droit allemand, conformément au § 139b du livre de procédure allemand (*Abgabenordnung*, AO) toute personne doit être recensée par les services des impôts, par attribution d'un numéro d'identification fiscale (*Identikationsnummer*), environ deux à quatre semaines après sa naissance ou après son installation sur le territoire allemand. Ainsi, il est possible pour l'administration allemande de savoir le nombre des contribuables potentiels et leur adresse précise.

[1849] *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l'impôt, 2009, p. 89.

[1850] Ibid.

[1851] Ibid. Cette situation est exacerbée par le fait que l'essentiel de la population ivoirienne est rurale. Cf. *Brüne*, Die französische Afrikapolitik : Hegemonialinteressen und Entwicklungsanspruch, p. 307 ; *Nations Unies*/*Commission économique pour l'Afrique*, Rapport économique sur l'Afrique 2005 : Relever le défi posé par le chômage, p. 139.

de cette situation et au regard de l'apport dérisoire de l'IGR aux recettes de l'État ivoirien[1852], la Direction Générale des Impôts a introduit une suspension du paiement de l'IGR en Côte d'Ivoire pour une période allant du 3 janvier 2017 au 31 décembre 2018[1853]. Cette suspension a été prorogée jusqu'au 31 décembre 2019[1854]. L'objectif de cette suspension est d'améliorer le rendement et de simplifier l'IGR, pour aboutir à une réforme globale pouvant résoudre les difficultés de recensement des contribuables[1855]. À cette difficulté de recensement effectif des contribuables s'ajoute l'inadaptation de la protection pro-nataliste au moyen du quotient familial (II).

II. L'inadaptation de la protection pro-nataliste au moyen du quotient familial

Le mécanisme du quotient familial est un produit de la politique pro-nataliste[1856] du président Charles de Gaulle. En effet, il s'était donné pour mission de mettre tout en œuvre pour la stabilité démographique de la France d'après la Deuxième Guerre mondiale[1857]. Bien que la mesure soit encore critiquée en France, il faut reconnaître que le mécanisme du quotient familial est reconnu dans son ensemble comme positif en raison de sa contribution à la stabilité des naissances en France[1858].

Du fait de l'héritage juridique français, les États africains de la zone Franc continuent d'appliquer le quotient familial dans leur système fiscal et cela sans qu'il soit nécessaire de promouvoir le taux de natalité. En effet, avec un taux de natalité actuel qui se hisse entre quatre

---

[1852] Avec à peine 500 contribuables qui contribuent à l'IGR par déclaration volontaire (art. 237 et suivant du CGI) à hauteur de 3 Milliards de FCFA par an. Cf. Annexe Fiscale à la Loi de Finances Nr. 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, p. 9.

[1853] L'objectif étant de simplifier et de travailler à une réforme de l'IGR. Le montant de L'IGR est pour cette période égale à la somme des impôts cédulaires acquittés Cf. Annexe fiscale à la Loi Nr. 2016-1116 du 8 décembre 2016 portant Budget de l'Etat pour l'année 2017, p. 9.

[1854] Com. Art. 29, Annexe fiscale à la Loi Nr. 2018-984 du 28 décembre 2018 portant Budget de l'Etat pour l'année 2019.

[1855] *Ministère auprès du Premier Ministre chargé du budget et du portefeuille de l'Etat*, principales mesures du projet d'annexe fiscale 2017, p. 3.

[1856] Comparer l'usage du terme pro-nataliste chez *Mason*/*Lee*/*Lee*, Revue internationale de sécurité sociale, vol. 63, 3-4/2010, p. 188 ; *Le Bras*/*Bertaux*, L'invention des populations : biologie, idéologie et politique, p. 101 ; *Hugon*/*Tapinos*/*Vimard*, La Côte d'Ivoire à l'aube du 21e siècle : défis démographiques et développement durable, p. 77.

[1857] La mesure fût instaurée par la Loi française du 31 décembre 1945. Cf. Art. 115 et 116 de la Loi française de finances Nr. 45-0195 du 31 décembre 1945 instituant, dans le cadre de l'impôt sur le revenu, le quotient familial afin de privilégier les couples avec enfants (JORF, Nr. 1, 1er janvier 1946, pp. 1-86). Cf. *Ndzana Biloa*, La fiscalité, levier pour l'émergence des pays africains de la zone franc, p. 49 ; *Parriat-Sivré*/*Benmoussa*/*Chevreux*/*Lescarcelle*, Mise en œuvre des politiques sociales, p. 50 ; *Tristram*, Une fiscalité pour la croissance, p. 174 ; *Bichot*, Histoire et évolution de la politique familiale en France, en ligne http ://www.uniondesfamilles.org/histoire-politique-familiale-france.htm, consulté le 08 janvier 2018.

[1858] *Tientcheu Hako*, Revue Juridis 2014, p. 73.

et six enfants par femme[1859], l'application d'une mesure à la base pro-nataliste est dans le contexte ivoirien inadaptée. Par conséquent, le modèle du quotient familial est injustifié et inapproprié pour les pays d'Afrique subsaharienne[1860]. Cette appréciation s'applique à la Côte d'Ivoire, tout comme au Burkina Faso[1861], au Sénégal[1862], au Bénin[1863] et au Mali[1864]. En dehors de l'inadéquation du quotient familial, la non prise en compte de la grande famille africaine dans l'IGR, est à critiquer (II).

III. Le défaut de déduction d'impôts du fait de la famille élargie

Dans la tradition africaine, il incombe principalement à l'individu de participer à la réalisation de l'intérêt général et de prendre soin de sa famille[1865]. À cette fin, l'individu doit prendre soin de la santé de sa grande famille[1866] et œuvrer à son bien-être[1867]. Ce principe d'entraide collective est repris dans l'obligation alimentaire prévue en droit ivoirien. En dehors de son conjoint, de ses enfants, on constate que l'obligation alimentaire ivoirienne s'étend aux gendres, belles-filles, beau-père et belle-mère du contribuable (art. 55 du Code civ. ivoirien)[1868]. En droit allemand il pèse sur le contribuable une obligation alimentaire seulement pour ses enfants, son conjoint, le conjoint divorcé, le parent ayant la garde de son enfant légitime ou illégitime[1869] et pour ses parents et grands-parents (parents en ligne directe)[1870].

Pendant que le législateur allemand a prévu une déduction fiscale pour prendre en compte l'obligation d'entretien du contribuable, l'IGR ivoirien n'octroie pas de déductions d'impôts pour atténuer la large obligation alimentaire et supporter le poids de la famille communauté de

---

[1859] *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2015 revision, p. 3.
[1860] C'était également le cas du Cameroun jusqu'en 2004. Cf. *Tientcheu Hako*, Revue Juridis 2014, p. 73.
[1861] Cf. Art. 62 CGI-Burkina Faso.
[1862] Au Sénégal, le quotient familial est accompagné d'une réduction d'impôt de 40 %. Cf. Art. 174, 167, 170, Code général des impôts sénégalais, Loi Nr. 2012-31 du 31 décembre 2012, J.O. Nr. 6706 du 31 décembre 2012 combiné à la Loi Nr. 2014-29 du 3 novembre 2014 relative à la loi de finances rectificative pour l'année 2014, p. 5.
[1863] Art. 12 combiné à l' art. 139 CGI-Bénin 2018.
[1864] Cf. le quotient familial à l'art. 11 CGI-Mali.
[1865] Cf. Art. 18 AfrC, art. 27, art. 29 AfrC.
[1866] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, p. 92.
[1867] Il s'agit ici de s'occuper des enfants de la famille élargie, de contribuer à la scolarisation et également d'exercer sa solidarité tous azimuts en fonction de sa situation financière. Cf. Art. 27 AfrC; *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, p. 92.
[1868] Ce texte dispose que : « Les gendres et belles-filles doivent également, et dans les mêmes circonstances, des aliments à leur beau-père et belle-mère ». Cet article est formulé dans les mêmes termes que l'art. 206 du Code civil français. Le constat des similitudes des règles normatives entre le droit ivoirien et français sont formulées de la sorte par Norma Caballero Guzman : « La reproduction se fait même dans la grammaire, au mot par mot ». Cf. *Guzman*, les codes des impôts en droit comparé, Contribution à une théorie de la codification fiscale, p. 596.
[1869] Par exemple la pension alimentaire pour l'enfant.
[1870] *Bamberger*/*Roth*, Kommentar zum BGB, §§ 1–487, pt. 2.

survie. Les différentes critiques et lacunes exposées dans cette étude montrent la nécessité de perfectionnement, de modernisation de la transcription fiscale (Chapitre II).

Chapitre 2 : Perfectionnement et modernisation de la transcription fiscale

Comme évoqué précédemment, le système fiscal allemand promeut le modèle familial traditionnel où l'homme joue le rôle de père nourricier[1871]. Cette conception est dépassée et ne convient plus à la réalité contemporaine du couple et de la famille en Allemagne[1872]. De plus, ce modèle du père nourricier, induit par l'imposition conjointe avec fractionnement des époux, se trouve être contre-productif pour l'activité professionnelle des femmes[1873]. Un modèle d'imposition qui implique la prise en compte des enfants dans toutes les constellations familiales pour le calcul de l'impôt contribuerait à plus de justice fiscale en Allemagne. Cela serait conforme au principe fiscal d'imposition selon les capacités contributives[1874] tout en contribuant à une meilleure redistribution des recettes fiscales comme le requiert la Loi fond[1875]. D'où l'idée de la nécessité de la modernisation de l'imposition du couple et de la famille en droit allemand.

Le système fiscal ivoirien a pour mesure fondamentale l'inclusion des enfants dans le calcul de l'impôt par le biais du quotient familial[1876]. Les développements précédents ont souligné d'une part que le quotient familial a été, créé pour influer positivement sur la natalité d'après la Deuxième Guerre mondiale en France. Eu égard au fort taux conjoncturel de fécondité, cette mesure n'est pas justifiée pour la Côte d'Ivoire. D'autre part, il été démontré que l'IGR ivoirien ne tient pas compte des réalités sociales de l'ivoirien moyen pour permettre des déductions d'impôts pouvant compenser les charges occasionnées par la grande famille. Dans le domaine des allocations familiales, on a également déploré une inégalité de traitement des enfants des fonctionnaires d'avec les enfants des autres contribuables enregistrés à la CNPS.

Fort de ce qui précède, il est nécessaire de moderniser en Allemagne comme en Côte d'Ivoire la transcription fiscale de la protection du couple et de la famille. L'analyse des pistes de modernisation en Allemagne (Section I) précèdera celle de la Côte d'Ivoire (Section II).

[1871] *Eichhorst/Thode*, Regards sur l'économie allemande 2010, p. 19.
[1872] *Durand*, Cousins par alliance : les Allemands en notre miroir, p. 98 ; *Bilge*r, La Pensée économique libérale dans l'Allemagne contemporaine, p. 100.
[1873] Cf. *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, p. 723.
[1874] Cf. *Tipke*, StRO II, p. 865.
[1875] Art. 20 al. 1 et l'art. 1 al. 1 Loi fond.
[1876] *Kohl*, in Friedrich-Ebert-Stiftung (Hrsg.), Wirtschafts- und Sozialpolitik, gute Gesellschaft – soziale Demokratie, p. 12.

Section 1 : Les mesures pour le perfectionnement de la transcription en droit allemand

Depuis des années, la question d'une imposition contemporaine équitable pour le couple et la famille est l'objet de controverse politico-juridique en Allemagne[1877]. Surtout que l'imposition commune avec fractionnement des époux est considérée comme défavorable à l'emploi des femmes[1878]. Dans un tel contexte, il paraît évident de proposer des modèles alternatifs pour le perfectionnement de la protection fiscale du couple et de la famille. Parmi les modèles alternatifs du *Ehegattensplitting*, qui ne tiennent pas compte de l'enfant dans l'imposition de la famille, on compte l'imposition selon le genre[1879] et l'imposition individuelle des couples mariés[1880]. Vu que ces deux modèles ne résolvent pas la question de la démographie, l'attention sera portée dans cette synthèse sur les modèles qui prennent en compte les enfants dans l'imposition du couple et de la famille (A). Après quoi, les éléments de réforme jusqu'à l'entrée en vigueur du *splitting* familial seront abordés (B).

A- Les modèles alternatifs du *Ehegattensplitting* avec prise en compte des enfants dans l'imposition de la famille

Le parti de la CDU a annoncé en 2006 la nécessité d'un changement de cap dans l'imposition du couple et de la famille. Il a en effet, prévu que l'imposition commune avec fractionnement se mue en un quotient familial, appelé aussi le *splitting familial* (*Familliensplitting*)[1881]. Toutefois, cette mesure n'a pas encore été mise en application. En attendant, les partis au pouvoir envisagent de renforcer la protection accordée à la famille tout en mettant les enfants au centre de l'action gouvernementale[1882]. Ce faisant, des propositions sont faites pour aider à

[1877] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, p. 433.
[1878] *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, p. 13.
[1879] L'imposition selon le genre de l'anglais *Gender-based taxation* (GBT) ou *gender specific taxation* est dite aussi imposition en faveur des femmes. Elle vise à motiver les femmes à la vie professionnelle tout en améliorant leur situation fiscale. Cf. *Alesina*/*Ichino*/*Karabarbounis*, American Economic Journal 2011, p. 3. Voir aussi *Greulich*, Horizons Stratégiques 2008, p. 178 ; *Akerlof*, American Economic Review 1978, p. 8.
[1880] L'alternative de l'imposition individuelle du couple (*Individualbesteuerung)* est considéreé comme pouvant avoir des effets incitateurs et donc positif pour l'emploi des femmes. L'imposition individuelle des couples est appliquée dans des pays comme la Suède, les Pays-Bas, la Grande-Bretagne, l'Espagne, le Portugal et en Autriche. Ce système prévoit un allégement fiscal mineur quand un des conjoints est sans ressources propres. Cf. *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, p. 13 ; *Sacksofsky*, NJW 2000, p. 1903 ; *Ipsen*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.), HStR VII § 154, pt. 45 ; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 32 ; *OECD*, Taxing Wages 2001–2002, p. 25 ; *Vollmer*, GM 2004, p. 433 ; *Luci-Greulich*, Frauen auf dem Arbeitsmarkt, p. 25 ; *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, p. 13. Pour plus de détails voir la partie allemande 2ième partie, Chap. III, section 1, B.
[1881] De l'allemand : « *Familiensplitting* ». Cf. *Pfab*, ZRP 2006, p. 212 ; *Kulmsee*, Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, p. 274.
[1882] Cf. Accord de coalition entre le CDU, CSU, SPD du 4 mars 2018, p. 19, p. 68.

lutter contre la pauvreté des familles et donc des enfants[1883]. Parmi ces alternatives, nous verrons que la *Familienrealsplitting* (I) et le quotient familial sur le modèle français (II) sont à considérer pour l'Allemagne comme des alternatives inappropriées. La variante *splitting* familial avec application des allocations familiales allemandes, se présente comme alternative la mieux adaptée pour l'Allemagne (III).

I. L'alternative inappropriée de la *Familienrealsplitting*

Comme alternative à l'imposition commune du couple avec fractionnement, il est souvent fait état de la *Familienrealsplitting*[1884]. Cette dernière consiste en une imposition jointe du couple avec fractionnement en tenant compte de la réalité familiale. En effet, cette alternative suppose une déduction de toutes les dépenses et charges familiales réelles de l'assiette de l'impôt. Cette alternative est décrite comme l'application cohérente du principe de l'imposition selon la capacité contributive (*Leistungsfähigkeitsprinzip*)[1885].

La proposition de la *Familienrealsplitting* est défendue entre autres par Joachim Lang, dans son concept de réforme fiscale[1886]. Ici, la famille est considérée comme une communauté d'entretien (*Unterhaltsgemeinschaft*) et non comme une communauté économique (*Erwerbs- und Wirtschaftsgemeinschaft*). La mesure consiste d'une part à la déduction de l'assiette de l'impôt des dépenses d'entretien réelles familiales des parents et, d'autre part, à l'imposition des enfants pour les pensions alimentaires et frais d'entretien reçus de leurs parents[1887]. Autrement dit, les parents doivent déduire le montant réel des pensions alimentaires et dépenses d'entretien de leurs enfants mineurs de l'assiette de l'impôt sur le revenu[1888]. En même temps, les pensions alimentaires sont imposées comme des revenus pour les enfants. Pour ce faire, les enfants

---

[1883] *Reichwein*, Kinderarmut in der Bundesrepublik Deutschland. Lebenslagen, gesellschaftliche Wahrnehmung und Sozialpolitik, p. 19.

[1884] Cf. *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, p. 179 ; *Lang*, NJW 2006, p. 2213.

[1885] De l'allemand : « *Das Familienrealsplitting als steuersystematisch konsequenteste Lösung* ». Cf. *Seer*/*Wendt*, NJW 2000, p. 1907.

[1886] *Lang*/*Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, p. 31 ; cf. *Lingemann*, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, p. 156 ; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 1, pt. 86 ; *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme du 06 juin 2006, p. 3 ; *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, p. 719.

[1887] *Seer*/*Wendt*, NJW 2000, p. 1904, p. 1907. Voir aussi *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme du 06 juin 2006, p. 3.

[1888] Selon la jurisprudence de la Cour fiscale fédérale, « la prise en compte des charges d'entretien à leur hauteur réelle n'est pas conforme à la constitution ». De l'allemand : « *Eine Berücksichtigung der Unterhaltslasten in tatsächlicher Höhe ist verfassungsrechtlich nicht geboten* », BFH, FamRZ 2012, p. 874 ; BFH, Décision du 22 juillet 1997 – VI R 114/96, BFHE 183, 549. Cf. *Coimbra*, Steuerverfassungsrecht und Steuergerechtigkeit, p. 174 ; *Eekhoff*/*Roth*, Grenzgänge zwischen Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspolitik, p. 217.

doivent faire des déclarations d'impôt propres en faisant état de la pension alimentaire et également de leurs éventuels revenus propres.

À bien observer la *Familienrealsplitting*, il faut dire que le fait d'imposer les enfants mineurs pourrait compliquer davantage le droit fiscal allemand. Ce qui à la longue irait à l'encontre de l'acceptation de l'impôt[1889]. À cela s'ajoutent les problèmes d'organisation avec de lourdes procédures pour l'administration fiscale allemande[1890] et des frais de gestion élevés pour l'État[1891]. En outre, la question de l'introduction de la *Familienrealsplitting* suscite des réserves constitutionnelles puisque, selon la jurisprudence de la *BVerfG*[1892] et de la Cour fiscale fédérale *Bundesfinanzhof* (BFH)[1893], la déduction du montant réel des pensions alimentaires, des dépenses d'entretien des enfants ne sont pas conformes au droit constitutionnel allemand[1894]. En dehors de la *Familienrealsplitting*, le quotient familial sur le modèle français est également inapproprié pour l'Allemagne (II).

II. II. L'alternative inappropriée du quotient familial sur le modèle français

Comme alternative à l'imposition commune avec fractionnement des conjoints, il est souvent proposé d'appliquer en Allemagne, le quotient familial français[1895]. Cela s'explique principalement par le fait que, par rapport à l'Allemagne, la France dispose de moins de ressources budgétaires pour la promotion de la famille, mais qu'elle obtient de meilleurs résultats dans ce domaine[1896]. En effet, étant le seul pays en Europe appliquant le quotient familial, la France s'est dotée d'un modèle historique[1897] de soutien accru pour les familles avec enfants. De manière générale, l'accent est mis sur la conciliation entre vie professionnelle et vie familiale[1898]. Dans son fonctionnement le quotient familial et le foyer fiscal français, réglés

---

[1889] Voir *Deutscher Familien Verband* : Stellungnahme du 06 juin 2006, p. 3 ; *Horlemann*, DStR 1999, p. 403.
[1890] Cf. *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 33.
[1891] Cf. *Ochmann*, DIW Roundup, 2013, p. 1, en ligne https://www.diw.de/de/diw_01.c.432483.de/presse/diw_roundup/reformvorschlaege_zur_familienbesteuerung.html, consulté le 19 mai 2019.
[1892] BVerfG, Décision du 29 mai 1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (109).
[1893] BFH-Décision du 22 juillet 1997 – VI R 114/96, BFHE 183, 549, BStBl II 1997, 697 ; BFH-Décision du 28 février 2012 – III B 115/10.
[1894] *Göppinger*/*Börger*, Vereinbarungen anlässlich der Ehescheidung, pt. 37.
[1895] *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, p. 586 ; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, p. 160 ; *Ochmann*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht Nr. 36-2013, p. 3.
[1896] *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, p. 418.
[1897] Comparer l'historique de la mesure dans la partie allemande 2ième partie, Chap. III, section 1, C, II.
[1898] *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus : Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, p. 113 ; *Sarrazin*, Deutschland schafft sich ab. Wie wir unser Land aufs Spiel setzen, p. 399.

aux art. 194 et 195 du CGI français[1899], sont semblables à ce qui est appliqué en Côte d'Ivoire. Il est intéressant de noter que le quotient familial français à la différence du quotient du couple allemand ne suppose pas l'existence d'un mariage[1900]. En France, le revenu imposable de la famille est additionné puis divisé par le nombre de parts[1901]. Les effets sont si favorables que les parents de trois enfants, dotés de revenus moyens, ont une charge fiscale très marginale[1902]. En effet, malgré le plafond du quotient familial[1903], cette mesure est particulièrement avantageuse pour les familles nombreuses qui se voient assujetties à un faible impôt sur le revenu[1904].

En dépit de tous les avantages du quotient familial français[1905], il n'est pas recommandé de l'appliquer sans restriction à l'Allemagne. Cela en raison du plafonnement du quotient familial

[1899] Cf. Art. 4 CGI-français modifiée par la Loi Nr. 2015-1785 du 29 décembre 2015.
[1900] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, p. 436.
[1901] Le nombre de parts étant fonction du nombre d'enfants et de l'état civil du contribuable. Pour un contribuable marié avec 3 enfants à charge, le revenu imposable est à diviser par 4 aux termes de l'art. 194 CGI-FR.
[1902] *Leipert*, Demographie und Wohlstand : neuer Stellenwert für Familie in Wirtschaft und Gesellschaft, p. 299 ; *Bussiek*, Mut zur Zukunft Denk ich an Deutschland in der Nacht, p. 123.
[1903] Compte tenu du coût élevé des mesures de soutien à la famille, le Président François Mitterrand a tenté en 1981 de limiter le quotient familial. Bien que cette tentative ait à cette époque échouée, elle a été reprise en 2010 par le président Nicolas Sarkozy qui a limité l'économie d'impôt issue du quotient familial à 2.336 euros par enfant. Cette économie d'impôt a été à nouveau réduite sous le Président Hollande, pour une demi-part à 2.000 euros en 2013 et à 1.500 euros en 2014. Pour l'année 2019, l'économie d'impôt issue du quotient familial est limitée à une demi-part à 1.551 euros. Donc pour une part le quotient familial est plafonné à 3.102 euros au regard de l' art. 197 CGI-FR. Malgré ce plafonnement du quotient familial, la France est toujours louée pour la variété de ses mesures de soutien à la famille. Notons que cette limitation du quotient familial français avait déjà été proposée en 1981 par le Conseil économique et social. Cf. le rapport du Conseil économique et social sur la politique familiale globale, p. 86. Voir aussi *Fragonard*, Vive la protection sociale !, p. 87 ; *Allard*, Le Grand Hold-Up : Où passent vos impôts ?, p. 110. Comparer en ligne, *Bercy infos*, Le quotient familial : comment ça marche https://www.economie.gouv.fr/particuliers/quotient-familial, consulté le 12 juillet 2019.
[1904] Cf. le plafond de l'art. 197 CGI-FR, qui s'élevait en 2018 à 3.660 euros. En 2019 le quotient familial est plafonné à 3.102 euros. Voir aussi *Meyers*, Die Einkommenssteuer in Deutschland und Frankreich : Eine terminologische, p. 100 ; *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme du 06 juin 2006, p. 2 ; *Deutscher Bundestag*, Ausarbeitung du 03 avril 2018 : Familiensplitting, p. 8 ; *Neubrand*, Vergleich von Frauen in Führungspositionen zwischen Deutschland und Frankreich, p. 53 ; *Leipe*rt, Demographie und Wohlstand : neuer Stellenwert für Familie in Wirtschaft und Gesellschaft, p. 299 ; *Glaeser*, Care-Politiken in Deutschland und Frankreich Migrantinnen in der Kindertagespflege - moderne Reproduktivkräfte erwerbstätiger Mütter, p. 118 ; *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, p. 436.
[1905] En France on compte en dehors du quotient familial, des réductions d'impôts sous forme de crédit d'impôt pour frais de garde de 50 % des frais versés, qui donne lieu à restitution d'impôts sous certaines conditions. Cf. *OECD*, Études économiques de l'OCDE : France 2013, p. 99.

français[1906] et des faibles allocations familiales que cette mesure suppose[1907]. En effet, si l'on considère les effets de l'application du quotient familial français sur le revenu des familles allemandes, on peut dire que « l'introduction du quotient familial français entraînerait une perte de revenu pour la majorité des familles en raison de la réduction simultanée des allocations familiales »[1908]. Dans ce cas, la perte qui en résulterait pour les familles devrait être compensée par le système de sécurité sociale[1909]. Partant de là, l'application d'un quotient familial affecterait particulièrement les familles à faible revenu et entraînerait une augmentation significative du risque de pauvreté par rapport à leur situation juridique actuelle[1910]. C'est la raison pour laquelle un quotient familial (*splitting familial*) devrait plutôt être introduit en Allemagne mais en conservant les allocations familiales allemandes (III).

III. De la variante *splitting familial* avec application des allocations familiales allemandes comme alternative la mieux adaptée pour l'Allemagne

En Allemagne même s'il est admis que les couples et les familles ne doivent pas être soumis à une fiscalité excessive[1911], l'imposition des revenus familiaux n'a pas de composante de soutien à la politique démographique[1912]. En effet, l'imposition commune avec fractionnement des conjoints est toujours en application en Allemagne malgré le fait qu'elle ne soit pas

---

[1906] Le plafonnement du quotient familial français participe de la logique de réforme économique et à la politique d'épargne française. Il a cependant des conséquences négatives sur la capacité d'épargne des contribuables de classe moyenne et affaiblit une mesure qui a contribuée à un fort taux de natalité en France. Cf. *Baverez*, Chroniques du déni français, p. 172. Voir aussi *Le Cacheux*, Débat public : Les Français et l'impôt, p. 45 ; *Seraphin*, Comprendre la politique familiale, p. 34 ; *Damon*, Les politiques familiales, p. 15 et s.

[1907] En Allemagne, les transferts monétaires directs sont plus importants et plus diversifiés qu'en France. De plus, les allocations familiales françaises sont inférieures aux allocations perçues par les familles en Allemagne, voire les plus basses d'Europe. Par ailleurs, les allocations françaises pour enfant prennent fin à l'âge de 20 ans, alors qu'en Allemagne, elles sont attribuables sous certaines conditions jusqu'à l'âge de 27 ans. Ensuite, il faut aussi noter que les allocations familiales françaises sont versées en fonction des revenus des parents, ce qui n'est pas le cas en Allemagne. Cf. *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus : Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, p. 97 ; *Boulicot*/*Da Silva*/*Leroux*, Réponses aux besoins à la personne, p. 154 ; *Ochmann*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht Nr. 36-2013, p. 3 ; *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, p. 334 ; *Frings*/*Bieker*, Sozialrecht für die Soziale Arbeit, p. 175 ;

[1908] Cf. De l'allemand : « *würde die Einführung eines französischen Familiensplittings aufgrund der gleichzeitigen Kürzung des Kindergelds für die Mehrheit der Familien zu Einkommensverlusten führen* ». Cf. *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, p. 437 ; *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, p. 240.

[1909] *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, p. 242.

[1910] Voir *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, p. 238 ; *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, p. 437 ; *Ochmann*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht Nr. 36-2013, p. 5 ; *Greulich*, Horizons Stratégiques 2008, p. 179.

[1911] *Zu Uptrup*, Ehe und Sexualität neu sehen lernen : Familienpolitik – Rentenpolitik – Bildungspolitik. Auswege aus dem beschädigten Generationenvertrag, p. 99 ; *Jachmann*, BB 2008, p. 594 ; *Merkt*, DStR 2009, p. 2226.

[1912] Comme ce qui est cas en France. Cf. *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, p. 97. Comparer aussi *Haverkamp*, Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, p. 386 ; *von Münch*, HdbVerfR 1994 § 9, pt. 36 ; *Parriat-Sivré*/*Benmoussa*/*Chevreux*/*Lescarcelle*, Mise en œuvre des politiques sociales, p. 50.

constitutionnellement prévue dans la Loi fond.[1913] et qu'elle soutient les couples mariés sans enfant. Cependant, en situation de changement démographique le système fiscal devrait être conçu de manière à ce que l'enfant occupe une place centrale[1914]. Pour reprendre les termes de Paul Kirchhof, « un système économique et fiscal qui ne prend pas l'enfant en compte ou qui ne lui accorde qu'une importance marginale, risque de rater son avenir »[1915].

L'imposition commune de la famille ou *splitting* familial[1916] de l'allemand *Familiensplitting* serait une alternative envisageable pour la situation actuelle en Allemagne. Et cela à condition que des allocations familiales adéquates soient maintenues à côté de la prise en compte des enfants dans la détermination de l'impôt de la famille[1917]. Une application d'un *splitting* familial entraînerait une augmentation des dépenses publiques allemandes à hauteur d'environ 14 milliards d'euros[1918]. Cette augmentation des dépenses publiques s'explique par le fait que les parents isolés, les couples non mariés avec enfants bénéficierait de plus d'avantages fiscaux du fait des enfants à leur charge[1919]. Malgré l'augmentation des dépenses publiques qui en résulte, le *splitting* familial devrait être introduit en Allemagne du fait de la valorisation subséquente des enfants.

Toutefois, si le législateur allemand tient à un tarif progressif et continu l'application de la mesure controversée du *Ehegattensplitting*[1920], il devrait aussi ajouter à cette mesure le *splitting* familial (*Familiensplitting*). De telle sorte qu'il y ait une égalité de protection du couple et de la famille en droit fiscal allemand. En d'autres termes cela conduirait à l'existence simultanée d'un quotient du couple et du quotient familial, (*Ehegatten- und Familiensplitting*)[1921]. En appliquant le *splitting* familial (*Familiensplitting*), il sera possible d'encourager indirectement

---

[1913] *Jachmann*, BB 2008, p. 591 ; *Grönert*, DStZ 1998, p. 895. L'imposition conjointe avec fractionnement des époux a été reprise du système fiscal américain. Les États-Unis ont entre-temps aboli le système de l'imposition conjointe avec fractionnement des époux cf. *Wahl*, Gleichstellungsregime: Berufliche Gleichstellung von Frauen in den USA, p. 181; *Wersig*, Der lange Schatten der Hausfrauenehe: Zur Reformresistenz des Ehegattensplittings, p. 40.

[1914] *Kirchhof*, FPR 2003, p. 389.

[1915] De l'allemand : « *Eine Wirtschafts- und Steuerordnung, die das Kind nicht oder nur am Rande zur Kenntnis nimmt, verfehlt die Zukunft* ». Cf. *Kirchhof*, FPR 2003, p. 389. Voir aussi *Leisner-Egensperger*, FR 2010, p. 870.

[1916] *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Klein/Hofmann/Hopfauf/Henneke, GG Kommentar, Art. 6 GG, pt. 38.

[1917] Cf. *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, p. 738 ; *Merkt*, DStR 2009, p. 2226 *; Seiler*, in Seel (Hrsg.), Ehegattensplitting und Familienpolitik, 2007, p. 33 ; *Leisner-Egensperger*, FR 2010, p. 872 ; *Seiler*, FR 2010, p. 119 ; *Sacksofsky*, FR 2010, p. 121 et s. ; *Jachmann*, FR 2010, p. 124 et s.

[1918] *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, p. 247.

[1919] *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 52. Voir également *Lietmeyer*, DStZ 1998, p. 850 ; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, p. 80 ; *Vollmer*, Ehegattensplitting, p. 116 ; *Winhard*, DStR 2006, p. 1729, p. 1730 ; *Lammers*, Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, 2007, p. 128 ; *Maiterth*/*Chirvi*, StuW 2015, p. 20 ; *Scherf*, StuW 2000, p. 269.

[1920] Cf. *von Münch*, HdbVerfR 1994 § 9, pt. 35.

[1921] Cf. *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, p. 738 ; *Winhard*, DStR 2006, p. 1733 ; *Seiler*, FR 2010, p. 119.

les naissances et donc de freiner le faible taux de natalité (1). De plus, le législateur allemand pourrait par cette mesure protéger les enfants dans toutes les constellations familiales (3) tout en luttant au mieux contre la pauvreté infantile (2).

1) Pour freiner le faible taux de natalité

L'application du *splitting* familial tout en maintenant le niveau des allocations familiales allemandes serait un changement positif avec des apports certains pour la réduction du faible taux de natalité en Allemagne. En effet, il est de nos jours acquis que le changement démographique aura des effets très négatifs pour l'économie allemande[1922]. Avec un taux de natalité[1923] actuel de 1,50 enfant par femme[1924], la société allemande actuelle est décrite comme vieillissante[1925]. Ce taux de natalité est non seulement le plus bas d'Europe, mais encore l'un des plus bas du monde[1926]. Ce changement sociétal suppose la réinterprétation de la Loi fondamentale allemande au profit des enfants[1927] pour endiguer le risque avéré de dépopulation

[1922] *Eáer*, Der deutsche Arbeitsmarkt im 21. Jahrhundert: Soziale Marktwirtschaft, pp. 37-38 ; *Meurer*, Nationale Renaissance : Damit Deutschland stark und erfolgreich bleibt, p. 307. Cf. *Loritz*, in Bär/Grädler/Mayr, (Hrsg.), Digitalisierung im Spannungsfeld von Politik, Wirtschaft, Wissenschaft und Recht Politik und Wirtschaft, p. 142.
[1923] Ce taux de natalité est aussi appelé l'indicateur conjoncturel de fécondité. Voir *Conseil de l'Europe*, Évolution démographique récente en Europe 2003, p. 16 ; *OECD*, Panorama de la société 2005, les indicateurs sociaux de l'OCDE, p. 28.
[1924] *Kirchhof*, ZRP 2003, p. 74*; World Health Organization (Hrsg.)*, The World Health Report 2016, p. 152.
[1925] Il faut un taux conjoncturel de fécondité à hauteur de 2,1 enfants par femme pour contribuer au renouvellement des générations. Cf. *OECD*, Panorama de la société 2005, les indicateurs sociaux de l'OCDE, p. 2 ; *Mermet*, Francoscopie 2013, p. 139 ; *Taïeb*, Immigrés : l'effet générations : rejet, assimilation, intégration d'hier à aujourd'hui, p. 39 ; *Conseil de l'Europe*, Évolution démographique récente en Europe 2003, p. 16.
[1926] Comparer avec la France qui est le leader de l'UE avec 1,88 enfant par femme. Le bon taux de natalité en France s'explique en partie par l'usage du quotient familial et d'une variété d'autres politiques familiales conduisant à un soutien particulier aux familles avec plusieurs enfants. De fait, l'aide de l'État français aux familles à partir du troisième enfant est particulièrement généreuse. Et cela bien que ce pays ne se classe qu'au dernier rang des pays d'Europe occidentale en termes de soutien aux familles ayant qu'un seul enfant à charge. Cf. *Papon/Beaumel*, Bilan démographique 2017, Plus de 67 millions d'habitants en France au 1er janvier 2018, Insee division Enquêtes et études démographiques, NR. 1683, Janvier 2018, p. 1. En 2015 le taux de fécondité était à 1,99 enfant par femme, cf. *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse du 22. August 2015, p. 3. Comparer le baby-boom en France à la fin des années 1950, *Sirinelli*, Revue d'histoire 2001, p. 114. Pour l'Allemagne voir *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, p. 334 ; *BDO/HWWI*, Pressemitteilung du 29. 05. 2015 : Niedrigste Geburtenrate weltweit : Demografischer Abwärtstrend gefährdet Standort Deutschland, p. 1.
[1927] Cf. *Lecheler*, DVBl. 1986, p. 907 et s.

entrainant un déficit, voire même un effondrement de la sécurité sociale allemande[1928]. Pour freiner cette situation, une réorganisation du droit fiscal serait d'un apport certain. Et cela en prenant en considération la situation économique des familles, le nombre d'enfants à leur charge, pour leur accorder des réductions substantielles d'impôts[1929]. L'Allemagne devrait donc développer des objectifs précis et chiffrés de politique familiale pour soutenir spécifiquement l'augmentation du nombre de naissances avec des mesures fiscales d'accompagnement[1930]. C'est ainsi qu'il pourrait lutter efficacement contre le faible taux de natalité[1931] et aussi contre la pauvreté des enfants (2).

2) Pour lutter contre la pauvreté des enfants

Toute alternative au quotient du couple allemand (*Ehegattensplitting*) est opportune si elle contribue de manière significative à la lutte contre la pauvreté des familles et donc indirectement à la lutte contre la pauvreté des enfants. Cela est de fait possible en cas d'imposition tenant compte des enfants dans la détermination de l'assiette de l'impôt. Il en résulte une réduction de la charge fiscale pour la famille en raison de la réduction de la progression de l'impôt[1932]. Une telle mesure aiderait donc à lutter contre la pauvreté des enfants dans les familles[1933]. Pour les contribuables mariés et sans enfants, l'application du *splitting* familial ne modifie pas leur cadre d'imposition, puisque leur revenu sera comme auparavant divisé par deux. Cependant, l'avantage fiscal du *splitting* familial augmente lorsque les couples ont plus de deux enfants[1934]. En comparaison au *splitting* familial, le quotient du conjoint (*Ehegattensplitting*) n'est pas efficace pour réduire le risque de pauvreté des familles et des enfants[1935]. Surtout que le quotient du conjoint est plus favorable pour les couples ayant un

---

[1928] *Trauner*, Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse du 22. August 2015, p. 3. L'ensemble du système social peut également s'effondrer si des emplois sont perdus du fait de la digitalisation et si aucun impôt sur le revenu ni aucune cotisation de sécurité sociale ne sont payées. L'effondrement peut également être causée par le fait que les personnes âgées supportent des coûts de soins de santé de plus en plus élevés et nécessitent plus de soins que les cotisations de sécurité sociale actuelles ne peuvent couvrir. Cf. *Loritz*, in Bär/Grädler/Mayr, (Hrsg.), Digitalisierung im Spannungsfeld von Politik, Wirtschaft, Wissenschaft und Recht Politik und Wirtschaft, p. 142. Voir aussi *Eáer*, Der deutsche Arbeitsmarkt im 21. Jahrhundert: Soziale Marktwirtschaft, pp. 37-38 ; *Meurer*, Nationale Renaissance : Damit Deutschland stark und erfolgreich bleibt, p. 307. Pour la France, voir *Damon*, Les politiques familiales, p. 98.

[1929] *Hofmann*, in Schmidt-Bleibtreu/Klein/Hofmann/Hopfauf/Henneke (Hrsg.), Art. 6 GG, pt. 38.

[1930] *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, p. 290.

[1931] *Sarrazin*, Deutschland schafft sich ab. Wie wir unser Land aufs Spiel setzen, p. 399 ; *Reichwein*, Kinderarmut in der Bundesrepublik Deutschland. Lebenslagen, gesellschaftliche Wahrnehmung und Sozialpolitik, p. 263 ; *Lang*, NJW 2006, p. 2213.

[1932] *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme du 06 juin 2006, p. 1.

[1933] *Leisner-Egensperger*, FR 2010, p. 873.

[1934] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, p. 437.

[1935] Ibid.

revenu élevé comparativement aux couples ayant un revenu moyen[1936]. Le *splitting* familial quant à lui promeut toutes les constellations familiales et cela de manière égalitaire, *au prorata* du nombre d'enfants dont ils ont la charge[1937]. Le *splitting* familial pourrait réduire de manière significative la pauvreté des enfants[1938] dans toutes les constellations familiales (3).

3) Pour la protection des enfants dans toutes les constellations familiales

Compte tenu du faible taux de natalité sur le continent européen, la Commission européenne encourage les États membres à mettre un vif accent sur la politique familiale[1939]. Ce faisant, les États membres devraient tenir davantage compte de la famille, en accordant une attention particulière à la protection des enfants[1940]. Les États européens sont également invités à mieux concilier la vie professionnelle et vie familiale, en particulier pour les familles monoparentales, les familles nombreuses et celles à faible revenu[1941].

En Allemagne, beaucoup de couples mariés restent sans enfants, de sorte que le nombre de personnes mariées sans progéniture est en constante augmentation[1942]. À l'inverse, l'on constate que de plus en plus d'enfants naissent de parents non mariés ou dans des familles dites incomplètes[1943]. Il est donc de la responsabilité de l'Allemagne de mieux protéger les enfants dans toutes les constellations familiales, que celles-ci soient intactes ou fragmentées. C'est pourquoi au lieu de perpétuer l'application du quotient du couple, le gouvernement actuel devrait plutôt appliquer le *splitting* familial, tout en maintenant le montant élevé des allocations familiales allemandes. Cette mesure pourrait contribuer à une meilleure justice fiscale, tout en freinant la menace qui pèse sur la société allemande du fait du faible taux de natalité[1944]. En attentant que le législateur allemand reforme de façon active l'imposition des familles en droit fiscal, il y a des correctifs qui pourraient déjà entrer en vigueur en attendant cette réforme (B).

[1936] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, p. 437.
[1937] Ibid.
[1938] *Ochmann*, DIW Roundup, 2013, p. 1, en ligne https://www.diw.de/de/diw_01.c.432483.de/presse/diw_roundup/reformvorschlaege_zur_familienbesteuerung.html, consulté le 19 mai 2019.
[1939] *Commission des Communautés Européennes*, Eurobaromètre, Mode de vie dans la communauté européenne, Famille et emploi, Décembre 1991, préambule. Cf. *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht juin 2003, p. 45.
[1940] *Bundesministerium der Finanzen*, Monatsbericht juin 2003, p. 45.
[1941] Ibid.
[1942] *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, p. 719.
[1943] De l'allemand : « *unvollständigen Familien* », cf. *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, p. 719.
[1944] *Leisner-Egensperger*, FR 2010, p. 865.

B- Éléments de réforme jusqu'à l'entrée en vigueur du *splitting* familial

En raison de la situation démographique et de l'injustice fiscale décrite préalablement dans cette analyse, le droit fiscal allemand devrait être restructuré de manière à ce que le revenu des familles ne soit pas lourdement frappé ni par l'impôt sur le revenu encore moins par les impôts indirects[1945]. L'essentiel étant d'améliorer la situation générale des familles ayant plusieurs enfants. Ainsi, la réforme fiscale devrait plutôt être orientée vers une incitation à la contribution de la croissance démographique allemande[1946]. L'introduction du *splitting* familial qui vise cet objectif souffre cependant d'un défaut de volonté politique allemande dans le sens[1947].

En attendant le changement proposé, certaines mesures, devraient être prises pour améliorer la protection du couple et de la famille. Il faudrait notamment une entière déductibilité des frais de garde occasionnés en raison de l'activité professionnelle (I), une hausse des allocations et de la déduction fiscale pour enfant (II). À cela s'ajoute une augmentation de l'allégement fiscal pour les parents isolés (III).

I. L'entière déductibilité des frais de garde d'enfants en raison de l' activité professionnelle

L'idée de la déductibilité des frais de garde en raison de l'activité professionnelle (*Absetzbarkeit erwerbsbedingter Kinderbetreuungskosten*) prend sa source dans la jurisprudence de la Cour Constitutionnelle fédérale allemande[1948]. Cette cour avait considéré les frais de garde comme des frais déductibles d'impôts, au motif qu'ils impliquent une réduction de la capacité contributive du contribuable[1949]. Les frais de garde pour les enfants de moins de 14 ans sont déductibles dans la limite de 4.000 euros par an[1950]. En guise de réforme jusqu'à l'entrée en vigueur du *splitting* familial, la limite de 4.000 euros devrait être levée si les deux parents travaillent[1951]. En effet, une garde intensive est logiquement nécessaire lorsque les deux parents travaillent[1952]. Une telle mesure est particulièrement opportune pour aider à la décrispation des

---

[1945] *Kirchhof*, ZRP 2003, p. 73.
[1946] Ibid., p. 77.
[1947] *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, p. 437.
[1948] BVerfG, Décision du 10 novembre 1998 – 2 BvR 1057, 1226, 980/91, BVerfGE 99, 216 (216).
[1949] *Spangenberg*, Das Ehegattensplitting: Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht. p. 39.
[1950] § 10 al. 5 EStG. Pour plus de détails voir la partie allemande 2ième partie, Chap. III, section 1, C.
[1951] *Spangenberg*, Das Ehegattensplitting: Steuer- und verfassungsrechtliche. Aspekte aus Gleichstellungssicht. p. 39.
[1952] *Egle*, Reformpolitik in Deutschland und Frankreich: Wirtschafts- und Sozialpolitik bürgerlicher und sozialdemokratischer Regierungen seit Mitte der 90er Jahre, p. 281.

problèmes de garderie dans les grandes villes et dans les régions métropolitaines[1953]. Cette mesure conduirait à plus de compatibilité entre activités professionnelles et vie de famille tout en contribuant à l'emploi des femmes[1954].

Une déductibilité de tous les frais de garde d'enfants du fait de l'activité professionnelle est également préconisée par la doctrine[1955]. Pour Sacksofsky, la déductibilité des frais de garderies est conforme au principe de l'imposition selon les capacités contributives (*Leistungsfähigkeitsprinzip*)[1956]. Selon Kirchhof, les allocations familiales devraient être calculées de telle sorte qu'elles couvrent entièrement les charges nécessaires à une garde réaliste des enfants[1957]. L'entière déductibilité des frais de garde d'enfants en raison de l'activité professionnelle doit être accompagnée de la hausse de la déduction fiscale pour enfant et des allocations pour enfant (II).

II. La hausse de la déduction fiscale pour enfant et des allocations pour enfant

En Allemagne, l'exonération du minimum vital des familles (*Freistellung des Existenzminimums der Familien*) est réalisée premièrement soit par la déduction fiscale pour enfant (*Kinderfreibetrag*) à hauteur de 7.356 euros en cas d'imposition jointe[1958]. Deuxièmement, le minimum vital des familles est couvert par l'allocation pour enfant (*Kindergeld*)[1959]. Le projet gouvernemental fédéral du 27 juin 2018 prévoit à partir du 1er juillet 2019, une augmentation des allocations pour enfant de 10 euros par mois[1960].

En vertu du § 32a al. 1 EStG chaque contribuable a droit à une exonération objective du minimum vital au cours de la période d'imposition 2019 par le biais de l'abattement de base (*Grundfreibetrag*), qui est actuellement fixée à 9.168 euros et pour 2020 à 9.408 euros. Ce

---

[1953] Cf. *Gallas/Gill*, Der engagierte Vater: Vereinbarkeit von Familie und Beruf, p. 159.

[1954] La déductibilité de tous les frais de garde du fait de l'activité professionnelle, pourrait également être perçue comme une sorte de compensation pour les parents isolés ou pour ceux qui ne sont pas mariés et qui sont exclus des avantages du *Ehegattensplitting*. Cf. *Spangenberg*, Das Ehegattensplitting: Steuer- und verfassungsrechtliche Aspekte aus Gleichstellungssicht, p. 40.

[1955] De l'allemand : « *volle Abziehbarkeit der realitätsgerecht bemessene Kindesunterhalt* » cf. *Kirchhof*, NJW 2000, p. 2794 ; *Spangenberg*, ZRP 2018, p. 23 *; Hey*, in Tipke/Lang, § 8, pt. 755.

[1956] *Sacksofsky*, in Spangenberg, Ulrike/Wersig, Maria (Hrsg.) Geschlechtergerechtigkeit steuern p. 153.

[1957] *Kirchhof*, NJW 2000, p. 2794.

[1958] Cf. § 31 EStG; § 62 EStG.

[1959] Qui s'élève mensuellement pour 2019 à 204 euros pour les deux premiers enfants, pour le troisième enfant 210 euros et à partir du quatrième enfant 235 euros. Cf. Art. 2 al. 1, art. 6 al. 1, art. 12 al. 1 et art. 14 al. 1 Loi fond., § 66 al. 1 EStG ; cf. *Bachmann*/*Baumann*/*Richter*, DStR 2014, p. 1037.

[1960] Comparer en l'allemand : « *eines Gesetzes* zur Stärkung und steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung *weiterer steuerlicher Regelung, Familienentlastungsgesetz – FamEntlastG, BR-Drs 373/18* ».

montant est multiplié par deux en cas d'imposition commune des conjoints ou des partenaires civils[1961].

Le gouvernement fédéral corrige régulièrement au moyen de deux rapports annuels (*Existenzminimumsberichte*) le montant du minimum vital et le montant des allocations pour enfant[1962]. Ces rapports d'évaluation et les augmentations de la déduction fiscale pour enfant ou du minimum vital qui s'en suivent, contribuent à l'amélioration de la situation du contribuable ayant des enfants à charge. Ce faisant, le gouvernement allemand réduit les injustices sociales, compense la cherté de la vie[1963] et améliore la fiscalité familiale[1964]. Une autre méthode pour obtenir des effets d'allègement similaires à ceux de la France, consisterait à doubler le montant des allocations familiales et des déductions fiscales pour enfant à partir du troisième enfant[1965]. En raison de la politique d'austérité économique de l'Allemagne, une telle solution même si elle est justifiée, a peu de chance d'être mise en application[1966]. En dehors de la hausse de la déduction fiscale et des allocations pour enfant, un autre élément de réforme consisterait en l'augmentation de l'allégement fiscal pour les parents isolés (III).

III. La hausse de l'allégement fiscal pour les parents isolés

Les enfants constituent une charge financière que supporte le revenu parental. Par conséquent, ils réduisent la capacité contributive des parents qui sont des débiteurs d'aliments (*unterhaltspflichtig*)[1967]. L'impôt sur le revenu doit tenir compte des enfants comme personne à charge, tout particulièrement pour les parents isolés. Cela s'impose surtout en Allemagne où

[1961] Cf. le projet de loi « pour le renforcement et l'allègement fiscal des familles ainsi que pour l'adaptation d'autres réglementations fiscales ». De l'allemand : « *Gesetzentwurf, eines "Gesetzes* zur Stärkung und steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung *weiterer steuerlicher Regelungen* ». Voir en ligne http ://dipbt.bundestag.de/dip21/brd/2018/0373-18.pdf, consulté le 18 mai 2019.

[1962] Cf. *Bachmann*/*Baumann*/*Richter*, DStR 2014, p. 1037 et s.

[1963] Dans une décision de 2016 le Tribunal des finances de Basse-Saxe (*Finanz Gericht Niedersachsen*), avait estimé que les déductions fiscales pour enfant étaient trop basses et inconstitutionnelles, notamment parce qu'elles étaient plus avantageuses pour le contribuable que la perception d'allocations pour enfant. Cf. Décision du 16 février 2016 – Az. 7 V 237/15.

[1964] Le législateur résoudra du même coup le problème de la pauvreté des familles tout en contribuant à équilibrer la charge familiale (*Familienlastenausgleich*). Cf. *Ochmann*, DIW Roundup, 2013, p. 1, en ligne https://www.diw.de/de/diw_01.c.432483.de/presse/diw_roundup/reformvorschlaege_zur_familienbesteuerung.html, consulté le 19 mai 2019 ; *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, p. 719 ; *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, p. 158 ; *Ehmann*, Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich, p. 25 ; *Sarrazin*, Deutschland schafft sich ab. Wie wir unser Land aufs Spiel setzen, p. 389.

[1965] Cf. une étude de la DIW, *Wrohlich*, DIW Wochenbericht 2012, p. 12.

[1966] Cf. *Gärber*/*Schreyer*, zu kurz gedacht! „aus der Krise sparen wie die Schwaben", FES, WISO Argumente 03/2017, p. 2 ; *Augstein*, Im Zweifel links Schwarze Null, in Der Spiegel 42/2014, p. 17.

[1967] *Kirchhof*, ZRP 2003, p. 76 ; *Sacksofsky*, NJW 2000, p. 1901 ; *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, p. 734.

l'on constate une croissance du nombre d'enfants vivant avec des parents non mariés ou dans des familles monoparentales[1968].

Comme on l'a précédemment évoqué, les parents isolés ne peuvent pas bénéficier des avantages du *splitting* (*Splittingvorteil*)[1969]. Pour tenir compte des enfants à leur charge, toute augmentation des allocations familiales devrait également s'accompagner d'une augmentation du montant de l'allègement pour les parents isolés[1970]. Cela constituerait un soutien effectif aux familles et dans une certaine mesure, un soutien à l'essor de la nation allemande[1971]. Comme on le voit, l'exposé des mesures pour le perfectionnement de la transcription de la protection du couple et de la famille en droit fiscal allemand est très dense[1972]. Mais, qu'en est-il des mesures de perfectionnement en droit ivoirien (Section 2) ?

[1968] Les familles monoparentales perçoivent une déduction fiscale pour parents isolés dite « *Entlastungbetrag für Alleinerziehende* » selon § 24b EStG. Cf. *Vogel*, StuW 1999, p. 213.

[1969] Puisqu'ils n'ont *de lege lata* aucun droit au quotient du couple. Cf. *Sacksofsky*, NJW 2000, p. 1902. Cette exclusion des avantages du splitting est maintenue en vigueur malgré le fait que depuis 2013 les partenaires civils homosexuels eux en bénéficient. Voir aussi*Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 2, pt. 186 ; BVerfG, Décision du 03 novembre 1982 – 1 BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (345) ; BFH, Décision du 29 septembre 2016 – III R 62/13, NJW 2017, 430 ; Niedersächsisches FG, Décision du 06 mai 2013 – 7 K 114/10 : Kein Splittingverfahren für Alleinerziehende, DStRE 2014, p. 1428–1430 ; BVerfG, Décision du 19 février 2013 – 1 BvL 1/11, BVerfGE 133, 59 (86) ; *Haupt*/*Becker*, DStR 2013, p. 735 ; *Loschelder*, in Schmidt, EStG § 24b, pt. 17–19 ; *Sacksofsky*, NJW 2000, p. 1902.

[1970] *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, p. 158 ; *Bauschke*, öAT 2014, p. 66. *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, pt. 17–19, pt. 35.

[1971] *Rehm*/*Ulrich*, Menschenrecht auf Arbeit? : Sozialethische Perspektiven, p. 77 ; *Butterwegge*/*Lösch*/*Ptak*, Kritik des Neoliberalismus, p. 144.

[1972] L'explication réside dans la confrontation doctrinale et jurisprudentielle en matière d'imposition de la famille.

Section 2 : Les mesures pour le perfectionnement de l'IGR en droit ivoirien

En Côte d'Ivoire, dans un contexte de réductions tarifaires et douanières[1973], l'IGR prend de plus en plus d'importance comme moyen de financer à long terme le développement économique endogène[1974]. En effet, la fiscalité interne doit palier la décroissance des recettes douanières et tarifaires tout en contribuant à la stabilité économique[1975]. C'est cette situation qui est décrite comme la transition fiscale[1976]. C'est-à-dire la situation où les pays cherchent à substituer des ressources de fiscalité interne aux recettes tarifaires déficitaires sans pour autant déstabiliser leurs ressources publiques[1977].

Il y a donc une nécessité générale de réforme de l'IGR surtout que la grande famille constitue pour l'assujetti un poids supplémentaire non pris en compte par le droit fiscal ivoirien[1978]. Car, palliant le manque de couverture sociale généralisée, la famille joue en Côte d'Ivoire le rôle d'une communauté de survie puisque le contribuable doit s'occuper de sa famille élargie en plus de ses propres enfants[1979]. Dans un souci de justice fiscale la transcription juridique de la protection du couple et de la famille devrait prendre en compte cette réalité, comme le fait si bien le droit fiscal allemand.

De cette étude comparée, il ressort un certain nombre de mesures allemandes intéressantes pour le perfectionnement du droit fiscal ivoirien. Ces mesures sont d'une part des points de références préalables, adéquats pour le perfectionnement du droit fiscal ivoirien (A). D'autre part, certains points sont relatifs à la protection fiscale effective du couple et de la famille (B).

[1973] *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), p. 134.

[1974] Pour tout État moderne, la mobilisation des ressources financières pour financer l'intérêt public est un enjeu crucial. Comme nous l'avons décrit, il est difficile en Côte d'Ivoire de prélever les impôts directs, en raison de la faiblesse administrative et de la non-participation de la majeure partie de la population aux impôts. C'est pourquoi l'accent est porté sur la TVA et les droits d'accises sur par exemple le pétrole, le tabac et l'alcool. Les impôts indirects sont économiquement plus neutres. Cf. *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), p. 133 ; *OECD*, Les voies de développement Examen multidimensionnel de la Côte d'Ivoire, p. 124. Comparer en droit allemand *Deutschen Bundestag*, Auswirkungen von Agrarexporten nach Afrika, WD 5 du 19 octobre 2017, p. 9.

[1975] La raison principale est que tous ces États sont confrontés à la baisse de leurs ressources financières du fait des politiques de libéralisation commerciale régionales et internationales. Au niveau de la CEDEAO voir *Bach*, Régionalisation, mondialisation et fragmentation en Afrique subsaharienne, p. 170 ; *Looney*, Handbook of International Trade Agreements, p 351 ; *Europa Publications Limited*, Africa South of the Sahara 2003, p. 1259. Au niveau international entre les pays ACP et l'Union européenne, voir *Omarjee*, in Rohlfing-Dijoux (Hrsg.), Developing intra-regional exchanges through the abolition of commercial and tariff barriers : myth or reality?, 2017, p. 50 ; *Cockburn*/*Decaluwé*/*Fofana*, Libéralisation commerciale et pauvreté en Afrique, p. 140.

[1976] *Diata/N'Gakosso*, Revue africaine de l'intégration No. 1, janvier 2007, p. 78 ; *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), p. 133.

[1977] *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), p. 133 ; *Mulendu Mbusa*, Transition fiscale et régressivité des impôts domestiques indirects en Afrique Sub-Saharienne, p. 3.

[1978] Comparer en droit allemand *Lecheler*, in HdbStR 2001, p. 236.

[1979] *Worku*, Entwicklungstendenzen des regionalen Menschenrechtsschutzes, die Afrikanische Charta der Rechte der Menschen und der Völker, p. 49.

A- Les mesures préalables au perfectionnement du droit fiscal ivoirien

En Côte d'Ivoire, la procédure de retenue à la source libératoire notamment pour les titulaires de revenus salariaux ne suffit pas à couvrir le budget de l'État[1980]. En effet, les personnes qui contribuent effectivement à l'IGR ne correspondent qu'à 20 % de la population active[1981]. C'est pourquoi dans un processus de réforme, l'obligation de déclaration annuelle de l'IGR avait été suspendue en 2017 jusqu'au 31 décembre 2018[1982], puis prorogée jusqu'au 31 décembre 2019[1983].

Vu que l'IGR ivoirien n'est *de facto* pas applicable à toutes les personnes vivant sur le territoire ivoirien, il convient de trouver des mesures pour son perfectionnement. Nous verrons que l'enregistrement automatique avec numéro d'identification fiscale pour tous les contribuables est une mesure cadre pour l'effectivité du civisme fiscal en Côte d'Ivoire (I). Après cela, une imposition individuelle des conjoints (II) et la suppression temporaire du quotient familial ivoirien seraient des mesures appropriées pour renflouer les caisses étatiques (III).

I. L'enregistrement automatique avec numéro d'identification fiscale pour tous les contribuables en tant que mesure cadre

En droit allemand, les avis d'imposition des administrations fiscales sont basés sur le numéro d'identification fiscale (*Steueridentifikationsnummer*[1984]) réglementé aux § 139a et § 139b du livre de procédure fiscale (*Abgabenordnung*, AO)[1985]. Le numéro d'identification fiscale

---

[1980] *Chambas*, Afrique au sud du Sahara : mobiliser des ressources fiscales pour le développement, p. 86

[1981] *African Union Commission/OECD*, Dynamiques du développement en Afrique 2018. Croissance, emploi et inégalités, p. 212.

[1982] Voir l'art. 4 de l'Annexe fiscale à la Loi Nr. 2017-870 du 27 décembre 2017. Cf. Loi Nr. 2018-982 portant ratification de l'ordonnance Nr. 2018-145 du 14 février 2018 relative à l'aménagement de l'annexe fiscale à la Loi Nr. 2017-870 du 27 décembre 2017 portant Budget de l'Etat pour l'année 2018, paru au JORCI spécial Nr. 14 du 28 décembre 2018, p. 218.

[1983] Art. 29, Annexe fiscale à la Loi Nr. 2018-984 du 28 décembre 2018 portant Budget de l'Etat pour l'année 2019. Litt. : « L'obligation annuelle de déclaration et de paiement de l'impôt général sur le revenu global (IGR) a été suspendu jusqu'au 31 décembre 2018. En attendant l'achèvement des études engagées en vue d'aboutir à une réforme globale de l'IGR, la suspension de l'obligation de déclaration annuelle de l'IGR est prorogée jusqu'au 31 décembre 2019 ». Il faut ici souligner que la retenue à la source de l'IGR opérée sur les autres revenus notamment les traitements, salaires, pensions et rentes viagères continue, elle à s'appliquer. Cf. JORCI Nr. 14 du Vendredi 28 décembre 2018, p. 218.

[1984] A titre de droit comparé, un tel numéro se nomme en droit français "numéro d'identification fiscale" (NIF). Dès qu'une personne physique est identifiée comme soumise à une obligation fiscale, cette personne se voir attribuer le numéro d'identification fiscale. En principe après une première déclaration fiscale du contribuable, (par exemple la déclaration annuelle de revenu) ou à la première obligation de paiement (avis de la taxe d'habitation par exemple). Cf. *OECD*, Economics Glossary English-French : Anglais-Français, p. 249.

[1985] Il pèse sur toutes personnes physiques avec un domicile ou une résidence habituelle en Allemagne l'obligation de contribuer à l'impôt sur le revenu (§ 1 et s. EStG). L'impôt est dû en raison du rattachement personnel en Allemagne par l'assujettissement illimité (*unbeschränkte Steuerpflicht*) ou du fait du principe du revenu mondial (*Welteinkommensprinzip*).

allemand est un numéro à onze chiffres qui est attribué automatiquement à la naissance à chaque citoyen[1986], par l'office fédéral des impôts (*Bundeszentralamt für Steuern*, BZSt)[1987]. Ce numéro d'identification fiscale récapitule conformément au § 139b AO le nom, l'adresse, le sexe, la date et le lieu de naissance du contribuable ainsi que le bureau fiscal compétent[1988].

La Côte d'Ivoire dispose également d'un numéro d'identification fiscale dénommée numéro de compte contribuable (l'art. 171 du CGI)[1989]. L'attribution de ce numéro n'est pas automatique. Il est délivré à la première déclaration fiscale du contribuable[1990]. Vu que très peu de personnes paient de façon volontaire l'IGR et que 80 % de la population active travaillant dans le secteur informel, ne contribuent généralement pas à l'IGR, les autorités fiscales ne savent pas exactement qui est redevable de l'IGR ivoirien[1991].

Pour pallier les difficultés actuelles d'identification, il y a en Côte d'Ivoire le projet d'inscription de tous les résidents ivoiriens au Registre National des Personnes Physiques (RNPP). Datant du 09 mai 2018 et actuellement dans sa phase de mise en œuvre[1992], ce projet est une mesure salutaire, qui pourrait à terme contribuer à faire la lumière sur le secteur informel[1993] et donc augmenter le nombre de contribuables potentiels[1994]. Par cet enregistrement au RNPP, le civisme fiscal serait encouragé et mieux contrôlé. De plus, chaque contribuable pourrait ainsi honorer son impérieuse obligation de participer aux charges de l'État ivoirien. Ce dernier devrait dans cette perspective supprimer temporairement le quotient familial en Côte d'Ivoire pour opter pour une imposition individuelle des conjoints en droit fiscal (II).

II. L'imposition individuelle des conjoints

Les premières interventions étatiques françaises pour la protection des ménages reposaient sur

---

[1986] Pour les étrangers, ce numéro est attribué après déclaration administrative de domicile et également connu par les autres administrations publiques allemandes. Cf. *Kufhus*, in Kühn/v. Wedelstädt (Hrsg.), § 139b AO, pt. 2.
[1987] Ce numéro est aussi connu en allemand sous les termes de "*Steuer-ID*".
[1988] Conformément au § 139b al. 4 AO, ces données ne doivent être utilisées qu'à des fins fiscales. Elles sont donc soumises à une stricte limitation d'utilisation conformément au § 139b al. 4 AO. Cf. *Kufhus*, in Kühn/v. Wedelstädt (Hrsg.), § 139b AO, pt. 1–2; *Klein*/*Rätke*, AO, § 139a, pt. 3.
[1989] Comparer en droit ivoirien aux art. 171, 355, 386, 393, 920,941, 1107 CGI et aux art. 54, 144, 166, 186 LPF.
[1990] Faute de déclaration administrative effective, l'administration en Côte d'Ivoire peut difficilement actualiser ses fichiers fiscaux.
[1991] Le fait qu'il y ait autant de personnes qui travaillent dans le secteur informel, non règlementé par la loi n'est pas le propre de la Côte d'Ivoire. Au Mali et au Burkina Faso le taux de la population travaillant dans le secteur informel dépasse 90 %. C'est donc ici l'une des particularités économiques de la région subsaharienne. Cf. *African Union Commission/OECD*, Dynamiques du développement en Afrique 2018. Croissance, emploi et inégalités, p. 212.
[1992] Cf. Décret Nr. 2018-454 du 09 mai 2018, paru au JORCI spécial Nr. 3 du 13 juillet 2018, p. 14.
[1993] Pour plus de détails voir la partie allemande 1ère partie, Chap. III, section 2, C, I, 1.
[1994] *Chambas*, Afrique au sud du Sahara : mobiliser des ressources fiscales pour le développement, p. 86.

le principe de « la femme et l'enfant d'abord »[1995]. Un tel principe ne s'applique pas à la Côte d'Ivoire, où tout débat sur l'impact de l'IGR sur les familles fait défaut. En effet, puisque c'est le développement économique qui est la priorité des gouvernants ivoiriens, l'accent est porté sur les voies et moyens d'accroître l'exploitation des matières premières tout en créant les conditions les plus idoines pour encourager les investisseurs étrangers.

Dans un tel contexte, l'application d'une imposition individuelle des époux en Côte d'Ivoire pourrait maximiser les recettes et donc induire l'efficacité de l'action publique[1996] tout en contribuant à compenser la perte tarifaire[1997]. En effet, en Côte d'Ivoire cette mesure serait bien justifiée en raison des recettes fiscales élevées qui à long terme suivront. L'imposition individuelle des époux conduirait à une augmentation de la proportion des contribuables et spécifiquement des femmes sur le marché de l'emploi[1998].

Inversement, du fait de la hausse du nombre de contribuable, la Côte d'Ivoire aura une charge administrative encore plus élevée[1999]. Ce besoin subséquent de personnel administratif aurait également un impact positif sur le marché du travail. Néanmoins, il subsisterait un risque résiduel de fuite devant l'impôt. À ce niveau, il convient de dire que même des pays comme l'Allemagne et la France ne peuvent empêcher complètement la fuite devant les charges fiscales[2000]. Dans une autre perspective, une application de l'imposition individuelle des conjoints en Côte d'Ivoire tout en correspondant aux objectifs économiques de l'État ivoirien, serait également conforme à la tendance actuelle en Europe[2001]. Surtout que le quotient familial n'est pas, dans son essence, en adéquation avec les réalités ivoiriennes[2002]. C'est pourquoi l'application du quotient familial devrait être suspendue (III).

[1995] *Damon*, Les politiques familiales, p. 7.

[1996] Voir la définition de l'imposition individuelle en droit allemand chez *Lang*, Die Bemessungsgrundlage, p. 625 ; *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, p. 155.

[1997] *Mulendu Mbusa*, Transition fiscale et régressivité des impôts domestiques indirects en Afrique Sub-Saharienne, p. 3.

[1998] Comparer en droit allemand *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, p. 13.

[1999] Pour l'établissement de l'assiette de l'impôt, sa perception et son contrôle. Cette charge administrative serait encore plus accrue si la Côte d'Ivoire tourne le dos à la fiscalité cédulaire, qui est un palliatif pour les pays à faible capacité administrative, comme ceux de l'Afrique subsaharienne. Cependant la charge administrative serait amoindrie si les salariés, titulaires seulement de revenus salariaux, restent exclus de l'obligation déclarative (art. 255 al. 2 CGI). Cf. *Chambas*, Afrique au sud du Sahara : mobiliser des ressources fiscales pour le développement, p. 84, p. 86. Comparer en droit allemand *Becker*, Grundsatz der Individualbesteuerung, p. 4, p. 10.

[2000] La preuve c'est que les questions d'évasion fiscale restent toujours actuelles. Cf. *Brauneck*, EuZW 2018, p. 625 ; *Lindmayer*/*Dietz*, Geldanlage und Steuer 2015 : Sichern der Erträge in der Niedrigzinsphase, p. 54.

[2001] Depuis le milieu des années 1990, la majorité des pays européens a opté pour un système fiscal à imposition individuelle, c'est le cas par exemple en Suède, au Danemark et en Grande-Bretagne. Cf. *OECD*, Taxing Wages 2001–2002, p. 25 ; *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, p. 155.

[2002] *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 179.

III. La suspension de l'application du quotient familial

Comme évoqué précédemment, le quotient familial avait été créé en 1946[2003] dans le but d'inciter les Français à faire des enfants dans la période d'après-guerre[2004]. Cela parce que le président Charles de Gaulle, considérait qu'une démographie forte est le « plus puissant moteur de la croissance économique »[2005]. Du fait de la colonisation, les États africains, ont intégré le quotient familial dans leurs systèmes fiscaux, sans pour autant qu'il soit nécessaire de promouvoir le taux de natalité. En effet, avec un taux de natalité actuel de quatre à six enfants par femme en Côte d'Ivoire[2006], une telle mesure de soutien à la natalité n'est pas nécessaire. Par conséquent, l'usage en droit fiscal ivoirien du quotient familial hérité de la France n'est pas approprié. Une telle évaluation s'applique également à d'autres pays africains de la région subsaharienne comme le Burkina Faso[2007], le Sénégal[2008], le Bénin[2009], le Togo[2010], le Mali[2011] qui ont tous un taux de natalité élevé[2012], mais qui appliquent une imposition conjointe des époux avec imposition du revenu du foyer[2013].

De plus, une suspension du quotient familial[2014] qui suppose l'imposition conjointe du couple[2015] est à envisager, car il contribue à une discrimination entre les enfants des pauvres et ceux des riches[2016]. En effet, ceux qui peuvent bénéficier du quotient familial, ce sont seulement les

---

[2003] Visant à privilégier les couples avec les enfants, le quotient familial a été institué après la libération. Voir l'art. 9 de la Loi Nr. 45-0195 du 31 décembre 1945, portant fixation du budget général (services civils) pour l'exercice 1946, JORF Nr. 1, 1er janvier 1946, p. 2.
[2004] Cf. *Allard*, Le Grand Hold-Up : Où passent vos impôts ? p. 109.
[2005] Ibid., voir aussi *Parriat-Sivré*/*Benmoussa*/*Chevreux*/*Lescarcelle*, Mise en œuvre des politiques sociales, p. 50. Comparer la mesure du quotient familial en France à l'art. 193 CGI-FR.
[2006] *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2015 revision, p. 3.
[2007] Comparer le quotient familial au Burkina Faso, art. 62 CGI-Burkina Faso.
[2008] Au Sénégal, le quotient familial est appliqué en accordant des parts au contribuable. Le montant de l'impôt ne pouvant excéder 40 % du revenu imposable (art. 174 CGI-Sénégal).
[2009] Cf. l'imposition commune de la famille (art. 12 CGI-Bénin) et les déductions d'impôt en raison des enfants à charge (art. 139 CGI-Bénin).
[2010] Cf. Art. 6 et 73 du CGI-Togo, avec des déductions d'impôts à hauteur de 10.000 FCFA, par enfants et par mois par enfants à charge.
[2011] Pour le Mali, des déductions d'impôt pour charge de famille sont applicables à l'impôt brut : 10 % pour les contribuables mariés et en plus 2, 5 % par enfant à charge jusqu'au dixième inclus (art. 11 CGI-Mali). Au Mali, des déductions d'impôt pour charge de famille sont applicables à l'impôt brut : 10 % pour les contribuables mariés et en plus 2, 5 % par enfant à charge jusqu'au dixième enfant inclus. Cf. Art. 11 CGI-Mali.
[2012] *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2015 revision, p. 3 et s.
[2013] Pour la Guinée voir l'art. 10 et l' art. 18 du CGI-Guinée.
[2014] La suspension du quotient familial en Côte d'Ivoire devrait durer tant que le taux de natalité n'est pas inférieur au seuil de renouvellement des générations c'est-à-dire 2,1 enfants par femme. Cf. pour l'Europe *Conseil de l'Europe*, Évolution démographique récente en Europe 2003, p. 16 ; *OECD*, Panorama de la société 2005, les indicateurs sociaux de l'OCDE, p. 28.
[2015] Avec prise en compte du nombre de parts échues en fonction de l'état civil. Cf. *Ndzana Biloa*, La fiscalité, levier pour l'émergence des pays africains de la zone franc, p. 49.
[2016] *Tientcheu Hako*, Revue Juridis 2014, p. 74.

contribuables ayant un revenu imposable. Il s'agit en général des personnes ayant des traitements et salaires. C'est dire que la majorité des personnes travaillant dans le secteur tertiaire[2017], dans les milieux ruraux ou simplement les personnes pauvres, ne sont pas prises en compte par cette mesure. Autrement dit, le quotient familial ne contribue pas à une égalité réelle devant l'impôt, vu que les rabais d'impôt qu'elle entraîne, ne profitent qu'à ceux qui sont déjà compris dans la classe des personnes aisées. C'est la raison pour laquelle il n'est pas faux de dire que « le quotient familial sans nuire aux pauvres, profite plus aux riches et n'assure pas l'égalité des charges devant l'impôt[2018]». Fort de ce constat, l'État camerounais a dans sa réforme de 2002 supprimé le quotient familial au motif qu'il profitait plus aux personnes fortunées qu'aux personnes ayant réellement besoin de la mesure[2019].

A défaut du quotient familial, il serait adéquat d'octroyer aux contribuables des déductions fiscales pour compenser le poids de la grande famille dont ils assurent la subsistance. Une telle mesure fait partie des points de références d'origine allemande qui pourraient servir au perfectionnement de la transcription fiscale ivoirienne (B).

B- Points de référence d'origine allemande adéquats pour une protection fiscale effective du couple et de la famille en droit ivoirien

L'apport du droit comparé, au-delà de la comparaison de la lettre et de l'esprit des différents systèmes juridiques, consiste à fournir matière à réflexion afin de proposer des améliorations *de lege ferenda*[2020]. Pour reprendre les termes d'Henry Puget, le comparatiste doit vérifier ce qui est puis proposer ce qui devrait être[2021]. Comme nous l'avons précédemment mis en lumière, le droit fiscal ivoirien ne tient aucunement compte du poids de la famille élargie et celle des communautés de vie polygames dans la détermination de l'impôt du contribuable[2022].

À titre d'enrichissement, le système fiscal ivoirien pourrait s'inspirer de plusieurs principes et réglementations d'origine allemande[2023]. Ces points de référence peuvent aider à réorganiser le système fiscal ivoirien tout en contribuant à la protection effective du couple et de la famille.

[2017] *African Union Commission/OECD*, Dynamiques du développement en Afrique 2018. Croissance, emploi et inégalités, p. 212.
[2018] *Tientcheu Hako*, Revue Juridis 2014, p. 73.
[2019] Ibid., p. 73 ; *Ndzana Biloa*, La fiscalité, levier pour l'émergence des pays africains de la zone franc, p. 49.
[2020] Il s'agit ici d'une macro-comparaison. Comparer l'expression chez *Zweigert*/*Kötz*, Einführung in die Rechtsvergleichung, p. 4 ; *Puge*t, RIDC 1949, p. 493 ; *Constantinesco*, Rechtsvergleichung II : Die rechtsvergleichende Methode, p. 137.
[2021] *Puge*t, RIDC 1949, p. 493.
[2022] *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l'impôt, 2009, p. 79.
[2023] En dehors de ces points de références adéquats pour la protection du couple et de la famille, il existe des mesures d'origine allemande qui seraient inadéquates dans le contexte ivoirien. Pour plus de détails voir la partie allemande 2ième partie, Chap. III, section 2, C, III.

Nous aborderons comme mesures de référence d'origine allemande la déductibilité des charges exceptionnelles occasionnées par la famille (I), la reconnaissance du minimum vital de l'enfant (II) et l'amélioration de la situation fiscale des parents isolés (III).

I. La déductibilité des charges exceptionnelles occasionnées par la famille

L'Afrique subsaharienne manque généralement de système social effectif. C'est pourquoi, en règle générale, la personne disposant d'un revenu élevé prend en charge l'entretien des membres de sa famille qui sont dans le besoin. Il peut s'agir des membres de la famille vivant dans le même ménage ainsi que des parents vivant dans un autre ménage. En contrepartie, la famille élargie aide dans la mesure du possible aux tâches ménagères et à la garde des enfants. La famille élargie forme ainsi une communauté de survie, caractérisée par la solidarité et l'entraide[2024]. Cet état des choses est exacerbé par la situation généralisée de pauvreté nourrie par le chômage et la précarité de l'emploi touchant principalement les jeunes[2025].

En droit allemand, quand plusieurs personnes survivent et sont entretenues au moyen d'un seul revenu la loi les considère comme une communauté de besoins (*Bedarfsgemeinschaft*)[2026]. Une telle communauté de besoins bénéficie de déductions fiscales pour les dépenses engagées par le contribuable pour sa famille[2027]. Cela se réalise entre autres par la déductibilité des frais médicaux, des frais funéraires que le contribuable a dû supporter pour sa famille[2028].

Cette manière de faire devrait servir de modèle pour la Côte d'Ivoire, d'autant plus que les contribuables supportent régulièrement les frais médicaux ou les frais funéraires de leurs proches. Ce genre de déductions fiscales, en tant qu'abattement à la base par personne à charge serait en conformité avec le principe constitutionnel d'imposition selon les capacités contributives[2029]. Pour éviter tout abus, cette mesure peut être limitée à un montant forfaitaire ou encore à un nombre prédéterminé de personnes[2030], surtout si le droit fiscal ivoirien doit en plus de cette mesure reconnaître un minimum vital à l'enfant (II).

[2024] *Worku*, Entwicklungstendenzen des regionalen Menschenrechtsschutzes, die Afrikanische Charta der Rechte der Menschen und der Völker, p. 49.
[2025] *African Union Commission/OECD*, Dynamiques du développement en Afrique 2018. Croissance, emploi et inégalités, p. 212.
[2026] *Kirchhof*, ZRP 2003, p. 75.
[2027] *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, pt. 1, pt. 35.
[2028] Cf. BVerfG, Décision du 29 mai 1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (109) ; *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, pt. 35.
[2029] *Chambas*, Afrique au sud du Sahara : mobiliser des ressources fiscales pour le développement, p. 85.
[2030] Cf. par exemple les déductions limitées à 6 personnes à charges aux art. 10 et 18 du CGI-Guinée.

II. La reconnaissance du minimum vital de l'enfant

Les systèmes fiscaux modernes fonctionnent avec une constante quête d'adéquation avec le principe de l'imposition selon les capacités contributives[2031]. De plus, il est également reconnu que l'État doit prendre les mesures idoines, y compris des avantages pécuniaires, pour aider à ce que chaque enfant ait un niveau d'existence physique, mental et moral adéquat[2032].

L'Allemagne travaille à cette perspective en garantissant le minimum vital à l'enfant (*Existenzminimum des Kindes*). Ce minimum vital de l'enfant s'organise autour de la déduction fiscale pour enfant (*Kinderfreibetrag*)[2033] et autour des allocations pour enfant (*Kindergeld*)[2034].

En Côte d'Ivoire même s'il n'existe aucune garantie constitutionnelle claire[2035] invitant explicitement l'État à garantir le minimum vital en droit fiscal ivoirien, ce dernier peut être dérivé du principe de l'État-providence et du principe de respect de la dignité humaine[2036]. Malgré le défaut de jurisprudence et de doctrine ivoirienne dans le domaine du minimum vital, on pourrait dire que le fait que l'impôt sur le revenu du contribuable ne peut excéder 33 % du revenu net[2037], contribue à la garantie du minimum vital du contribuable et de ces enfants. À cela s'ajoutent les allocations familiales ivoiriennes et la réduction d'impôt du foyer fiscal à hauteur de 10 %[2038]. Ces mesures contribuent de quelque manière à garantir un minimum vital pour l'enfant du contribuable en droit ivoirien.

Au-delà de cette interprétation, il serait adéquat que le législateur ivoirien reconnaisse *de lege referenda* le minimum vital des enfants par exemple en permettant des déductions forfaitaires pour les dépenses réalisées par le contribuable pour supporter les membres de sa famille à sa charge[2039]. Une autre possibilité serait d'élever *au prorata* de la cherté de la vie, la tranche non imposable du revenu, ce qui serait conforme au principe de l'imposition selon les capacités contributives. À cet égard, il conviendrait également d'améliorer la situation fiscale des parents isolés en droit ivoirien (III).

[2031] *Lecheler*, in HdbStR 2001, p. 254.
[2032] Cf. § 27 UN-Kinderrechtskonvention; *Ahner*/*Possinger*, NDV 2013, p. 434.
[2033] *Seiler*, in *Kirchhof*, EStG, § 31, pt. 1–2.
[2034] Conformément aux § 32 al. 6 EStG, § 31 al. 3 EStG et § 62, 78 EStG.
[2035] *Wittinger*, Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz, p. 94.
[2036] Comparer infra synthèse française partie 1, Chap. I. Section II, C, II.
[2037] Voir art. 251 CGI-CI (un tiers du revenu).
[2038] Cf. l'art. 251 combiné à l'art. 238 CGI-CI.
[2039] Voir le cas béninois à l'art. 139 CGI-Bénin.

III. L'amélioration de la situation fiscale des parents isolés

L'Allemagne a été le premier pays d'Europe à donner un statut constitutionnel à la protection de la mère, du couple et de la famille[2040]. En effet, la Loi fond. allemande prévoit, en dehors de la protection du couple et de la famille, que « toute mère a droit à la protection et à l'assistance de la communauté »[2041]. Une telle reconnaissance va dans le sens de l'importance du couple et de la famille relevée dans cette étude[2042].

En Côte d'Ivoire, les parents isolés bénéficient culturellement de l'aide de la famille élargie. Cela pourrait expliquer pourquoi le droit fiscal ivoirien ne fait aucun cas des parents isolés. En effet, hormis le bénéfice du quotient familial et le nombre de parts subséquent, la situation des parents isolés n'est pas spécialement prise en compte par le droit fiscal ivoirien.

En Allemagne, les familles monoparentales sont confrontées à d'autres réalités qu'en Côte d'Ivoire. En effet, dans un contexte d'individualisme social, les parents isolés ne peuvent souvent pas compter sur l'aide de leur famille pour les aider dans leurs obligations parentales. Ne pouvant pas également bénéficier de l'imposition commune des époux avec fractionnement (*Ehegattensplitting*)[2043] les parents isolés bénéficient en droit allemand de mécanisme variés de protection. Entre autres, l'on peut faire référence à l'allégement fiscal pour famille monoparentale (*Entlastungsbetrag für Alleinerziehende*)[2044], à la déduction fiscale pour enfant (*Kinderfreibetrag)*[2045] et à la déduction annuelle des frais de garde échus aux parents isolés (*Betreuungskosten für Alleinerziehende*) à hauteur de 4.000 euros[2046].

L'approche de l'Allemagne peut être une bonne inspiration pour les parents isolés en Côte d'Ivoire. Et cela à condition que ces parents isolés, ne soient pas préalablement comptabilisés comme personnes à charge pour un contribuable. Dans un tel cas de figure les parents isolés pourraient bénéficier d'abattement ou de déduction fiscale propres, que le législateur ivoirien devrait fixer en fonction de la réalité sur le terrain.

[2040] *Kaufmann*, in Bundesministerium für Familie und Senioren (Hrsg.), 40 Jahre Familienpolitik in Europa, p. 158.
[2041] Cf. Art. 6 al. 4 Loi fond. et d'autres part que : « le mariage et la famille sont placés sous la protection particulière de l'État » l'art. 6 al. 1 Loi fond.
[2042] Rappelons en effet que cette importance est due au rôle de la famille pour le bien-être de l'enfant et donc pour la survie de l'individu dans la société. Reconnaître cette réalité et œuvrer à la protection subséquente de la famille est un défi permanent pour tout État moderne. Cf. *Lecheler*, in HdbStR 2001, p. 213, p. 215 ; *Fischerauer*, Familienpolitik in Österreich, Frankreich und Schweden, p. 3.
[2043] BVerfG, Décision du 03 novembre 1982 – 1BvR 620/78, BVerfGE 61, 319 (345).
[2044] Cf. § 24b EStG.
[2045] *Dingeldey*, WSI Mitteilungen 2002, p. 155.
[2046] Sur le fondement du § 10 al. 1 pt. 5 EStG en tant que dépenses spéciales (*Sonderausgaben*).

Conclusion

La quête d'une fiscalité favorable à la famille a une longue tradition en Allemagne. L'objectif est de réduire le poids des impôts indirects, qui on le sait, pèsent plus lourdement sur les familles nombreuses que sur les contribuables célibataires[2047]. Dans cette perspective, Karl Murhard écrira qu'il est inadmissible d'alourdir le fardeau du contribuable de telle sorte que les besoins de sa famille soient compromis[2048]. Une telle situation serait en violation du principe dit d'équité ou de justice fiscale (*Steuergerechtigkeit*)[2049]. Selon l'interprétation allemande de ce principe, l'impôt est juste et équitable s'il est proportionné à la capacité contributive de la personne assujettie au paiement de l'impôt[2050]. Si le contribuable en plus de subvenir à ses besoins doit également assurer ceux de son conjoint et de sa famille, sa capacité contributive s'en trouve réduite[2051]. Au regard des garanties juridiques et constitutionnelles développées dans cette étude, on peut affirmer que cette interprétation de la justice fiscale s'applique aussi bien à l'Allemagne qu'à la Côte d'Ivoire.

Considérant que toute science vise « à rapprocher des faits que les apparences séparaient bien qu'ils fussent liés par quelque parenté naturelle et cachée »[2052], cette étude comparée a mis en lumière une synopsis, donc des ressemblances entre l'Allemagne et la Côte d'Ivoire.

En dehors du défi démographique[2053], les ressemblances portent sur les notions juridiques et principes fiscaux vecteurs de la protection du couple et de la famille. En effet, on observe une certaine analogie des notions de mariage, de famille et des principes fiscaux en droit ivoirien et allemand. Comme principes fiscaux, il faut citer le principe de la nécessité de l'impôt pour la poursuite de l'intérêt général, le principe de l'égalité devant la loi fiscale et l'imposition selon

---

[2047] *Kirchhof*, Ess. Gespr. 1986, p. 122.
[2048] *Murhard*, Politik der Besteuerung, p. 499. Cf. *Kirchhof*, Ess. Gespr. 1986, p. 121 ; *Kirchhof*, in Kluth (Hrsg.), Facetten der Gerechtigkeit, p. 68.
[2049] Ce principe figure à l'art. 3 al. 1 Loi fond.
[2050] *Seidel*/*Teichmann*/*Thiede*, DIW Wochenbericht 40/99, p. 719.
[2051] Ibid.
[2052] *Poincaré*/*Bourguignon*, La science selon Henri Poincaré : La science et l'hypothèse - La valeur de la science - Science et méthode, p. 321.
[2053] Le taux de natalité ivoirien actuel de quatre à six enfants par femme entraînera une forte croissance démographique d'ici 2030. L'Allemagne connait-elle également un changement démographique énorme, dû au vieillissement de la population et au faible taux de natalité (1,5 enfants par femme en 2019). Cf. le changement démographique en Allemagne chez *Tivig*/*Henseke*/*Czechl*, Wohlstand ohne Kinder?, Sozioökonomische Rahmenbedingungen und Geburtenentwicklung im internationalen Vergleich, p. 1 *; Bundesamt*, Bevölkerung Deutschlands bis 2060, p. 27. Pour la Côte d'Ivoire voir *OECD/International Labour Organization*, Comment les immigrés contribuent à l'économie de la Côte d'Ivoire, p. 104 ; *N'Doli*, Le réveil de l'éléphant d'Afrique Côte d'Ivoire, des élans maintes fois brisés, p. 12 ; *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2015 revision, p. 3.

les capacités contributives. Dans cette analyse, il a été démontré que le principe fiscal de garantie du minimum vital, est un principe à approfondir en droit ivoirien.

En dehors des analogies, il a été constaté une certaine hétérogénéité supposant des particularités juridiques propres à la Côte d'Ivoire et à l'Allemagne. En effet, en Allemagne il y a une dissociation claire des notions de mariage et de famille. Pendant qu'en Côte d'Ivoire, le mariage et la famille sont de façon intrinsèque des notions juridiques imbriquées[2054]. C'est pourquoi au contraire de l'Allemagne, c'est le mariage qui fonde la famille légitime en droit ivoirien (art. 51 de la loi sur le mariage). En outre, les questions du mariage transsexuel et homosexuel constituent une différence par rapport au droit ivoirien. Dans ce domaine, l'Allemagne, conforme à la tendance européenne, autorise ces mariages alors que la Côte d'Ivoire en est bien éloignée. De plus, le droit ivoirien se différencie du droit allemand quand on réalise que la dot est, malgré son interdiction, une "condition de fait" pour la conclusion du mariage.

À ces différences, s'ajoute en Côte d'Ivoire une garantie constitutionnelle de protection réduite à la famille et à l'enfant. Pendant que le mariage, la famille et les enfants sont protégés par la Loi fond. allemande. Une autre particularité ivoirienne est le fait que la famille élargie, mue par l'obligation morale d'entraide, joue le rôle de "communauté de survie" même si elle n'est pas prise en compte par le droit fiscal ivoirien. À l'opposé, il est permis au contribuable, en droit allemand, de déduire de manière forfaitaire les prestations d'entretien (*Unterhaltsleistung*), tels que les frais médicaux et funéraires[2055], des membres de sa famille[2056].

De cette analyse, il ressort que la Côte d'Ivoire et l'Allemagne ont retranscrit leurs garanties juridiques et constitutionnelles de protection du couple et de la famille, par des mesures et des mécanismes fiscaux ciblés. Considérant que le couple et la famille portent un lourd fardeau, particulièrement au niveau économique, avec des charges d'impôts indirects élevées, il est nécessaire de soutenir les contribuables qui ont des enfants ou qui sont dans les liens du mariage. En Allemagne, l'accent est mis sur la compensation des charges familiales du contribuable (*Familienlastenausgleich*)[2057] alors qu'en Côte d'Ivoire les enfants seront entre autres inclus dans l'imposition du foyer fiscal avec application du quotient familial.

[2054] *Assi-Esso*, Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, p. 273. Voir aussi *Coulibaly*, Droit civil : les personnes et la famille, p. 198 ; *Thiam*, Introduction historique au droit en Afrique, p. 174.
[2055] *Loschelder*, in Schmidt, EStG, § 24b, pt. 35.
[2056] Cf. BVerfG, Décision du 29 mai 1990 – 1 BvL 20, 26, 184 und 4/86, BVerfGE 82, 60 (109).
[2057] Cf. *Leibohm*, Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts, p. 199 ; *Renner*, Familienlasten- oder Familienleistungsausgleich?, p. 77 ; *Birk*/*Desens*/*Tappe*, Steuerrecht, § 5, pt. 2, pt. 1104–1107.

Dans l'évaluation des retranscriptions fiscales de la protection du couple et de la famille, il ressort que forte d'une expérience de plus de deux siècles[2058], l'Allemagne s'est bâtie une transcription fiscale bien élargie. Cependant, la constellation actuelle pour l'encadrement en droit fiscal de la famille est un produit de l'après-guerre et se décline par des mesures telles que l'imposition commune des époux avec fractionnement (*Ehegattensplitting*), l'allégement fiscal pour la famille monoparentale, les allocations pour enfant (*Kindergeld*) et les déductions fiscales pour enfant (*Kinderfreibetrag*).

Même si les mesures allemandes sont élargies[2059] et qu'elles ont pour but de couvrir toutes les couches de la population[2060], il a été constaté qu'elles sont partiellement désuètes. Cela est en particulier vrai pour le quotient du couple (*Ehegattensplitting*) qui est l'objet de nombreuses critiques[2061]. Surtout parce que le quotient du couple ne tient pas compte du but indirect et réel de la protection du couple et de la famille : l'enfant[2062]. Paul Kirchhof ira plus loin pour dire que le contribuable allemand expérimente un droit fiscal qui se distancie de la famille et qui lui est parfois même hostile[2063]. En effet, le quotient du couple ne contribue pas à la justice fiscale[2064] puis qu'il est contre-productif pour l'activité professionnelle des femmes et qu'il ne favorise que les personnes mariées disposant de grands écarts de revenus[2065].

Du côté de la Côte d'Ivoire, l'on a constaté une transcription ciblée sur la famille du fait de l'usage de mesures telles que le quotient familial, le foyer fiscal et les diverses allocations familiales. Il a été cependant constaté que les mesures de protection de la famille sont injustes et lacunaires. Quand on considère les allocations ivoiriennes par exemple, en dehors de leur faible montant, on constate qu'elles induisent des différences de traitements entre les fonctionnaires et les autres contribuables. Cette mesure est plafonnée pour les premiers à six enfants et pour les autres à trois enfants[2066].

[2058] De 1806 à 2019. Cf. *Kullmer*, Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, p. 7.
[2059] *Vollmer*, Zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings, p. 47.
[2060] *Rötter*, Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, p. 90.
[2061] Voir *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, p. 17 ; *Bleckmann*/*Waterkamp*, Ehegattenveranlagung und Freizügigkeit, p. 3 ; *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, p. 13.
[2062] *Kirchhof*, in Bosinski/Kirchhof (Hrsg.), Eingetragene Lebenspartnerschaft, p. 62.
[2063] *Kirchhof*, Ess. Gespr. 1986, p. 121. Cf. *Kirchhof*, FPR 2003, p. 389.
[2064] Cf. *Coimbra*, Steuerverfassungsrecht und Steuergerechtigkeit, p. 87 ; *Thiede*, Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung, p. 36 ; *Duda*, Das Steuerrecht im Staatshaushaltssystem der DDR, p. 162.
[2065] *Bach*/*Geyer*/*Haan*/*Wrohlich*, DIW Wochenbericht 41, 2011, p. 13.
[2066] Cf. l'art. 43 du Code de prévoyance sociale combiné à l'art. 35 de la Loi Nr. 2002-04 du 03 janvier 2002 portant statut du personnel des collectivités territoriales.

De plus, l'application du quotient familial et la non prise en compte de la grande famille constituent des lacunes du droit ivoirien. Le quotient familial en tant que mesure visant le soutien de la natalité, se trouve inadaptée au contexte ivoirien où le taux conjoncturel de fécondité se situe entre quatre et six enfants par femme[2067]. Dans cette étude, la non-prise en compte en droit fiscal ivoirien de la famille considérée comme "communauté de survie" a également été déplorée.

Dans une quête de perfectionnement et de modernisation de la transcription fiscale relative à la protection du couple et de la famille en Allemagne, il a été démontré que les modèles alternatifs du quotient du couple ne tenant pas compte des enfants dans l'imposition de la famille étaient inappropriés[2068]. Car, il est ressorti de cette étude que tout modèle alternatif pour l'imposition de la famille devrait contribuer à influencer positivement la démographie. D'où la nécessité de tenir compte des enfants dans le calcul du taux d'imposition. Cependant, des mesures comme la *Familienrealsplitting*, le quotient familial sur le modèle français, qui eux tiennent compte des enfants dans l'imposition de la famille, sont à déconseiller pour la situation allemande actuelle. Les raisons c'est qu'elles sont d'une part difficile à financer et d'autre part qu'elle conduirait à une pauvreté extrême des familles. La variante *splitting* familial (*Familiensplitting*)[2069] avec application des allocations familiales allemandes serait l'alternative la mieux adaptée pour l'Allemagne. Dans l'attente d'une réforme dans ce sens, il faudrait autoriser une entière déductibilité des frais de garde d'enfants en raison de l'activité professionnelle, tout en actualisant annuellement vers le haut les déductions fiscales pour enfant (*Kinderfreibetrag*), les allocations pour enfant (*Kindergeld*) et l'allégement fiscal pour les parents isolés (*Entlastungsbetrag für Alleinerziehende, § 24b EStG*). Tout cela *au prorata* du niveau de vie en Allemagne. De plus, un système de garde d'enfants adapté à la réalité allemande devrait également être mis en place par le gouvernement pour accompagner les mesures fiscales.

Au total, en guise de réforme, le législateur allemand dispose de différentes possibilités pour protéger en droit fiscal le couple et la famille et cela en comptabilisant ou non les enfants, pour

---

[2067] *OECD/International Labour Organization*, Comment les immigrés contribuent à l'économie de la Côte d'Ivoire, p. 104 ; *N'Doli*, Le réveil de l'éléphant d'Afrique Côte d'Ivoire, des élans maintes fois brisés, p. 12 ; *UN world population prospects*, Key findings and advance tables 2015 revision, p. 3. Cf. *Deutsche Stiftung Weltbevölkerung*, Soziale und demografische Daten weltweit DSW, Datenreport 2016, p. 11; Voir aussi *World Bank*, Databank, en ligne https ://data.worldbank.org/indicator/SP.DYN.TFRT.IN?, consulté le 08 mai 2019; *Deutsche Stiftung Weltbevölkerung*, Soziale und demografische Daten weltweit, Datenreport 2014, p. 7;

[2068] Cf. pour plus de détails cf. la partie allemande 2ième partie, Chap. III, section 1, B, I.

[2069] Il faut cependant noter que l'imposition du foyer fiscal allemand (*Familiensplitting*) a été proposée et même planifiée, mais qu'elle n'a jamais été appliquée. Cf. *Mühling*/*Schwarze* (Hrsg.), Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, p. 194; *Vollmer*, GM 2004, p. 433; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 10.

réduire le tarif de l'impôt[2070]. Quoi qu'il décide, toutes ces alternatives développées dans cette analyse, présentent des avantages et des inconvénients, que le législateur devra évaluer. Surtout que toute réforme dans le domaine doit correspondre au cadre constitutionnel figurant aux art. 3 et 6 de la Loi fond. allemande[2071]. Dans ce contexte, l'idéal serait une mesure qui tout en travaillant à la justice fiscale, contribue à l'endiguement de la mauvaise démographie allemande.

En Côte d'Ivoire une modernisation de la transcription fiscale, passe par des améliorations systémiques de l'IGR ivoirien. Comme nous l'avons mis en lumière dans cette étude, la Côte d'Ivoire fait, comme bon nombre d'État subsahariens, face à une régressivité des impôts domestiques indirects[2072]. Étant en transition fiscale[2073], c'est-à-dire devant financer le budget de l'État principalement par des perceptions endogènes, l'accent doit désormais être mis sur les taxes et impôt internes. Dans ce contexte, le système fiscal doit être repensé pour que tous les contribuables puissent contribuer effectivement à l'impôt et donc au budget de l'État.

Il est acquis que dans les pays d'Afrique subsaharienne issus de la décolonisation française, ce n'est qu'une minorité de la population active qui paie l'impôt sur le revenu[2074]. Au vu de cet état des choses, il serait d'abord judicieux pour la Côte d'Ivoire, en tant que pays en voie de développement (PVD)[2075], de se concentrer sur les voies et moyens d'élargir le nombre des personnes assujettisables. Cela devra se faire par des recensements et par l'encadrement juridique approprié de toutes les personnes vivant sur le territoire ivoirien. Dans cette perspective, les 80 % de la population active travaillant dans le secteur informel devrait être l'objet d'une attention particulière[2076].

Par le truchement de cette étude comparée, le législateur ivoirien devrait pour commencer mettre l'accent sur l'enregistrement automatique avec numéro d'identification de tous les résidents voire même des ivoiriens de la diaspora. C'est ici une mesure cadre pour augmenter

---

[2070] *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 33.
[2071] *Brosius-Gersdorf*, Demografischer Wandel und Familienförderung, p. 500 ; *Lammers*, in BeckOK EStG, Kirchhof/Ratschow (Hrsg.), § 32a, pt. 33.
[2072] Dont le peloton de tête est formé des taxes douanières et des TVA. Cf. *Mulendu Mbusa*, Transition fiscale et régressivité des impôts domestiques indirects en Afrique Sub-Saharienne, p. 3.
[2073] Pour reprendre les termes de Chambas, les États africains « afin d'assurer l'équilibre du niveau de leurs recettes publiques ont intérêt à compenser cette perte par une augmentation des recettes domestiques basées dans la plupart des cas des PVD sur les impôts indirects en général et sur la taxe sur la valeur ajoutée en particulier (TVA) ». Cf. *Chambas*, Afrique contemporaine 2005/1 (Nr. 213), p. 133. Voir aussi *Mulendu Mbusa*, Transition fiscale et régressivité des impôts domestiques indirects en Afrique Sub-Saharienne, p. 3.
[2074] *Chambas*/*Combes*, in Ayrault/Garnier (Hrsg.), La famille et l'impôt, 2009, p. 90.
[2075] *OECD*, Les voies de développement Examen multidimensionnel de la Côte d'Ivoire, p. 262.
[2076] Voir le défi de la fiscalisation du secteur informel à l'exemple du Burkina Faso, *Tidjani Bâ*, Revue Burkinabé de Droit, Nr. 38 / 2000, p. 217.

le nombre des personnes imposables et pour ainsi contribuer à la réussite de la transition fiscale. L'introduction en Côte d'Ivoire du Registre National des Personnes Physiques (RNPP) travaille à cet objectif[2077]. À l'identification fiscale des potentiels contribuables s'ajoute la suspension du quotient familial et l'application de l'imposition individuelle des conjoints, comme mesures de modernisation du droit fiscal ivoirien.

Confronté à l'expérience allemande, il y a des points de référence d'origine allemande adéquats pour une protection fiscale effective du couple et de la famille en droit ivoirien. Entre autres, l'accent doit être mis sur la déductibilité des charges exceptionnelles occasionnées par la famille. Cela permettrait de tenir compte de la famille "communauté de survie" en droit fiscal tout en se conformant au principe d'imposition selon les capacités contributives.

D'autres points de références allemands s'avèrent intéressants pour le contexte ivoirien, voire pour les pays d'héritage juridique français. On peut par exemple citer l'amélioration de la situation fiscale des parents isolés ou encore la reconnaissance du minimum vital de l'enfant[2078]. Dans le contexte ivoirien, certains points de référence d'origine allemande sont à qualifier d'inadéquats[2079], il s'agit de l'allocation familiale élevée[2080], le Pacs allemand[2081] et la loi sur le mariage pour tous. En effet, concernant le Pacs allemand et de façon générale, à propos de la question de l'homosexualité, il faut dire que les tribunaux ivoiriens dans les rares cas qui leur sont soumis, considèrent la pratique comme un outrage public à la pudeur[2082] ou comme un acte impudique, contre nature avec un individu de même sexe[2083].

[2077] Cf. pour plus de détails la partie allemande 2ième partie, Chap. III, section II, C, I.

[2078] On peut déduire de l'existence d'un minimum vital de l'enfant en droit ivoirien, par interprétation de l'art. 5 Const. iv.-2016 et de l'art. 18 AfrC. Cependant une protection nominative du minimum vital fait défaut. Cf. *Palm-Risse*, Der völkerrechtliche Schutz von Ehe und Familie, p. 231.

[2079] Pour plus de détails voir la partie allemande 2ième partie, Chap. II, section 2.

[2080] Concernant l'allocation familiale allemande, il faut dire que c'est une mesure qui n'est pas compatible avec les dépenses budgétaires ivoiriennes actuelles. L'idéal étant d'appliquer ce genre de mesures quand l'État a une forte capacité financière.

[2081] Comparer avec le pacte civil de solidarité en France et le partenariat civil en Allemagne, qui lui n'est ouvert qu'aux homosexuels. Cf. Art. 515-1 du Code civil français selon lequel : « Un pacte civil de solidarité est un contrat conclu par deux personnes physiques majeures, de sexe différent ou de même sexe, pour organiser leur vie commune ». Voir aussi *Vivier*, le pacte civil de solidarité : Un nouveau contrat p. 15, *Leroy-Forgeot*/*Mécary*, Le Couple homosexuel et le droit, p. 168.

[2082] Au sens de l'art. 360 du Code pénal ivoirien. Voir Cour d'Appel de Daloa, arrêt Nr. 589/16 du 03 novembre 2016, Ministère Public contre L.A.F. et K.P.S.R, p. 4 ; Arrêt du Tribunal de Première Instance de Sassandra, condamnant la pratique homosexuelle, en ligne http ://www.ivoire-juriste.com/2016/11/le-droit-ivoirien-peut-il-condamner-l-homosexualite.html, consulté le 18 mai 2019. Comparer la situation en Afrique chez *Kouassi*, L'homosexualité en Afrique, p. 34 ; *Lado/Gnabeli*, Etat, religions et genre en Afrique occidentale et centrale, p. 34.

[2083] *Lado/Gnabeli*, Etat, religions et genre en Afrique occidentale et centrale, p. 34.

Vu qu'il est admis que les questions sur le couple, la famille et le mariage dépendent fortement des circonstances régionales, culturelles, religieuses et historiques[2084], ce sont seulement des changements socio-culturels internes qui pourraient dans l'avenir contribuer à une réorientation de la jurisprudence et des lois en Côte d'Ivoire. À défaut, une loi sur le mariage des personnes de même sexe serait en désaccord avec l'opinion commune ivoirienne de même que celle des pays de l'Afrique subsaharienne[2085].

En somme, la Côte d'Ivoire en qualité de PVD doit travailler à se financer effectivement de manière endogène sans aide au développement, par des impôts et ressources internes[2086] tout en protégeant le couple et la famille. Pour ce faire, le grand défi demeure une réforme globale du droit fiscal ivoirien. Là encore l'expérience allemande et l'efficacité fiscale dont on crédite ce pays pourraient offrir matière à réflexion.

[2084] *Palm-Risse*, NJW 1992, p. 2211. Comparer en droit européen les jurisprudences de la CEDH précitées : CEDH, *Arrêt Schalk et Kopf c. Autriche* du 24 juin 2010 ; CEDH, Arrêt *Chapin et Charpentier c/ France* du 9 juin 2016, CEDH, Arrêt *Gas et Dubois c. France* du 15 mars 2012.

[2085] Les populations vivant en Afrique subsaharienne rejettent actuellement l'idée d'une égalité entre partenaires homosexuels et couples hétérosexuels. Au plan international, on compte en mai 2019 26 États parmi les 193 pays membres des Nations Unies autorisant le mariage homosexuel. Autrement exprimé, c'est environ 13 % des États membres de l'ONU, qui ont légalisé le mariage pour tous. On peut donc sans réserve soutenir que la reconnaissance juridique des partenaires homosexuels ne fait pas l'unanimité. Voir en ligne http ://www.francesoir.fr/actualites-societe-lifestyle/le-mariage-gay-legalise-dans-plus-de-25-pays, consulté le 18 mai 2019. C'est le facteur temps, qui pourrait conduire à une acceptation sociale progressive de l'homosexualité de même que le facteur financier. Par exemple si l'aide au développement est conditionnée par la légalisation du mariage pour tous. Voir la question au regard du droit allemand *Beck*/*Tometten*, DÖV 2016, p. 581.

[2086] *OECD*, Les voies de développement. Examen multidimensionnel de la Côte d'Ivoire, p. 270.

Anhang:

1- Karte der Elfenbeinküste
2- Bruttoinlandsprodukt der Elfenbeinküste in jeweiligen Preisen von 2007 bis 2018 (in Milliarden US-Dollar)
3- Steuer durch die Zwangsarbeit: Bilder von der Tragpflicht (*portage*)
4- Steuer durch die Zwangsarbeit: Bau der Eisenbahnlinie

1. Karte der Elfenbeinküste



Abbildung 3: Lage der Elfenbeinküste im westlichen Afrika. Die abgebildete Karte stammt aus *Diercke*, die Welt in Karten S. 138.

2. Bruttoinlandsprodukt der Elfenbeinküste

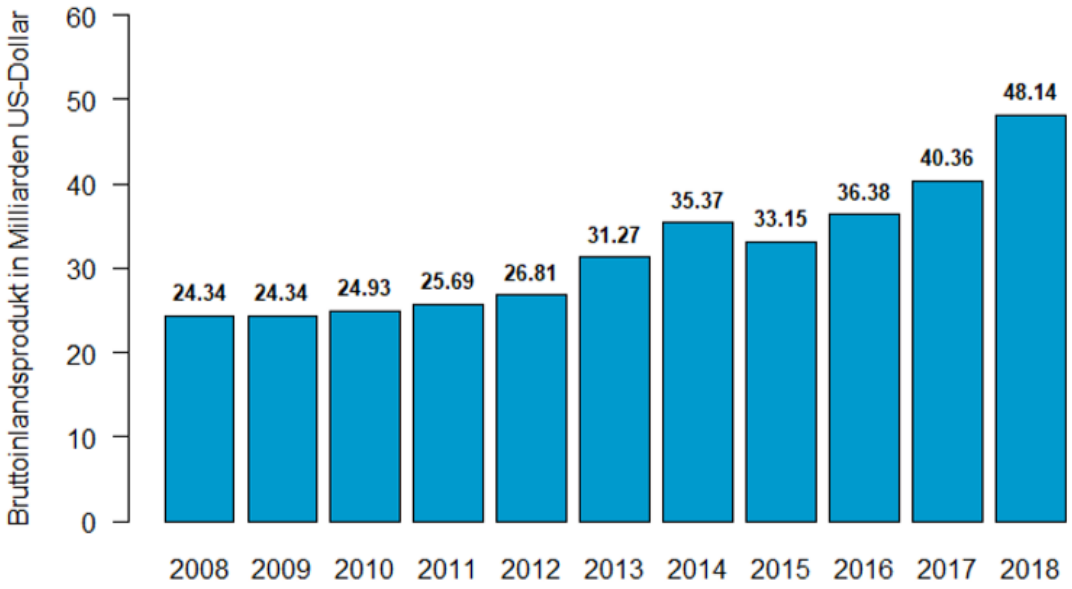

Abbildung 4: Bruttoinlandsprodukt der Elfenbeinküste in jeweiligen Preisen von 2008 bis 2018 in Milliarden US-Dollar, bearbeitete Grafik nach *IMF/Statistika*, Elfenbeinküste, 1. Abbildung.

3. Steuer durch die Zwangsarbeit: Bilder von der Tragepflicht (*portage*)

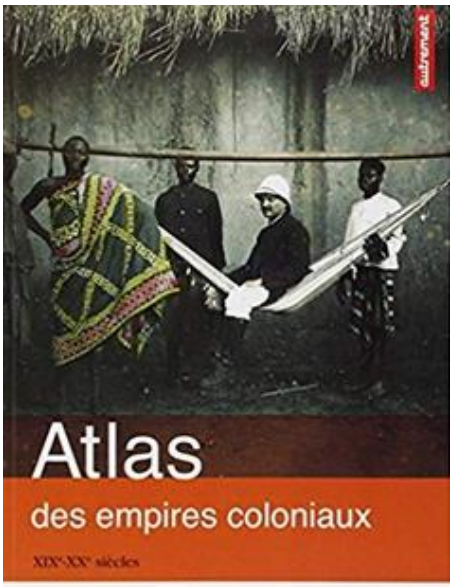

Abbildung 5: Darstellung der sog. Tragepflicht während der Kolonialzeit, Bild aus *Singaravélou/Klein/De Suremain*, Atlas des empires coloniaux: XIXe-XXe siècles, Titelseite.

4. Steuer durch die Zwangsarbeit: Bilder vom Bau der Eisenbahnlinie



Abbildung 6: Bildaufnahme des Gleisbaus durch Zwangsarbeiten in der Kolonialzeit: Bau der Conakry-Kankan-Bahn um 1920; Bild aus *Fall*, Le travail forcé en Afrique Occidentale Française (1900-1946), Titelseite.

Literatur- bzw. Quellenverzeichnis

Acka, Souhily Felix: Droit fiscal, Abidjan 2013.

African Development Bank: Perspectives économiques en Afrique 2012. Promouvoir l'emploi des jeunes, Paris 2012.

African Union/*University of Pretoria*: Recueil de Documents Cles de l'union Africaine relatifs aux droits de l'homme, Pretoria 2013.

Afschrift, Thierry/*Garabedian*, Daniel (Hrsg.): L'évolution des principes généraux du droit fiscal 20e anniversaire de la Maîtrise en gestion fiscale, Bruxelles 2009.

Agentur der Europäischen Union für Grundrechte: Handbuch zum europäischen Antidiskriminierungsrecht, Luxembourg 2011.

Ahanhanzo-Glélé, Maurice: La constitution ou loi fondamentale, Encyclopédie juridique de l'Afrique, Abidjan 1982.

Ahner, Romy/*Possinger*, Johanna: Ehegattensplitting, Familiensplitting, faktisches Familiensplitting?, NDV 2013, S. 433–438.

Akerlof, Georg: The Economics of "Tagging" as Applied to the Optimal Income Tax, Welfare Programs, and Manpower Planning, in American Economic Review 1978, S. 8–19.

Alesina, Alberto/*Ichino*, Andrea/*Karabarbounis*, Loukas: Gender-Based Taxation and the Division of Family Chores, in American Economic Journal: Economic Policy 2011, S. 1–40.

Alibert, Jacques: Faut-il réviser le pouvoir fiscal en Afrique Subsaharienne?, A.E.O.M. 1996, S. 1–10.

Allard, Céline: Regional Economic Outlook, April 2017, Sub-Saharan Africa, Washington D.C. 2017.

Allard, Laurence: Le Grand Hold-Up : Où passent vos impôts ?, Paris 2015.

Althammer, Jörg/*Klammer*, Ute: Ehe und Familie in der Steuerrechts- und Sozialordnung, Tübingen 2006.

Annuaire de législation française, 1882–1934, Paris 1934.

Anouma, René-Pierre: Aux origines de la nation ivoirienne 1893–1960, Paris 2009.

Anouma, René-Pierre: L'impôt de capitation en Côte d'ivoire de 1901 à 1908: modalités et implications d'un instrument de politique et d'économie coloniales, Abidjan 1975.

Anouma, René-Pierre: L'impôt de capitation et le travail forcé en Côte d'Ivoire 1901–1946, Aix-en-Provence 1988.

Arndt, Hans-Wolfgang/*Schumacher*, Andreas: Unterhaltslast und Einkommensteuerrecht. Widersprüchliche Rechtsprechung der Senate des BVerfG, NJW 1994, S. 961–1024.

Aslan, Ednan/*Modler-El Abdaoui*, Magdalena/*Charkasi*, Dana: Islamische Seelsorge: Eine empirische Studie am Beispiel von Österreich, Wiesbaden 2015.

Assi-Esso, Anne-Marie Hortense: Précis de Droit civil ivoirien, les personnes, la famille, Abidjan 1997.

Atangana-Amougou, Jean-Louis: Les révisions constitutionnelles dans le nouveau constitutionnalisme africain, Politeia, n° 7 – 2005, S. 583–622.

Aubeck, Heinz Jürgen: Homosexuell - und das ist (nicht?) gut so!, Norderstedt 2019.

Auby, Jean-Bernard: La globalisation, le droit et l'état, Paris 2010.

Ault, Hugh J./*Arnold*, Brian J.: Comparative Income Taxation: A Structural Analysis, Alphen aan den Rijn 2010.

Auswärtiges Amt, Côte d'Ivoire: Wirtschaft, https://www.auswaertiges-amt.de/de/aussenpolitik/laender/cotedivoire-node/-/209446, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Awono, Hyacinthe: Hypothèque sur l'émergence socioéconomique de l'Afrique : la méthodologie stratégique en questions : de la théorie de la scientificité de la gouvernance, Saint-Denis 2016.

Ax, Thomas: Europarecht, Neckargemünd 2008.

Bach, Stefan/*Buslei* Herrmann*:* Fiskalische Wirkungen einer Reform der Ehegattenbesteuerung, DIW Wochenbericht 2003, S. 344–353.

Bach, Stefan/*Geyer*, Johannes /*Haan*, Peter /*Wrohlic*h, Katharina: Reform des Ehegattensplittings: Nur eine reine Individualbesteuerung erhöht die Erwerbsanreize deutlich, DIW Wochenbericht 2011, S. 13–19.

Bach, Stephan: Unsere Steuern: Wer zahlt? Wie viel? Wofür?, Frankfurt am Main 2018.

Bachmann, Carmen/*Baumann*, Martin/*Richter*, Konrad: Auswirkung der geplanten Erhöhung des Kinderfreibetrags unter Beibehaltung der gegenwärtigen Höhe des Kindergelds, DStR 2014, S. 1037–1040.

Badara Fall, Alioune: Le juge, le justiciable et les pouvoirs publics: Pour une appréciation concrète de la place du juge dans les systèmes politiques en Afriques, Les défis des droits fondamentaux, Bruxelles 2000.

Badet, Gilles: Les attributions originales de la Cour constitutionnelle du Bénin, Cotonou 2013.

Badian, Seydou: Sous l'orage suivi de la mort de Chaka, Paris 1972.

Badura, Peter: Staatsrecht, München 2015.

Bajohr, Stefan: Grundriss Staatliche Finanzpolitik: Eine praktische Einführung, Wiesbaden 2008.

Baker, Philip: Taxation and the European Convention on Human Rights, British Tax Review 2000, S. 211–377.

Baker, Philip: Taxation, human rights and the family, Cambridge 2008.

Balloff, Rainer: Kinder in Pflegefamilien, NZFam 2014, S. 769–773.

Balloff, Rainer: Kinder vor dem Familiengericht: Praxishandbuch zum Schutz des Kindeswohls unter rechtlichen, psychologischen und pädagogischen Aspekten, Baden-Baden 2018 (Zit. *Balloff*, Kinder vor dem Familiengericht: Praxishandbuch zum Schutz des Kindeswohls, S.).

Bamberger, Heinz Georg/*Roth*, Herbert: Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: BGB, München 2017.

Banque Mondiale, Côte d'Ivoire: Présentation, https://www.banquemondiale.org/fr/country/cotedivoire/overview, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Banque Mondiale, Perspectives économiques en Côte d'Ivoire : 8 graphiques pour comprendre les enjeux de l'urbanisation, https://www.banquemondiale.org/fr/country/cotedivoire/publication/cote-divoire-economic-outlook-understanding-the-challenges-of-urbanization-in-height-charts, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Bastisch, André: Das Arbeitsbeschaffungsprogramm unter Hitler: Der Abbau der Massenarbeitslosigkeit im Dritten Reich von 1933-1936, Hamburg 2014.

Battes, Robert: Eherecht, Berlin 2018.

Bauer, Gisa: Gemeinsam gegeneinander mit dem Rücken an der Wand, gender turn, in Schmelzer Christian (Hrsg.): Gender Turn: Gesellschaft jenseits der Geschlechternorm, Bielefeld 2013, S. 35–80.

Bauer, Thomas K.: Herausforderungen und Chancen der Fachkräftezuwanderung nach Deutschland, in Bertelsmann Stiftung (Hrsg.): Faire Fachkräftezuwanderung nach Deutschland. Grundlagen und Handlungsbedarf im Kontext eines Einwanderungsgesetzes, Gütersloh 2017, S. 13–26.

Baumgarten, Jörg/*Houben*, Henriette: Die Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft von Ehepaaren: Eine empirische Studie, StuW 2014, S. 116–131.

Baur, Jean-Philippe: Mémento de Droit fiscal généra, Paris 2009.

Baur, Jean-Philippe: Mémento de Droit fiscal général, Paris 2009.

Bauschke, Hans-Joachim: Zur Vereinbarkeit von Familie und Beruf – Aspekte der aktuellen Rechtslage und Ansätze im Koalitionsvertrag, öAT 2014, S. 65–68.

Bavaj, Riccardo/*Hildebrand*, Klaus: Die Ambivalenz der Moderne im Nationalsozialismus: eine Bilanz der Forschung, München 2003.

Baverez, Nicolas: Chroniques du déni français, Paris 2017.

Bayerische Staatsregierung, Bericht aus der Kabinettssitzung vom 6. März 2018, *http://www.bayern.de/bericht-aus-der-kabinettssitzung-vom-6-maerz-2018*, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

BDO/*HWWI*: Niedrigste Geburtenrate weltweit: Demografischer Abwärtstrend gefährdet Standort Deutschland, Pressemitteilung vom 29.05.2015, http://www.hwwi.org/fileadmin/hwwi/Mediencenter/Pressemitteilungen/2015_Pressemitteilungen/2015-05-29-BDO/20150529_PM_IBC_Geburtenrate_HWWI.pdf., zuletzt überprüft am 06.06.2019.

Beck, Bernhard: Volkswirtschaft verstehen, Zürich 2017.

Beck, Stefanie: Die Weltwirtschaftskrise der 1930er Jahre in Deutschland: Ursachen, Verlauf und Maßnahmen der Wirtschaftspolitik, Hamburg 2011.

Beck, Volker/*Tometten*, Christoph: Ehe für alle, DÖV 2016, S. 581–587.

Beck, Volker: Gleichstellung durch Öffnung der Ehe, FPR 2010, S. 220–226.

Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Edition 47, München 2019 (Zit. *Bearbeiter*, in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon, Rn.).

Becker, Johannes/*Englisch*, Joachim: Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting, DStR 2016, S. 1005–1008.

Becker, Jürgen: Der Grundsatz der Individualbesteuerung im deutschen Einkommensteuerrecht, Münster 1970.

Belcadhi, Fériel: L'image de la Côte d'Ivoire dans le quotidien le monde 1960–2005, Paris 2006.

Bemba, Joseph: Côte d'Ivoire quelques réflexions d'ordre juridique, collection justice internationale, Paris 2011.

Béné-hoane, Stéphane, Prestations familiales, https://cotedivoirepaie.ci/cnps/prestations-familiales, zuletzt überprüft am 12.07.2019.

Bercy infos: Le quotient familial : comment ça marche https://www.economie.gouv.fr/particuliers/quotient-familial, zuletzt geprüft am 05.06.2019.

Berger, Thomas: Die Familie zur Zeit des Nationalsozialismus: Eine schwächer werdende Sozialisationsinstanz?, München 2013.

Bergmann, Alexander/*Ferid*, Murad (Hrsg.): Internationales Ehe- und Kindschaftsrecht: mit Staatsangehörigkeitsrecht /5 [Dominik. Republik - Ghana], Frankfurt am Main 2008.

Bergmann, Alexander/*Ferid*, Murad (Hrsg.): Internationales Ehe- und Kindschaftsrecht, Frankfurt am Main 1997.

Berringer, Christian: Sozialpolitik in der Weltwirtschaftskrise: die Arbeitslosenversicherungspolitik in Deutschland und Großbritannien im Vergleich, 1928-1934, Berlin 1999.

Bertelmann, Brigitte/*Posern*, Thomas: Familien, Zeit: Wo bleibt Zeit für die Familie? Münster 2007.

Berthélemy, Jean-Claude/*Söderling*, Ludvig: Emerging Africa, Paris 2002.

Bichot, Jacques: Histoire et évolution de la politique familiale en France, http://www.uniondesfamilles.org/histoire-politique-familiale-france.htm, zuletzt geprüft am 05.06.2019.

Bilger, François: La Pensée économique libérale dans l'Allemagne contemporaine, Paris 1966.

Bilia, Boris/*Lachaud*, Bastien/*Etiévant*, Guillaume: Manifeste pour une révolution fiscale: 50 propositions pour un impôt juste et lisible, Paris 2013 (Zit. *Bilia/Lachaud/Etiévant*, Manifeste pour une révolution fiscale, S.).

Biller-Andorno, Nikola: Karriere und Kind: Erfahrungsberichte von Wissenschaftlerinnen, Frankfurt am Main 2005.

Bingel, Christiane: Der Fachkräftemangel als Folge des Demografischen Wandels: Eine kritische Analyse, München 2011.

Birg, Herwig: Die ausgefallene Generation: was die Demographie über unsere Zukunft sagt, München 2006.

Birk, Dieter/*Desens*, Marc/*Tappe*, Henning: Steuerrecht, Heidelberg 2018.

Birk, Dieter: Familienbesteuerung in Großbritannien und Deutschland, in Klaus Vogel/Paul Kirchhof (Hrsg.): Steuern im Verfassungsstaat. Symposion zu Ehren von Klaus Vogel, München 1996, S. 65–81.

Bischoff, Jean-Marc: Le mariage polygamique en droit international privé, DIP Travaux du Comité français de droit international privé 1981, S. 91–116.

Black, Carola: Eigentumsfreiheit und Besteuerung aus liberaler Perspektive: Eine Untersuchung der Steuerpolitik auf Grundlage der Eigentumstheorien von Locke und Kant, Münster 2010.

Bleckmann, Albert/*Waterkamp*, Afra: Ehegattenveranlagung und Freizügigkeit in der Europäischen Gemeinschaft, Köln 1993.

Bleibtreu-Ehrenberg, Gisela: Homosexualität. Die Geschichte eines Vorurteils, Frankfurt am Main 1981.

Blome, Thomas: Die Geschlechterverschiedenheit der Ehegatten – Kerngehalt der Ehe nach Art. 6 I GG?, NVwZ 2017, S. 1658–1663.

Bmfsfj, Familien in Deutschland stärken Erhöhung des Kindergeldes und steuerliche Entlastung: https://www.bmfsfj.de/bmfsfj/themen/familie/erhoehung-des-kindergeldes-und-steuerliche-entlastung/126978, zuletzt überprüft am 02.07.2019.

BMFSFJ, Fünfter Bericht zur Evaluation des Kinderförderungsgesetzes (KiföG-Bericht), Kurzfassung 2015.

Boahen, Albert Adu: L'Afrique sous domination coloniale, 1880–1935, Paris 2010.

Bohnekamp, Dorothea/*Brachet*, Sara/*Fagnan*i, Jeanne/*Farges*, Patrick/*Fleury*, Antoine/*Le Goff*, Jean-Marie/*Gouazé*, Serge et al. : Les enjeux démographiques en France et en Allemagne : réalités et conséquences, Villeneuve d'Ascq 2017.

Boniface, Pascal: L'année stratégique 2017: Analyse des enjeux internationaux, Paris 2016.

Böning, Holger: Französische Revolution und deutsche Öffentlichkeit. Wandlungen in Presse und Alltagskultur am Ende des achtzehnten Jahrhunderts, München 1992.

Borella, François: Le fédéralisme dans la Constitution française du 5 octobre 1958, Annuaire Français de Droit International 1958, S. 659–681.

Borrosch, Friedrich: Ratgeber zur Steuererklärung 2016/2017: Mit den besten Steuertipps, Berlin 2017.

Bosch, Gerhard/*Krone*, Sirikit/*Langer*, Dirk: Das Berufsbildungssystem in Deutschland: Aktuelle Entwicklungen und Standpunkte, Wiesbaden 2010.

Bounfour, Abdellah/*Chaker*, Salem: Etudes littéraires africaine. Littérature berbère, Paris 2006.

Bouveresse, Jacques: Un parlement colonial? 1. L'institution et les hommes les délégations financières algériennes, 1898–1945, Mont-Saint-Aignan 2008.

Bovigny, Albert/*Costes*, Jean-François/*Ploux*, François: L'Impôt Caillaux, http://fiscafrance.free.fr/caillaux.htm, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Bpb: UN – United Nations: Die Entwicklung der Mitgliedschaft in den Vereinten Nationen, 1945 bis 2011, Stand: März 2017, zuletzt geprüft am 05.06.2019.

Brauneck, Jens: Digitalsteuer: Endlich angemessene Steuern für Google, Apple, Facebook und Co. in der EU?, EuZW 2018, S. 624–631.

Bredemeier, Barbara: Kommunikative Verfahrenshandlungen im deutschen und europäischen Verwaltungsrecht: zugleich ein Beitrag zur Europäisierung des Verwaltungsverfahrensrechts, Tübingen 2007.

Brennauer, Jutta: Von "Wirtschaftsflüchtlingen" und "Willkommenskultur": Fluchtberichterstattung abseits des Politikressorts, Köln 2019.

Bristow, John: Taxation in Ireland: An Economist's Perspective, Dublin 2004.

Brizoua-Bi, Jacques/*Asuoha*, Reuben: Initiation au Droit fiscal ivoirien, Abidjan 1979.

Brosius-Gersdorf, Frauke: Demografischer Wandel und Familienförderung, Tübingen 2012.

Brüne, Stefan: Die französische Afrikapolitik: Hegemonialinteressen und Entwicklungsanspruch, Baden-Baden 1995.

Bruns, Manfred/*Beck*, Volker: Das Eheverbot bei Gleichgeschlechtlichkeit, MDR 1991, S. 832–835.

Bujard, Martin: Geburtenrückgang und Familienpolitik: ein interdisziplinärer Erklärungsansatz und seine empirische Überprüfung im OECD-Länder-Vergleich 1970-2006, Baden-Baden 2011 (Zit. *Bujard*, Geburtenrückgang und Familienpolitik, S.).

Bundesministerium der Finanzen: Kindergeld: Ein internationaler Vergleich mit den Staaten der EU, Monatsbericht Juni 2003, http://www.skm-steuerberater.de/fileadmin/pdf/030600_Kindergeld-ein-internationaler-Vergleich-mit-den-Staaten-der-EU.pdf, zuletzt geprüft am 05.06.2019.

Busse, Christian: Die Besteuerung der stillen Reserven durch einen allgemeinen Steuerentstrickungstatbestand, Lohmar 2009.

Bussiek, Jürgen: Mut zur Zukunft Denk ich an Deutschland in der Nacht, Norderstedt 2015.

Butterwegge, Christoph/*Lösch*, Bettina/*Ptak*, Ralf: Kritik des Neoliberalismus, Wiesbaden 2017.

Caballero Guzman, Norma: Les codes des impôts en droit comparé. Contribution à une théorie de la codification fiscale, Paris 2011.

Camara, Ousmane: Mémoires d'un Juge africain, Dakar 2010.

Campbell, Claudia: Die rechtliche Elternschaft in Regenbogenfamilien, NZFam 2016, S. 296–300.

Capitant, David: Les effets juridiques des droits fondamentaux en Allemagne, Paris 2001.

Carré de Malberg, Raymond: Contribution à la théorie générale de l'Etat, spécialement d'après les données fournies par le droit constitutionnel français, Paris 1975.

Caselli, Graziella/*Vallin*, Jacques/*Wunsch*, Guillaume J.: Démographie: analyse et synthèse. Les déterminants de la fécondité, Paris 2001.

Chabou, Meriem: Der informelle Straßenhandel in Algier, Münster 2005.

Chambas, Gerard/*Combes*, Jean-Louis: Transitions fiscale en Afrique subsaharienne: quel rôle pour l'impôt sur le revenu, in Ludovic Ayrault/Florent Garnier (Hrsg.): La famille et l'impôt, Actes du colloque de Clermont-Ferrand, 9 et 10 juin 2005, Rennes 2009.

Chambas, Gérard: Afrique au sud du Sahara Mobiliser des ressources fiscales pour le développement, Paris 2005.

Chambas, Gérard: Afrique au Sud du Sahara quelle stratégie de transition fiscale ? Afrique contemporaine 2005/1 (n° 213), S. 133–163.

Clauzel, Jean: La France d'outre-mer (1930-1960), témoignages d'admirateurs et de magistrats, Paris 2003.

Clérici, André: Histoire de la Côte d'ivoire, Abidjan 1962.

CNPS, Allocations au foyer du travailleur, http://www.cnps.ci/assure/prestastions-familiales/Pages/allocations-au-foyer-du-travailleur.aspx, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

CNPS, Allocations familliales, http://www.cnps.ci/assure/prestastions-familiales/Pages/allocations-familliales.aspx, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Cockburn, John/*Decaluwé*, Bernard/*Fofana*, Ismaël: Libéralisation commerciale et pauvreté en Afrique, Ottawa 2010.

Coimbra, Marcelo: Steuerverfassungsrecht und Steuergerechtigkeit: Ein Rechtsvergleich der Familienbesteuerung in Deutschland und Brasilien, Berlin 2015.

Colombino, Ugo/*Narazani*, Edlira: What's Best for Women: Gender Based Taxation, Wage Subsidies or Basic Income?, in DP-IZA 2012, S. 1–27.

Combacau, Jean/*Sur*, Serge: Droit international, Paris 1994.

Commission des Communautés Européennes: Eurobaromètre, Mode de vie dans la communauté européenne, Famille et emploi, Bruxelles 1991.

Conseil de l'Europe/*Comité des ministres*: Principes concernant les procurations permanentes et les directives anticipées ayant trait à l'incapacité : recommandation CM/Rec(2009)11 adoptée par le Comité des ministres du Conseil de l'Europe et exposé des motifs, Strasbourg 2011.

Conseil de l'Europe: Évolution démographique récente en Europe 2003, Strasbourg 2003.

Constantinesco, Léontin-Jean: Rechtsvergleichung II: Die rechtsvergleichende Methode, Köln 1972.

Contamin, Bernard/*Fauré*, Yves-André: La bataille des entreprises publiques en Côte-d'Ivoire, l'histoire d'un ajustement interne, Paris 1990.

Coolidge, David Orgon: Die Frage der Ehe: Einführung zum aktuellen geschichtlichen Hintergrund, https://www.dijg.de/ehe-familie/frage-ehe-gleichgeschlechtlich/, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Cooper, Frederick : Décolonisation et travail en Afrique. 1935-1960, Paris 2004.

Coquery-Vidrovitch, Catherine: L'Afrique occidentale au temps des français: colonisateurs et colonisés (c. 1860–1960), Paris 1992.

Coquery-Vidrovitch, Catherine: Le Congo au temps des grandes compagnies concessionnaires 1898–1930, Paris 1972.

Coquery-Vidrovitch, Catherine: Un essai de périodisation de l'histoire africaine, in Adame Ba Konaré et al., Petit Précis de remise à niveau sur l'histoire africaine à l'usage du présidence Sarkozy, Paris 2009, S. 41–58.

Cornils, Matthias: Die Ausgestaltung der Grundrechte: Untersuchungen zur Grundrechtsbindung des Ausgestaltungsgesetzgebers, Tübingen 2005.

Cornu, Gerard: Vocabulaire juridique, Paris 2009.

Cot, Jean-Pierre/*Pellet*, Alain/*Forteau*, Mathias (Hrsg.): La charte des nations Unies: Commentaire article par articles, Paris 2005.

Coulibaly, Climanlo Jérôme: Droit civil: les personnes et la famille, Abidjan 2012.

Cozian, Maurice: Les grands principes de la fiscalité des entreprises, Paris 1999.

Cramer, Alfons: Zur Lage der Familie und der Familienpolitik in der Bundesrepublik, Wiesbaden 1982.

Creifelds, Carl: Rechtswörterbuch, München 2011.

Crook, Richard C./*Manor*, James: Democracy and decentralization in South Asia and West Africa: participation, accountability and performance, Cambridge 1998.

Cyberlab, Einkommensteuertabelle + Rechner 2019, 2018, 2017, https://www.einkommenssteuertabelle.de/, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Czub, Hans-Joachim: Verfassungsrechtliche Gewährleistungen bei der Auferlegung steuerlicher Lasten, die zweckmäßige Gestaltung der Sozialhilfe, der steuerlichen Grundfreibeträge und des Kinderlastenausgleichs, Berlin 1982.

Dagmar, Felix: Das Ehegattensplitting und die Einheit der Rechtsordnung, in Seel Barbara (Hrsg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, S. 73–106.

Daillier, Patrick/*Forteau*, Mathias/*Pellet*, Alain: Droit international public, Paris 2009.

Damon, Julien: Les politiques familiales, Que sais-je Nr. 3776, Paris 2018.

David, René /*Jauffret-Spinosi*, Camille/*Goré*, Arie: Les grands systèmes de droit contemporains, Paris 2016.

David, René: Les grands systèmes de droit contemporains (droit comparé), Revue internationale de droit comparé 1965, S. 254–257.

Davy, Ulrike: Soziale Gleichheit: Voraussetzung oder Aufgabe der Verfassung, in Sacksofsky ,Ute/Möllers ,Christoph /Davy ,Ulrike et al .(Hrsg.): Erosion von Verfassungsvoraussetzungen, VVDStRL 68, 2009, S. 122-170.

De Benoist, Joseph-Roger: Église et pouvoir colonial au Soudan français: les relations entre les administrateurs et les missionnaires catholiques dans la Boucle du Niger, de 1885 à 1945, Paris 1987.

De la Mardière, Christophe: Droit fiscal général, Paris 2015.

De Levat, Jean: Les origines historiques des trois religions du Livre, Paris 2010.

Decottignies, Roger: Requiem pour la famille Africaine, Paris 1965.

Deffains, Bruno/*Langlais*, Eric: Analyse économique du droit: Principes, méthodes, résultats, Bruxelles 2009.

Dégni-Segui, René: Codification et uniformisation du droit en Afrique noire, Abidjan 1982.

Dégni-Segui, René: La charte Africaine des Droits de l'homme et des Peuples, Abidjan 1995.

Demleitner, Andreas: Das Abkommen zur Förderung der Steuerehrlichkeit bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zwischen Deutschland und den USA, IStR 2013, S. 564–567.

Demuth, Stahl: Strafrechtliches Verwertungsverbot bei Verletzung des Steuergeheimnisses – Ein Zwischenruf im Fall Zumwinkel, DStR 2008, S. 600–604.

Dennis, Jeffery P.: The LGBT Offender, in Dana *Peterson*/Vanessa R. *Panfil*, Handbook of LGBT Communities, Crime, and Justice, New York 2014, S. 87–101.

Der neue Fischer-Weltalmanach 2018: Zahlen, Daten, Fakten, Schwerpunkt Pressefreiheit, Frankfurt am Main 2017.

Deutsche Stiftung Weltbevölkerung: Soziale und demografische Daten weltweit DSW, Datenreport 2016, Hannover 2016.

Deutschen Bundestag, Auswirkungen von Agrarexporten nach Afrika, WD 5 vom 19.10.2017, https://www.bundestag.de/blob/532154/.../wd-5-075-17-pdf-data.pdf., zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Deutscher Bundestag, Ausarbeitung vom 03.04.2018: Familiensplitting, Wissenschaftliche Dienste 4 - 3000 - 056/18, https://www.bundestag.de/blob/554390/12292c445f7dbe039cfd84a6dc811275/wd-4-056-18-pdf-data.pdf., zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Deutscher Bundestag, Familiennachzug zu Flüchtlingen und international subsidiär Schutzberechtigten Rechtsgrundlagen und Gestaltungsmöglichkeiten des Gesetzgebers aus nationaler Sicht, Berlin 2016, https://www.bundestag.de/blob/489006/73d5b14ea8c20bdc175c16e68726a73e/wd-3-239-16-pdf-data.pdf., zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Deutscher Bundestag, Mehrheit im Bundestag für die „Ehe für alle“, https://www.bundestag.de/dokumente/textarchiv/2017/kw26-de-ehe-fuer-alle-513682, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Deutscher Familien Verband: Stellungnahme des Deutschen Familienverbandes zum Antrag der FDP-Fraktion im Sächsischen Landtag „Für mehr Familienfreundlichkeit – Bundesratsinitiative zur Einführung eines Familiensplittings“, Stellungnahme vom 06.06.2006 (Zit. *Deutscher Familien Verband*, Stellungnahme vom 06.06.2006, S.).

Deutscher Familienverband: Verfassungstreue bei der Anerkennung von Erziehungsleistung Informationen zum Jahresschwerpunktthema 2006, https://www.deutscher-familienverband.de/publikationen/dfv-familie/send/2-publikationen/127-familienurteile-bverfg, zuletzt überprüft am 06.06.2019.

Di Fabio, Udo: Der Schutz von Ehe und Familie: Verfassungsentscheidung für die vitale Gesellschaft, NJW 2003, S. 993–998.

Di Fabio, Udo: Steuern und Gerechtigkeit, JZ 2007, S. 749–755.

Diallo, Mansour: La Fiscalité des entreprises guinéennes, Paris 2014.

Diekmann, Florian: Steuersplitting für Homo-Ehen : So viel kostet die Gleichstellung, http ://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/was-das-ehegattensplitting-fuer-homo-ehen-den-staat-kostet-a-904171.html, zuletzt überprüft am 12.07.2019.

Diekmann, Florian: Steuersplitting für Homo-Ehen: So viel kostet die Gleichstellung, http://www.spiegel.de/wirtschaft/soziales/was-das-ehegattensplitting-fuer-homo-ehen-den-staat-kostet-a-904171.html, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Diercke, Carl: Die Welt in Karten, 3. Aufl., Braunschweig 2000.

Dietz, Andreas: Ausländer- und Asylrecht: Einführung, Stuttgart 2016.

Dingeldey, Irene: Das deutsche System der Ehegattenbesteuerung im europäischen Vergleich. WSI Mitteilungen 2002, S. 154–160.

Dinkelbach, Andreas: Ertragsteuern. Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Wiesbaden 2017.

Diop, Abdoulaye-Bara: La famille Wolof: tradition et changement, Paris 2012.

Diop, Cheikh Anta: Nations nègres et culture, Paris 1979.

Direction générale des impôts, Le guide du contribuable, Abidjan 2012.

Dißars, Ulf-Christian: Steuergeheimnis und Aufklärungspflichten des Finanzamts gegenüber Eheleuten – Auswirkungen der verschiedenen Veranlagungsarten, FPR 2003, S. 408–410.

Dittmann, Armin: Le recours constitutionnel en droit allemand. Cahiers du Conseil constitutionnel n° 10, mai 2001, Paris 2001.

Dittmann, Willi/*Haderer*, Dieter/*Happe*, Rüdiger: Einkommensteuererklärung 2014/2015, Freiburg 2014.

DIW, Pressemitteilung vom 06.03.2013, „Französisches Familiensplitting taugt nur bedingt als Vorbild“, https://www.diw.de/sixcms/detail.php?id=diw_01.c.416959.de, zuletzt geprüft am 04.02.2019.

Djait, Hichem: L'Afrique arabe au VIIIe siècle, Annales Economies Sociétés Civilisations 1973, S. 601–621.

Dore-Audibert, Andrée: Une décolonisation pacifique: chroniques pour l'histoire, Paris 1999.

Dörr, Dieter: Informationsfreiheit, in: Merten, Detlef/Papier, Hans-Jürgen (Hrsg.), Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa: Grundrechte in Deutschland und Europa, Bd. IV, Grundrechte in Deutschland – Einzelgrundrechte I, Heidelberg 2011, S. 965–1016 (Zit. Dörr, in Merten/Papier (Hrsg.), Handbuch der Grundrechte in Deutschland und Europa, Bd. IV, §, Rn.)

Douet, Frédéric/*Cozian*, Maurice/*Hauser*, Jean: Précis de droit fiscal de la famille: impôt sur le revenu, mariage, divorce, PACS, concubinage, optimisation fiscale du patrimoine familial, IFI, droits de donation et de succession, assurance vie, Paris 2018 (Zit. Douet/Cozian/Hauser, Précis de droit fiscal de la famille, S.).

Dreier, Horst (Hrsg.): Grundgesetz-Kommentar, Bd. I, 3. Aufl., Tübingen 2013.

Drüen, Klaus-Dieter: Die Indienstnahme Privater für den Vollzug von Steuergesetzen, Tübingen 2012.

Duchateau, Gaëtan/*Guerlain*, Florent: Dernier inventaire avant le mariage pour tous, Paris 2012.

Ducos, Michèle: Rome et le droit, les sources du droit, famille et société, propriété et testament, le procès; la réflexion sur le droit et son influence, Paris 1996.

Duda, Sandra: Das Steuerrecht im Staatshaushaltssystem der DDR, Frankfurt am Main 2011.

Dulz, Axel: Scheinheiligkeit und Doppelmoral: mal ganz offen gesprochen, Norderstedt 2016.

Dumont, Gérard-François: les conséquences géopolitiques de "l'hiver démographique" en europe, Géostratégiques 2008, S. 29–46.

Duncker, Arne: Gleichheit und Ungleichheit in der Ehe: Rechtsgeschichte und Geschlechterforschung, Köln 2003.

Durand, Béatrice: Cousins par alliance: les Allemands en notre miroir, Paris 2010.

Durand, Bernard: Histoires comparées des institutions: Afrique, Monde arabe, Europe, Dakar 1983.

Duygun, Yvonne: Demografie und Fachkräftemangel in Deutschland. Was können Unternehmen konkret tun?, München 2017.

Eáer, Johannes Wilhelm: Der deutsche Arbeitsmarkt im 21. Jahrhundert soziale Marktwirtschaft im Zeichen von Globalisierung, demographischem Wandel und staatlicher Grundsicherung, Hamburg 2013 (Zit. *Eáer*, Der deutsche Arbeitsmarkt im 21. Jahrhundert: Soziale Marktwirtschaft, S.).

Ebsen, Ingwer: Gleichberechtigung von Männern und Frauen, in Benda, Ernst/Maihofer, Werner/Vogel, Hans-Jochen (Hrsg.): Handbuch des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland (HdbVerfR), Bd. 2, 1995, S. 263–292 (Zit. *Ebsen*, in HdbVerfR 1995, S.).

Eekhoff, Tholen/*Roth*, Steffen: Grenzgänge Zwischen Wirtschaftswissenschaft und Wirtschaftspolitik, Berlin 2016.

*Egge*r, Wolfgang/*Genser*, Bernd: Dual Income Taxation in EU Member Countries, CESifo DICE Report 2005, S. 41–47.

Egle, Christoph: Reformpolitik in Deutschland und Frankreich: Wirtschafts- und Sozialpolitik bürgerlicher und sozialdemokratischer Regierungen seit Mitte der 90er Jahre, Wiesbaden 2009.

Ehmann, Sandra: Familienpolitik in Frankreich und Deutschland – ein Vergleich, Frankfurt am Main 1999.

Ehrensperger, Elisabeth: Die allgemeine Erklärung der Menschenrechte als Modellfall der Deliberation. Theorie, Dokumentation, Analyse, Baden-Baden 2006.

Eichenberger, Olivier: Individualbesteuerung der natürlichen Personen in der Schweiz, Bern 2008.

Eichhorst, Werner/*Thode*, Eric: Priorité de l'Allemagne: concilier vies familiale et professionnelle, Regards sur l'économie allemande 2010, S. 13–21.

Eifler, Michael: Einführung in die Einkommensteuer: Grundlagen für Bilanzbuchhalter und Steuerfachangestellte, Berlin 2018.

Eisgruber, Thomas/*Schallmoser*, Ulrich: Einkommensteuerrecht, München 2010.

Epping, Volker: Grundrechte, Berlin 2017.

Eschebach, Insa: Homophobie und Devianz. Weibliche und männliche Homosexualität im Nationalsozialismus. Forschungsbeiträge und Materialien der Stiftung Brandenburgische Gedenkstätten, Berlin 2012.

Escobar-Lemmon, Maria C./*Taylor-Robinson*, Michelle M.: Representation: The Case of Women, Oxford 2014.

Espineira, Karine: La transidentité: de l'espace médiatique à l'espace public, Paris 2015.

Essomba, Philippe Blaise: Regards sur l'histoire économique et sociale du Cameroun, Saint Denis 2017.

Ezémbé, Ferdinand: L'enfant africain et ses univers, Paris 2009.

Fall, Babacar: Le travail forcé en Afrique-Occidentale française, 1900–1946, Paris 1993.

Färber, Gisela: Ehegattensplitting und Lohnsteuerkartenverfahren, in Seel Barbara (Hrsg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, S. 181–206.

Fassbender, Bardo/*Gunsteren*, Dirk van: The Universal Declaration of Human Rights. Menschenrechteerklärung. Neuübersetzung, Synopse, Erläuterung, Materialien, München 2009.

Feldkamp, Michael F.: Der Parlamentarische Rat 1948–1949. Die Entstehung des Grundgesetzes, Göttingen 1998.

Fernandez Bravo, Nicole: Lire entre les lignes: l'implicite et le non-dit, Asnières 2003.

Feyder, Jean: Mordshunger: Wer profitiert vom Elend der armen Länder?, Mordshunger Wer profitiert vom Elend der armen Länder?, Frankfurt am Main 2014.

Fink, Felix: Sein und Nichtsein: Erlebnisse eines Frau-zu-Mann-Transsexuellen Norderstedt 2001. zum europäischen Antidiskriminierungsrecht, Luxemburg 2010.

Finzsch, Norbert/*Velke*, Marcus: Queer, Gender, Historiographie: Aktuelle Tendenzen und Projekte, Münster 2016.

Fischer, Lutz: Steuersystem und betriebliche Rationalisierung, Wiesbaden 2013.

Fischerauer, Alexandra: Familienpolitik in Österreich, Frankreich und Schweden, München 2006.

Fortunato, Fernandes: Internationaler Schutz der Familie am Beispiel der Europäischen Sozialcharta, EuR 2008.

Fotsing, Jean Baptiste: Le Pouvoir Fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone, Paris 1995.

Fowid, Gleichgeschlechtliche Lebensgemeinschaften, https://fowid.de/meldung/gleichgeschlechtliche-lebensgemeinschaften, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Fragonard, Bertrand : Vive la protection sociale!, Paris 2012.

Francesoir: Le mariage gay légalisé dans plus de 25 pays, http://www.francesoir.fr/actualites-societe-lifestyle/le-mariage-gay-legalise-dans-plus-de-25-pays, zuletzt geprüft am 05.06.2019.

Frenz, Walter: Handbuch Europarecht Band 1: Europäische Grundfreiheiten, Berlin 2013.

Freund-Widder, Michaela: Frauen unter Kontrolle: Prostitution und ihre staatliche Bekämpfung in Hamburg vom Ende des Kaiserreichs bis zu den Anfängen der Bundesrepublik, Münster 2003.

Freytag, Christiane: Lebenspartnerschaftsgesetz, Eheschutzgebot und Differenzierungsverbot. Eine verfassungsrechtliche Untersuchung unter der Berücksichtigung der neuesten Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts in dieser Sache, DÖV 2002, S. 445–455.

Friauf, Karl Heinrich/*Höfling*, Wolfram (Hrsg.): Berliner Kommentar zum Grundgesetz, Berlin 2018.

Friauf, Karl Heinrich: Eigentumsgarantie und Steuerrecht, DÖV 1980, S. 480–488.

Frings, Dorothee/*Bieker*, Rudolf: Sozialrecht für die Soziale Arbeit, Stuttgart 2018.

Frotscher, Gerrit: Internationales Steuerrecht, München 2015.

Frowein, Jochen: Der europäische Grundrechtsschutz und die deutsche Rechtsprechung, NVwZ 2002, S. 29–33.

Fuhrmann, Wilfried: Zum Ehegatten-Splitting. Allokation und horizontale Gerechtigkeit, International economics working paper 1999, vol. 9901, S. 1–11.

Funk, Fabian: Rechtsvergleich der Familienbesteuerung in Spanien und Deutschland, Norderstedt 2008.

Gail, Uwe: Das Familien- und Angehörigenprivileg im Privatversicherungs- und Sozialrecht, SVR 2017, S. 241–246.

Gallas, Karin/*Gill*, Mareike: Der engagierte Vater: Vereinbarkeit von Familie und Beruf, Marburg 2015.

Garané, Amidou: Le cadre juridique international du bassin de la Volta, Gland 2009.

Gärber, Andrä/*Schreyer*, Markus: zu kurz gedacht! „aus der Krise sparen wie die Schwaben", Friedrich-Ebert-Stiftung (FES) WISO Argumente 03, Bonn 2017, S. 1–2.

Gary-Tounkra, Daouda: La crise ivoirienne le poids de l'histoire coloniale, in Adame Ba Konaré et al., Petit Précis de remise à niveau sur l'histoire africaine à l'usage du président Sarkozy, Paris 2009, S. 241–251.

Geiger, Gunter: Kinderrechte sind Menschenrechte!: Kinderrechte in Deutschland, Opladen 2011.

Geis-Thöne, Wido: Kinderbetreuung: Chancengleichheit beginnt in der Kita, https://www.iwkoeln.de/presse/iw-nachrichten/beitrag/wido-geis-thoene-chancengleichheit-beginnt-in-der-kita.html, zuletzt geprüft am 05.06.2019.

Gerlach, Irene: Familie und staatliches Handeln: Ideologie und politische Praxis in Deutschland, Opladen 1996.

Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1806–1810, Berlin 1810.

Gesetzsammlungen 1822: Sammlung für die Königlichen Preußischen Staaten erschienenen Gesetze und Verordnungen von 1806 bis zum 27.10.1810, Berlin 1822.

Glaeser, Janina: Care-Politiken in Deutschland und Frankreich, Wiesbaden 2018.

Gnabeli, Roch Yao/*Lado*, Ludovic: Etat, Religions et Genre en Afrique Occidentale et Centrale, Bamenda 2019.

Gnangui, Adon: Afrique subsaharienne, Côte d'Ivoire: dans l'engrenage de la Françafrique, Saint Denis 2013.

Gnangui, Adon: Droit des déchets en Afrique, le cas de la Côte d'Ivoire, Paris 2010.

Gnüchtel, Ralf: Jugendschutztatbestände im 13. Abschnitt des StGB: ihre Legitimation im Lichte eines zeitgemäßen Jugendschutzes, Berlin 2013 (Zit. *Gnüchtel*, Jugendschutztatbestände im 13. Abschnitt des StGB, S.).

Godfernaux, Raymond: Les chemins de fer coloniaux français, Paris 1911.

Goebel, Gabriele: Lebensentwürfe junger Akademikerinnen und ihre persönlichen Netzwerke, Frankfurt am Main 1997.

Goode, William Josiah: Soziologie der Familie, München 1973.

Göppinger, Horst/*Börger*, Ulrike: Vereinbarungen anläßlich der Ehescheidung: die vertragliche Regelung der zivil-, steuer- und sozialrechtlichen Folgen, München 1998.

Gounin, Yves: Conseil d'Etat. L'influence internationale du droit français, in Politique étrangère 2002, vol. 67, S. 512–513.

Gouvernement de Côte d'Ivoire, Le gouvernement ivoirien envisage la mise en place d'un système d'identification national performant et fiable, http://www.gouv.ci/rss_actu_rss.php?recordID=8324, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Grabenwarter, Christoph: Europäische Menschenrechtskonvention, München 2009.

Grabner-Haider, Anton: Ethos der Weltkulturen: Religion und Ethik, Göttingen 2006.

Gramm, Christof/*Pieper*, Stefan Ulrich: Grundgesetz Bürgerkommentar, Baden-Baden 2015.

Greulich, Angela: Les politiques familiales en France et en Allemagne. Quelles différences ? Quelles pistes de réforme ?, in Horizons Stratégiques 2008/n° 7, S. 159–181.

Grönert, Joachim K.: Ist die Abschaffung des Ehegattensplittings verfassungsrechtlich zulässig?, DStZ. 1998, S. 895–897.

Groot-Wilken, Bernd/*Isaac*, /Kevin*Schräpler*, Jörg-Peter: Sozialindices für Schulen: Hintergründe, Methoden und Anwendung, Münster 2016.

Gutmann, Rolf: Ausländische Arbeitnehmer, Frankfurt am Main 2005.

Halder, Gitte: Demographischer Wandel und politische Antworten in Deutschland. Eine Simulationsstudie im Rahmen eines allgemeinen Gleichgewichtsmodells, Frankfurt am Main 2008.

Haupt, Heiko/*Becker*, Reina: Kinder in schlechter Verfassung? DStR 2013, S. 734–738.

Haverkamp, Lars Hendrik: Familienbesteuerung aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Sicht, Hamburg 2010.

Hecquard-Théron, Maryvonne: Regards critiques sur quelques (r)évolutions récentes du droit, Toulouse 2005.

Heiß, Beate/*Born*, Winfried: Unterhaltsrecht, Ein Handbuch für die Praxis, München 2019 (Zit.: *Bearbeiter*, in Heiß/Born,).

Henriet, Jean-Michel: L'Afrique et le Moyen-Orient en fiches, Rosny 2005.

Hentschke, Felicitas: Demokratisierung als Ziel der amerikanischen Besatzungspolitik in Deutschland und Japan, 1943–1947, Münster 2001.

Herdegen, Matthias: Völkerrecht, München 2010.

Herrig, Sandra: Fach- und Führungskräftemangel: Wege aus der Misere, Marburg 2013.

Herwig, Birg: Die demographische Zeitenwende: Der Bevölkerungsrückgang in Deutschland und Europa, München 2005.

Herzberg, Rolf Dietrich: Die Unterlassung im Strafrecht und das Garantenprinzip, Berlin 1972.

Herzog, Roman*:* Europäischer Grundrechtsschutz für Ehe und Familie, Bitburger Gespräche 2011, S. 7–14.

Hesse, Christian: Warum Mathematik glücklich macht: 151 verblüffende Geschichten, München 2014.

Hesse, Helge/*Kemmann*, Josi/*Hesse*, Henning: Wo der Fettschwanzmaki fremdgeht: Das Länderlexikon der erstaunlichen Fakten, Köln 2012.

Heun, Werner: Die Entwicklung des Steuerstaatskonzepts in theoretischer und tatsächlicher Hinsicht, in Sacksofsky/Wieland, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, Baden-Baden 2000, S. 10–21 (Zit. *Bearbeiter,* in Sacksofsky/Wieland, Vom Steuerstaat zum Gebührenstaat, 2000, S.).

Hilt, Patrice: Le couple et la convention européenne des droits de l'homme: Analyse du droit français, Aix-en-Provence 2004.

Hohmann, Harald: Der völkerrechtliche Schutz von Ehe und Familie, NJW 1992, S. 2211–2212.

Holmes, Kevin: The Concept of Income: A Multi-disciplinary Analysis, Amsterdam 2001.

Holzer, Brigit: Vom Recht, eine Familie zu gründen, Paris Berlin magazine d'information trimestriel 2013, S. 34–36.

Homburg, Stefan: Das einkommensteuerliche Ehegattensplitting, StuW 2000, S. 261–268.

Hömig, Dieter/*Wolff*, Heinrich Amadeus (Hrsg.): GG Handkommentar, 12. Aufl., Baden-Baden 2018.

Horlemann, Heinz-Gerd, Das Kinderexistenzminimum nach den Entscheidungen des BVerfG vom 10.11.1998, DStR 1999, S. 397–403.

Horowski, Leonhard: Das Europa der Könige: Macht und Spiel an den Höfen des 17. und 18. Jahrhunderts, Hamburg 2017.

Hövelberndt, Andreas: Ehe, Familie und Erziehungsrecht als Thema internationaler Regelungen zum Schutze der Menschenrechte, der Verfassungen der EU-Mitgliedstaaten und der deutschen Bundesländer, FPR 2004, S. 117–121.

Huart, Florence: Economie des finances publiques, Paris 2016.

Hübschmann, Walter/*Hepp*, Ernst/*Spitaler*, Armin: Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, Kommentar, Bonn 2012.

Hugon, Philippe/*Tapinos*, Georges/*Vimard*, Patrice: La Côte d'Ivoire à l'aube du 21e siècle: défis démographiques et développement durable, Paris 2002.

Huster, Stephan: Gleichheit und Verhältnismäßigkeit, Der allgemeine Gleichheitssatz als Eingriffsrecht, JZ 1994, S. 541–549.

Huthmann, Andreas: Eigenarten des islamischen Bankensystems und wirtschaftliche Entwicklung, Norderstedt 2007.

Hutter, Franz-Josef: No rights: Menschenrechte als Fundament einer funktionierenden Weltordnung, Berlin 2003.

Illy, Hans F./*Bryde*, Brun-Otto: Staat, Verwaltung und Recht in Afrika 1960–1985: Beiträge zur Verwaltungswissenschaftlichen Arbeitstagung 1985 des Forschungsinstituts für Öffentliche Verwaltung bei der Hochschule für Verwaltungswissenschaften, Speyer 1987.

IMF/*Statistica*, Elfenbeinküste: BIP in jeweiligen Preisen von 2008 bis 2018 (in Milliarden US-Dollar), https://de.statista.com/statistik/daten/studie/374614/umfrage/bruttoinlandsprodukt-bip-der-elfenbeinkueste/, zuletzt überprüft am 06.06.2019.

Ipsen, Jörn: Ehe für alle – verfassungswidrig?, NVwZ 2017, S. 1096–1099.

Isensee, Josef/*Kirchhof*, Paul (Hrsg.): Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. VII Freiheitsrechte, Heidelberg 2009 (Zit. *Bearbeiter*, in Isensee/Kirchhof (Hrsg.): HStR VII §).

Isensee, Josef/*Kirchhof*, Paul (Hrsg.): Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland Bd. II, Verfassungsstaat, Heidelberg 2004 (Zit.: *Bearbeiter*, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.): HStR II, §).

Jachmann, Monika*/Liebl*, Klaus: Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, S. 2009–2017.

Jachmann, Monika: Berücksichtigung von Kindern im Focus der Gesetzgebung, FR 2010, S. 123–127.

Jachmann, Monika: Reformbedarf bei der Familienbesteuerung?, BB 2008, S. 591–595.

Jachmann, Monika: Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit, Stuttgart 2000.

Jacke, Christiane/*Brinkhus*, Jan: Ehe für alle tritt Oktober in Kraft: Die Änderungen im Überblick, https://rsw.beck.de/aktuell/meldung/ehe-fuer-alle-tritt-oktober-in-kraft-aenderungen-im-ueberblick, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Jacob, Wolfgang: Einkommensteuer, München 2008.

Jahn, Ralph: Kindergeld: Steuerliches Kindergeld mit Praxishinweisen zur Anlage Kind, Wiesbaden 2007.

Jarass, Hans Dieter/*Pieroth*, Bodo: Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 15. Aufl., München 2018.

Jarass, Hans Dieter: Charta EU-Grundrechte, München 2013.

Jarass, Hans Dieter: Das Grundrecht auf Achtung des Familienlebens, FamRZ 2012, S. 1181–1185.

Jensen, Rainer: Schwarze Null: Deutschland spart sich kaputt, https://www.ardmediathek.de/tv/Monitor/Schwarze-Null-Deutschland-spart-sich-ka/Das-Erste/Video?bcastId=438224&documentId=38434340, zuletzt geprüft am 05.06.2019.

Jerabek, Martin: Deutschland und die Osterweiterung der Europäischen Union, Wiesbaden 2011.

Jung, Mathias: Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückhandels, Berlin 1998.

Kahl, Wolfgang/*Waldhoff*, Christian/*Walter*, Christian (Hrsg.): Bonner Kommentar zum GG, München 2014.

Kallina, Hans-Michael: Willkürverbot und Neue Formel: Der Wandel der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichtes zu Art. 3 I GG, Heidelberg 2001.

Kämpe, Heidrun: Aspekte des Demokratiediskurses der späten 1960er-Jahre: Konstellationen, Kontexte, Konzepte, Berlin 2012.

Kamto, Maurice: Pouvoir et droit en Afrique noire. Essai sur les fondements du constitutionalisme dans les Etats d'Afrique noire francophone, Paris 1987.

Kanzler, Hans-Joachim: Die Zukunft der Familienbesteuerung – Familienbesteuerung der Zukunft, FR 2001, S. 921–940.

Kanzler, Hans-Joachim: Rezension zu *Vollmer*, Franziska, Das Ehegattensplitting, Baden-Baden 1998, in FR 2001, S. 806–808.

Kaudjhis-Offoumou, Françoise A./*Niangoran-Bouah*, Georges: Mariage en Côte d'Ivoire, de la polygamie á la monogamie: essai, suivi de réflexions sur l'excision, Abidjan 1994.

Kaufmann, Franz-Xaver: Familienpolitik in Europa, in: Bundesministerium für Familie und Senioren (Hrsg.): 40 Jahre Familienpolitik in der Bundesrepublik Deutschland. Rückblick/Ausblick. Festschrift, Neuwied 1993, S. 141–167.

Kautcha, Donatien: Côte d'ivoire: CNPS, allocations familiales et pensions, voici les nouveaux montants, http://koaci.com/cote-divoire-cnps-allocations-familiales-pensions-voici-nouveaux-montants-100494.html, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Kavasch, Hedwig: Unterschiedliche Zollpräferenzen für unterschiedliche Entwicklungsländer: Zur Vereinbarkeit positiver Bedingungen in Allgemeinen Präferenzsystemen mit der WTO-Ermächtigungsklausel am Beispiel des APS Plus der EU, Tübingen 2016.

Khalfoune, Tahar/*Meynier*, Gilbert: Repenser l'Algérie dans l'histoire essai de réflexion, Paris 2013.

Kieffer, Paul: Der Begriff „Familie" bzw. „Ehe" im Wandel der Zeit, Gute Nachricht, Nr. 5, 2002, S. 2.

Kiehne, Hans-Erich: Armut und soziale Sicherung in Deutschland, Münster 2013.

Kiehne, Hans-Erich: Grundrechte und Steuerordnung in der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, München 2004.

Kirchhof, Paul/*Söhn*, Hartmut/*Mellinghoff*, Rudolf (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, Heidelberg 2004.

Kirchhof, Paul: Bundessteuergesetzbuch: ein Reformentwurf zur Erneuerung des Steuerrechts, Heidelberg 2011.

Kirchhof, Paul: Der Auftrag zur Erneuerung des Einkommensteuerrechts, in: Besteuerung vom Einkommen, Veröffentlichungen der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft (DStJG), Bd. 24, Köln 2001, S. 9–28 (Zit. *Kirchhof*, DStJG 2001, S.).

Kirchhof, Paul: Der Schutz von Ehe und Familie, die Pflege mitmenschlicher Beistandsgemeinschaften und die Gewähr sonstiger Freiheit, in Hartmut Bosinski/Paul Kirchhof (Hrsg.): Eingetragene Lebenspartnerschaft, Regensburg 2001, S. 57–68.

Kirchhof, Paul: Der Staat als Garant und Gegner der Freiheit. Von Privileg und Überfluss zu einer Kultur des Maßes, Paderborn 2004.

Kirchhof, Paul: Deutschland im Schuldensog. Der Weg vom Bürgen zurück zum Bürger, München 2012.

Kirchhof, Paul: Die Einkommensbesteuerung von Ehegatten während des Zusammenlebens und im Falle von Trennung und Scheidung, FPR 2003, S. 387–390.

Kirchhof, Paul: Die verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Steuern, in Klaus Vogel/Paul Kirchhof (Hrsg.): Steuern im Verfassungsstaat. Symposion zu Ehren von Klaus Vogel, München 1996, S. 27–53.

Kirchhof, Paul: Ehe und Familie im staatlichen und kirchlichen Steuerrecht, Ess. Gespr. 1986, Bd. 21, S. 117–153.

Kirchhof, Paul: Ehe- und familiengerechte Gestaltung der Einkommensteuer, NJW 2000, S. 2792–2796.

Kirchhof, Paul: Einkommensteuergesetz: Kommentar, 17. Aufl., Köln 2018 (Zit. *Bearbeiter*, in Kirchhof, EStG Kommentar, §, Rn.).

Kirchhof, Paul: Kinder verdienen Bürgerrechte, in Welt am Sonntag vom 09. September 2012, S. 13.

Kirchhof, Paul: Maßstäbe für eine familiengerechte Besteuerung, ZRP 2003, S. 73–77.

Kirchhof, Paul: Steuergerechtigkeit durch Vereinfachung des Steuerrechts, in Kluth, Winfried (Hrsg.): Facetten der Gerechtigkeit, Baden-Baden 2010, S. 68–81.

Kirchhoff, Ulrich/*Kilger*, Hartmut: Verfassungsrechtliche Verpflichtung der Berufsständischen Versorgungswerke zur Berücksichtigung von Zeiten der Kindererziehung?, NJW 2005, S. 101–106.

Kitzmüller, Anneliese: Wir sind Familie!: der freiheitliche Weg zur familienfreundlichsten Gesellschaft, Wien 2011.

Ki-Zerbo, Joseph: Die Geschichte Schwarzafrikas, Frankfurt am Main 1981.

Ki-Zerbo, Joseph: L'histoire de l'Afrique Noire, d'hier à demain, Paris 1978.

Klein, Björn: Das neue Eheverbot der bestehenden Eingetragenen Lebenspartnerschaft gemäß § 1306 BGB am Maßstab des Art. 6 Abs. 1 GG: unter besonderer Berücksichtigung der Stellung der Ehe und der Eingetragenen Lebenspartnerschaft im Gefüge des Grundgesetzes, Frankfurt am Main 2008.

Klein, Franz/*Gersch*, Eva-Maria/*Rätke*, Bernd (Hrsg.): Abgabenordnung (AO), einschließlich Steuerstrafrecht, 14. Aufl., München 2018.

Klein, Franz: Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem, in Fürst/Herzog/Umbach (Hrsg.): Festschrift für Wolfgang Zeidler, Berlin 1987, S. 773-801.

Klein, Jean-François/*Singaravélou*, Pierre/*De Suremain*, Marie-Albane: Atlas des empires coloniaux : XIXe-XXe siècles, Paris 2012.

Kloepfer, Michael: Verfassungsrecht II, München 2010.

Klose, Bernhard: Neugestaltung des Ehegattensplittings contra Freiheit der Familiengestaltung?, ZRP 2003, S. 128–131.

Knieper, Barbara M. C.: Zur Kritik einer westlichen Familienplanung in Afrika, Münster 2000.

Koch, Elisabeth/*Ackermann-Sprenger*, Barbara/*Krüger*, Antje/*Maurer*, Hans-Ulrich/*Roth*, Andreas et al.: Münchener Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch: BGB, Bd. 8: Familienrecht I §§ 1297-1588 Versorgungsausgleichsgesetz, Gewaltschutzgesetz,

Lebenspartnerschaftsgesetz, 7. Aufl., München 2017 (Zit. *Bearbeiter*, in MüKoBGB, §, Rn.).

Koffi, Anne-Marie Kouadio Bla: La Côte d'Ivoire en crise face au droit international, Paris 2013.

Kohl, Jürgen: Akzeptanz des Wohlfahrtsstaates: hohe Verantwortung, verlorenes Vertrauen ? , in Friedrich-Ebert-Stiftung, Wirtschafts- und Sozialpolitik, gute Gesellschaft – soziale Demokratie, Bonn 2016, S. 1–48 (Zit. *Bearbeiter*, in Friedrich-Ebert-Stiftung (Hrsg.): Wirtschafts- und Sozialpolitik, gute Gesellschaft – soziale Demokratie, S.).

Kohler, Alexandra/*Bauer*, David/*Marti*, Werner J.: Wo in Europa die gleichgeschlechtliche Ehe erlaubt ist, https://www.nzz.ch/international/europa/wo-in-europa-die-gleichgeschlechtliche-ehe-erlaubt-ist-ld.1303058, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

König, Armin: Demografischer Wandel – lokal gesteuert: Ein Erfahrungsbericht, Hamburg 2016.

Koop, *Volker*/*Mühle*, Eduard: *Dem Führer ein Kind schenken": die SS-Organisation Lebensborn*, Köln 2007.

Kossentini, Mohamed: La plus-value en droit fiscal tunisien, Paris 2008.

Koto-Tcheka, Alexandra Betty: Le règlement préventif dans l'espace OHADA au regard du droit français des procédures collectives, Paris 2014.

Kouassi, Lucien: Enquête démographique et de santé Côte d'Ivoire (1998-1999), Abidjan 2001.

Kouassi, N'dri Marcel: L'homosexualité en Afrique, Saint-Denis 2016.

Krings, Günter: Die „eingetragene Lebenspartnerschaft" für gleichgeschlechtliche Paare. Der Gesetzgeber zwischen Schutzabstandsgebot und Gleichheitssatz, ZRP 2000, S. 409–415.

Krumwiede, Heinrich-Wilhelm: Soziale Ungleichheit und Sozialstruktur in Lateinamerika, Baden-Baden 2018.

Krynen, Jacques: Le Droit saisi par la Morale, Toulouse 2005.

Kuhlmann, Christoph: Die öffentliche Begründung politischen Handelns: Zur Argumentationsrationalität in der politischen Massenkommunikation, Wiesbaden 1999.

Kühn, Rolf/*von Wedelstädt*, Alexander (Hrsg.): Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung: Kommentar, Stuttgart 2015.

Kuller, Christiane Familienpolitik im föderativen Sozialstaat: Die Formierung eines Politikfeldes in der Bundesrepublik 1949–1975, München 2004.

Kullmer, Lore: Die Ehegattenbesteuerung, ihre Geschichte, Problematik und Neuregelung in Deutschland. Diskutiert unter Berücksichtigung der Erfahrungen in den USA, Frankfurt am Main 1960.

Kulmsee, Verena: Die Berücksichtigung von Kindern im Einkommensteuergesetz, Aachen 2002.

Kurzer, Ulrich: Nationalsozialismus und Konsumgenossenschaften Gleichschaltung, Sanierung und Teilliquidation zwischen 1933 und 1936, Pfaffenweiler 2016 (Zit. *Kurzer*, Nationalsozialismus und Konsumgenossenschaften).

Küttner, Wolfdieter: Personalbuch 2019 Arbeitsrecht, Lohnsteuerrecht, Sozialversicherungsrecht München 2019 (Zit. *Bearbeiter*, in Küttner, Personalbuch 2019, Stichwort, Rn.).

Labbée, Xavier : Le Droit commun du couple, Villeneuve d'Ascq 2012.

Lafon, Jacques: Itinéraires: De l'histoire du droit à la diplomatie culturelle et à l'histoire coloniale, Paris 2001.

Lagoutte, Stéphanie/*Svaneberg*, Nina: Les droits de la femme et de l'enfant, réflexions africaines, Paris 2011.

Lainé, Hugues/*Warneke*, Ulrike: Wörterbuch/Lexikon Wirtschafts- und Steuerrecht, München 2012.

Lammers, Lutz: Die Steuerprogression im System der Ertragsteuern und ihr verfassungsrechtlicher Hintergrund, Baden-Baden 2008.

Lang, Joachim, Besteuerung vom Einkommen – Aufgabe, Wirkung und europäische Herausforderungen, NJW 2006, S. 2209–2213.

Lang, Joachim, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen Steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht, Köln 1988 (Zit. Lang, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, S.).

Lang, Joachim: Familiensteuergerechtigkeit, in Jörg Ennuschat/Jörg Geerlings/Klaus Stern u.a. (Hrsg.): Wirtschaft und Gesellschaft im Staat der Gegenwart: Gedächtnisschrift für Peter J. Tettinger, München 2007, S. 553–567.

Lang, Joachim: Konkretisierungen und Restriktionen des Leistungsfähigkeitsprinzips, in Walter Drenseck/Roman Seer (Hrsg.): Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse, Köln 2001, S. 313–338.

Lang, Jürgen/*Eilfort*, Michael: Strukturreform der deutschen Ertragsteuern Bericht über die Arbeit und Entwürfe der Kommission "Steuergesetzbuch" der Stiftung

Marktwirtschaft, Reinbek 2013 (Zit. *Lang*/*Eilfort*, Strukturreform der deutschen Ertragsteuern, S.).

Le Bras, Hervé/*Bertaux*, Sandrine: L'invention des populations: biologie, idéologie et politique, Paris 2000.

Le Cacheux, Jacques: Débat public : Les Français et l'impôt, Paris 2008.

Le Cour Grandmaison, Olivier: De l'indigénat. Anatomie d'un "monstre" juridique, Alger 2011.

Le Roy, Etienne: in Jean-Baptiste Fotsing, Le pouvoir fiscal en Afrique. Essai sur la légitimité fiscale dans les Etats d'Afrique Noire Francophone (Vorwort), Lille 1992.

Lecheler, Helmut: Schutz von Ehe und Familie, in: Josef Isensee/Paul Kirchhof (Hrsg.): Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Bd. VI: Freiheitsrechte, Heidelberg 1989, S. 211–264.

Lecheler, Helmut: Verfassungsgarantie und sozialer Wandel, DVBl. 1986, S. 905–911.

Legrand, André/*Wiener*, Céline: Le droit public, Droit constitutionnel, Droit administratif Finances publiques Institutions européennes, Paris 2014.

Lehner, Moris: Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht. Bausteine zu einem Verfassungsrecht des sozialen Steuerstaates, Tübingen 1993.

Leibohm, Thomas: Bedarfsorientierung als Prinzip des öffentlichen Finanzrechts: Zur wechselseitigen Abstimmung von Steuerrecht und Sozialrecht, Baden-Baden 2011.

Leicht-Scholten, Carmen: Das Recht auf Gleichberechtigung im Grundgesetz: die Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts von 1949 bis heute, Frankfurt am Main 2000.

Leipert, Christian: Demographie und Wohlstand: neuer Stellenwert für Familie in Wirtschaft und Gesellschaft, Opladen 2003.

Leisner-Egensperger, Anna: Kindergerechte Familienbesteuerung. Plädoyer für ein demographiegünstiges und sozial gerechtes Familiensplitting, FR 2010, S. 865–873.

Lenze, Anne: Staatsbürgerversicherung und Verfassung: Rentenreform zwischen Eigentumsschutz, Gleichheitssatz und europäischer Integration, Tübingen 2005 (Zit. *Lenze*, Staatsbürgerversicherung und Verfassung, S.).

Leroy-Forgeot, Flora/*Mecary*, Caroline: Le couple homosexuel et le droit, Paris 2001.

Levinet, Michel: La fin du débat sur la conventionalité de la répression pénale de l'homosexualité?, RTDH 2002, S. 345–368.

Lieber, Bettina: Zur Verfassungsmäßigkeit des Familienleistungsausgleichs, DStZ 1997, S. 207–212.

Lieberz, Klaus/*Franz*, Matthias/*Schepank*, Heinz: Seelische Gesundheit im Langzeitverlauf – Die Mannheimer Kohortenstudie ein 25-Jahres-Follow-up, Berlin 2011.

Lietmeyer, Volker: Auswirkung des Ehegattensplittings- Modellrechnungen nach dem Einkommensteuertarif, DStZ 1982, S. 126–128.

Lietmeyer, Volker: Ehegattensplitting - Zankapfel der Steuerpolitik, DStZ 1998, S. 849–855.

Lindenberg, Ina Maria/*Micker*, Lars: Die Vereinbarkeit des Lebenspartnerschaftsgesetzes mit Art. 6 Abs. 1 GG. Eine kritische Würdigung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts, DÖV 2003, S. 707–713.

Lindmayer, Karl H./*Dietz*, Hans-Ulrich: Geldanlage und Steuer 2015: Sichern der Erträge in der Niedrigzinsphase, Wiesbaden 2015.

Lingemann, Wolfgang: Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Berlin 1994.

Lingnau, Guido: Auch die sicheren Häfen sind in Gefahr: Schützen Sie Ihr Vermögen vor der demografischen Katastrophe, München 2014.

Lohaus, Jutta: Die Entwicklung der Familienbesteuerung im deutschen und englischen Einkommensteuerrecht, Münster 1997.

Löhnig, Martin: Umwandlung einer Lebenspartnerschaft in eine Ehe – Voraussetzungen und Rechtsfolgen, NZFam 2017, S. 977–980.

Löhr, Kerstin/*Serwe*, Reinhard: Das Ehegattensplitting auf dem Prüfstand. Verfassungsrecht – Unionsrecht – EMRK, Baden-Baden 2011.

Looney, Robert E.: Handbook of international trade agreements: country, regional and global approaches, Abingdon 2019.

Loritz, Karl-G.: Die Digitalisierung – Nur Hilfsmittel zur Steuererhebung oder (r)evolutionäre Entwicklung auch für das deutsche Steuersystem, in Bär, Christian/Grädler, Thomas/Mayr, Robert (Hrsg.): Digitalisierung im Spannungsfeld von Politik, Wirtschaft, Wissenschaft und Recht Politik und Wirtschaft, Berlin 2018.

Luci-Greulich, Angela: Frauen auf dem Arbeitsmarkt in Deutschland und Frankreich: Warum es Französinnen besser gelingt, Familie und Beruf zu vereinbaren, Berlin 2011.

Ludwig, Barbara: Zwischen Schutz des Lebens und Emanzipation der Frau. Die Familienpolitik der CVP Schweiz 1971–1987, Fribourg 2009.

Lüscher, Kurt: Widersprüchliche Vielfalt – Neue Perspektiven zum juristischen und soziologischen Verständnis von Ehe und Familie, Bitburger Gespräche 2001, S. 15–37.

Lynn, Matthew: Pleite: Griechenland, der Euro und die Staatsschuldenkrise, Weinheim 2011.

M'Baye, Kéba: Le droit africain, ses voies et ses vertus, Rev. Sen. Dr. 1970, S. 5–24.

M'Baye, Kéba: Le droit de la famille noire et à Madagascar, Paris 1968.

M'Baye, Kéba: Les droits de l'homme en Afrique. Commission internationale des juristes, Paris 1992.

Maiterth, Ralf/*Chirvi*, Malte: Das Ehegattensplitting aus Sicht der Steuerwissenschaften StuW 2015, S. 19–32.

Maitrot de la Motte, Alexandre: Droit Fiscal, Bruxelles 2016.

Marauhn, Thilo: Schutz der Familie, in Sebastian Heselhaus/Carsten Nowak (Hrsg.): Handbuch der Europäischen Grundrechte, München 2006.

Marré, Herner: Ehe und Familie unter veränderten gesellschaftlichen Rahmenbedingungen, Ess. Gespr. 2001, Bd. 35, (Vorwort) S. 5–6.

Martens, Sebastian A. E.: Wider die Bekämpfung der Mehrehe, ZRP 2018, S. 242–245.

Mason, Andrew/*Lee,* Ronald/*Lee*, Sang-Hyop: Dynamique de la population, sécurité sociale, marchés et familles, Revue internationale de sécurité sociale, vol. 63, 2010, S. 158–192.

Maugenest, Denis/*Holo,* Théodore: Afrique de l'Ouest et la tradition universelle des droits de l'homme, Quelle contribution de l'Afrique de l'Ouest à la tradition universelle des droits de l'homme? Abidjan 2006.

Maunz, Theodor/*Dürig,* Günter (Begr.), Grundgesetz Kommentar, München 2018, (Zit. *Bearbeiter*, in Maunz/Dürig, GG).

Maurer, Christiane: Verfassungsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung von Ehegatten und Familie: Eine Prüfung der Familienförderungsgesetzgebung und ihre Konsequenzen, Frankfurt am Main 2004.

Meichsner, Burkhart/*Arndt*, Stefan: Familienrecht für Steuerberater, Wiesbaden 2007.

Melleray, Fabrice: L'argument de droit comparé en droit administratif français, in Fabrice Melleray et al. (Hrsg.): L'argument de droit comparé en droit administratif français, Bruxelles 2007.

Merkt, Albrecht: Leitsätze für eine freiheits- und gleichheitsgerechte Einkommensteuer bei Ehe und Familie, DStR 2009, S. 2221–2226.

Mermet, Gérard: Francoscopie, Paris 2013.

Messner, Michael: Lebenspartnerschaft – steuerliche Konsequenzen des BVerfG-Beschlusses vom 21.07.2010, DStR 2010, S. 1875–1879.

Metzger, Ulrike/*Weingarten*, Joe: Einkommensteuer und Einkommensteuerverwaltung in Deutschland: ein historischer und verwaltungswissenschaftlicher Überblick, Opladen 1989.

Meyer, Jürgen/*Bernsdorff*, Norbert: Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Baden-Baden 2014.

Meyer-Ladewig, Jens/*Nettesheim*, Martin/*von Raumer*, Stefan (Hrsg.): Europäische Menschenrechtskonvention, Baden-Baden 2017.

Meyers, Thomas: Die Einkommenssteuer in Deutschland und Frankreich: Eine terminologische Untersuchung, Hamburg 2014.

Michl, Fabian: Unionsgrundrechte aus der Hand des Gesetzgebers, Tübingen 2018.

Mihr, Anja/*Gibney*, Mark: The SAGE Handbook of Human Rights, Thousand Oaks 2014.

Mikat, Paul: Ethische Strukturen der Ehe in unserer Zeit. Zur Normalisierungsfrage im Kontext des abendländischen Eheverständnisses, Ess. Gespr. 1986, Bd. 21, S. 9–72.

Minier, Jules: Précis historique du droit français, Paris 1854.

Ministère auprès du Premier Ministre: Principales mesures du projet d'annexe fiscale 2017, Abidjan 2017.

Ministère de l'économie et des finances/*Direction générale des impôts*, Doctrine fiscale. Notes de portée générale-Commentaires d'annexe fiscales, Abidjan 2014.

Miran, Marie : Islam, histoire et modernité en Côte d'Ivoire, Paris 2006.

Mitteis, Heinrich: Bürgerliches Recht Familienrecht, Berlin 2013.

Modrzejewski, Matthias: Existenzsicherung in Ehe und Familie im Einkommensteuerrecht: Eine Neuausrichtung des subjektiven Nettoprinzips, Baden-Baden 2018.

Möhle, Sylvia: Ehekonflikte und sozialer Wandel: Göttingen 1740–1840, Frankfurt am Main 1997.

Monemou, Ouo-Ouo Waita: L'imposition sur le revenu en République de Guinée, Paris 2016.

Montagnon, Pierre: La France coloniale: La gloire de l'Empire, Paris 1988.

Monteux, Robert/*Tirouflet*, Michel: Impôts, tout pour bien déclarer vos revenus, Paris 2015.

Mouaqit, Mohammed: Liberté et libertés publiques, Casablanca 1996.

Mühling, Tanja/*Schwarze*, Johannes (Hrsg.): Lebensbedingungen von Familien in Deutschland, Schweden und Frankreich. Ein familienpolitischer Vergleich, Leverkusen 2011.

Mulendu Mbusa, Jean Bosco: Transition fiscale et regressivité des impôts domestiques indirects en Afrique Sub-Saharienne, MPRA Paper No. 71653, 2015, S. 1–40.

München, Markus: Die Zinsschranke – eine verfassungs-, europa- und abkommensrechtliche Würdigung, Frankfurt am Main 2010.

Munk, Nicole: Insolvenzprophylaxe für Deutschland, Wiesbaden 2004.

Murhard, Johann Karl Adam: Politik der Besteuerung, Theorie und Politik der Besteuerung, Göttingen 1834.

Murray, Oswyn: Das frühe Griechenland, München 1998.

Muscheler, Karlheinz: Das Recht der Eingetragenen Lebenspartnerschaft, Berlin 2001.

Musil, Andreas: Steuerehrlichkeit als Problem des Besteuerungsverfahrens, DÖV 2006, S. 505–511.

Naghashzade, Sasan: Sozialpolitik im Islam: Eine Analyse der Situation im Mittleren Osten, Norderstedt 2012.

Nandjui, Pierre: Houphouët-Boigny: l'homme de la France en Afrique, Paris 1995.

Nations Unies/*Commission économique pour l'Afrique*: Rapport économique sur l'Afrique 2005: Relever le défi posé par le chômage en Afrique, Addis-Abeba 2006.

Navarro, Roger: Côte d'Ivoire, le culte du blanc: les territoires culturels et leurs frontières, Paris 2003.

Nave-Herz, Rosemarie: Partnerschaft-Ehe-Familie. Eine sozialhistorische und soziologische Analyse des Wandels von Formen des Zusammenlebens in Deutschland, in Hartmut Bosinski/Paul Kirchhof (Hrsg.): Eingetragene Lebenspartnerschaft, Regensburg 2001, S. 16–29.

N'Doli, Théophile Ahoua: Le réveil de l'éléphant d'Afrique Côte d'Ivoire, des élans maintes fois brisés, Paris 2017.

Ndzana Biloa, Alain Symphorien: La fiscalité, levier pour l'émergence des pays africains de la zone franc : Le cas du Cameroun, Paris 2016.

Neubrand, Angelika: Vergleich von Frauen in Führungspositionen zwischen Deutschland und Frankreich, Hamburg 2009.

Nkom, Alice/*Shetty*, Salil: Menschenrechte weltweit verteidigen. Schutz und Rechte für Lesben und Schwule, in Silke Lechner/Ellen Ueberschär (Hrsg.): Damit wir klug werden (Ps. 90,12): Die wichtigsten Texte des Stuttgarter Kirchentages, 2015, S. 50–62.

Noir-Masnata, Catherine: Les effets patrimoniaux du concubinage et leur influence sur le devoir d'entretien entre époux séparés, Genève 1982.

Nowak, Manfred: UNO-Pakt über bürgerliche und politische Rechte und Fakultativprotokoll: CCPR-Kommentar, Kehl am Rhein 1989.

Oblé-Lohoues, Jacqueline: Le droit des successions en Côte d'Ivoire: tradition et modernisme Abidjan 1984.

Ochmann, Richard/*Wrohlich*, Katharina: Familiensplitting der CDU/CSU: Hohe Kosten bei geringer Entlastung für einkommensschwache Familien, DIW Wochenbericht 36/2013, S. 3–11.

Ochmann, Richard: DIW Roundup, 2013, http://www.diw.de/sixcms/detail.php?id=diw_01.c.432483.de, zuletzt geprüft am 05.06.2019.

Ochmann, Richard: Reformvorschläge zur Familienbesteuerung, DIW Roundup Politik im Fokus, 2013.

OECD, Dare to Share – Deutschlands Weg zur Partnerschaftlichkeit in Familie und Beruf, Paris 2017.

OECD, Economics Glossary English-French: Anglais-Français, Paris 2006.

OECD, Études économiques de l'OCDE: France 2013, Paris 2013.

OECD, Les voies de développement Examen multidimensionnel de la Côte d'Ivoire, Paris 2016.

OECD, Panorama de la société 2005 Les indicateurs sociaux de l'OCDE, Paris 2005.

OECD, Taxing Wages 2001–2002, Paris 2002.

OECD/*International Labour Organization*: Comment les immigrés contribuent à l'économie de la Côte d'Ivoire, Paris 2018.

OECD/*Sahel and West Africa Club*: Pour une meilleure approche régionale du développement en Afrique de l'Ouest, Paris 2004.

OECD: Dare to Share – Deutschlands Weg zur Partnerschaftlichkeit in Familie und Beruf, Paris 2017.

OECD: Panorama de la société 2005, les indicateurs sociaux de l'OCDE, Paris 2005.

Oepen, Wilhem: Zur Einkommensbesteuerung von Ehegatten – Entstehung, Kritik und Änderungsvorschläge, IFST-Schrift Nr. 370, Bonn 1999.

Okafor-Obasi, Obasi: Völkerrechtlicher Schutz der Frauen und Kinder unter besonderer Berücksichtigung der Rechtslage in Afrika südlich der Sahara, Berlin 2001.

Okosun, T. Y.: Presidential Conflict in Côte d'Ivoire: Governance, Political Power, Lanham 2018.

Omarjee, Ismael: La contribution de l'union européenne au commerce dans l'océan Indien, in Rohlfing-Dijoux, Stephanie (Hrsg.): Developing intra-regional exchanges through the abolition of commercial and tariff barriers: myth or reality? Bruxelles 2017, S. 41–64.

Organisation for Economic Co-operation and Development, Taxing Wages: 2002–2003, Paris 2003.

Osnou, Guy Charles: Droit fiscal, Abidjan 2010.

Osterloh, Lerke: Der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz- Entwicklungslinien der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, EuGRZ 2002, S. 309–313.

Ouguergouz, Fatsah: La Charte Africaine des Droits de L'homme et des Peuples. Une approche juridique des droits de l'homme entre tradition et modernité, Paris 1993.

Öztürk, Asiye: Steuerpolitik. Editorial, APuZ 2013, S. 2.

Pache, Eckhard: Tatbestandliche Abwägung und Beurteilungsspielraum: zur Einheitlichkeit administrativer Entscheidungsfreiräume und zu deren Konsequenzen im verwaltungsgerichtlichen Verfahren - Versuch einer Modernisierung, Tübingen 2001.

Palandt, Otto/*Brudermüller*, Gerg*:* Bürgerliches Gesetzbuch: BGB, München 2016.

Palm-Risse, Martina: Der völkerrechtliche Schutz von Ehe und Familie, Berlin 1990.

Papon, Sylvain/*Beaumel*, Catherine: Bilan démographique 2017, Plus de 67 millions d'habitants en France au 1er janvier 2018, Insee division Enquêtes et études démographiques, n° 1683, Janvier 2018, https://www.insee.fr/fr/statistiques/3305173, zuletzt geprüft am 05.06.2019.

Parriat-Sivré, Marie-Christine/*Benmoussa*, Gwladys/*Chevreux*, Vincent/*Lescarcelle*, Patrick: Mise en œuvre des politiques sociales, Vanves 2016.

Parti démocratique de Côte d'Ivoire, Congrès du Parti démocratique de Côte d'Ivoire 1970, Abidjan 1970.

Paterak, Heike: Institutionelle Früherziehung im Spannungsfeld normativer Familienmodelle und gesellschaftlicher Realität, Münster 1999.

Peuckert, Rüdiger: Familienformen im sozialen Wandel, Wiesbaden 2013.

Pfab, Alexander: Familiengerechte Besteuerung – Ein Plädoyer für ein Familiensplitting, ZRP 2006, S. 212–216.

Plenker, Jürgen: Steuerklassenbildung und Steuerklassenwechsel bei Ehegatten, BC 2017, S. 426–432.

Poincaré, Henri/*Bourguignon*, Jean-Pierre: La science selon Henri Poincaré: La science et l'hypothèse - La valeur de la science - Science et méthode, Paris 2013.

Portalis, Jean-Étienne-Marie: Rapport fait par Portalis, sur la résolution du 29 prairial dernier, relative au divorce: séance du 27 thermidor, an V, Paris 1992.

Pougoué, Paul-Gérard/*Kalieu Elongo*, Yvette Rachel: Introduction critique à l'OHADA, Yaoundé 2008.

Preußen, Gesetzessammlung für die Königlich-Preußischen Staaten 1806–1810, Berlin 1810.

Programme Alimentaire Mondial: La Faim et le Rôle des Marchés, Londres 2009.

PwC Frankfurt, Steueränderungen 2019: Umfassende Analyse der steuerlichen Änderungen 2018/2019, Freiburg 2019.

Rahimi, Mohammad: Das soziale Sicherungssystem im Iran: Sozioökonomische und kulturelle Evolution, Transformation und Evaluation, Berlin 2013.

Rauch, Isabel: Splitting für eingetragene Lebenspartnerschaften, DStR 2006, S. 1823–1827.

Raupach, Claudia: Ehescheidung mit Auslandsbezug in der Europäischen Union, Tübingen 2015.

Rees, Wilhelm: Katholische Kirche im neuen Europa: Religionsunterricht, Münster 2007.

Rehm, Johannes/*Ulrich*, Hans G.: Menschenrecht auf Arbeit?: Sozialethische Perspektiven, Stuttgart 2009.

Reichwein, Eva: Kinderarmut in der Bundesrepublik Deutschland. Lebenslagen, gesellschaftliche Wahrnehmung und Sozialpolitik, Wiesbaden 2011.

Reinhard, Wolfgang: Lebensformen Europas: eine historische Kulturanthropologie, München 2006.

Remy, Patrick: Die Vereinbarkeit von Familie und Beruf als Herausforderung für das französische Arbeitsrecht, NZA-Beilage 2014, S. 64–75.

Renner, Romain: Quotient familial: l'histoire d'une politique française, http://www.lefigaro.fr/politique/2012/01/11/01002-20120111ARTFIG00485-quotient-familial-l-histoire-d-une-politique-francaise.php, zuletzt geprüft am 24.02.2019.

Renner, Yvonne: Familienlasten- oder Familienleistungsausgleich? Berlin 2000.

Rhyne, Charles S.: Law in Africa: A Report on the Lagos Conference, American Bar Association Journal vol. 47, No. 7 (july 1961), S. 685–688.

Richter, Andreas/*Welling*, Berthold: Tagungs- und Diskussionsbericht zum 63. Berliner Steuergespräch „Steuerpolitische Ziele der Parteien im Vorfeld der Bundestagswahl", FR 2017, S. 822–830.

Richter, Ute G.: Einkommensbesteuerung privater Finanzanlagen in Deutschland, Europa und USA: Ökonomische und Rechtliche Gesichtspunkte, Wiesbaden 2013.

Rinck, Hans Justus: Allgemeinheit und Gleichheit der Wahl der Menschenwürde, in Gerhard Leibholz (Hrsg.): Menschenwürde und freiheitliche Rechtsordnung: Festschrift für Willi Geiger, 1974, S. 678–696.

Robbers, Gerhard: Ausländer im Verfassungsrecht, in Handbuch des Verfassungsrechts (HdbVerfR), 2. Aufl., 1994, § 11, Rn. 57–66.

Robbers, Gerhard: Das Lebenspartnerschaftsgesetz. Intention und Bedeutung, in Hartmut Bosinski/Paul Kirchhof (Hrsg.): „Eingetragene Lebenspartnerschaft". Rechtssicherheit für homosexuelle Paare – Angriff auf Ehe Familie? Regensburg 2001, S. 45–56.

Robbers, Gerhard: Ehe und Familie in evangelischer Sicht. Ein Kurzbericht, Ess. Gespr. 2001, Bd. 35, S. 81–91.

Robin, Alexander: Die Getriebenen: Merkel und die Flüchtlingspolitik: Report aus dem Innern der Macht, München 2017.

Roellecke, Gerd: Kommen Kinder aus der Klinik? NJW 2002, S. 2539–2540.

Rosenchon, Astrid: Familienförderung in Deutschland: eine Bestandsaufnahme, Kiel 2001.

Rötter, Yvonne: Familienpolitik im Kontext des Neo-Institutionalismus: Deutschland, Schweden und Frankreich aus der Gender-Perspektive, Hamburg 2014.

Rouche, Michel: Mariage et sexualité au Moyen Age: accord ou crise, Paris 2000.

Rousseau, Jean-Jacques/*Bernardi*, Bruno: Discours sur l'économie politique, Paris 2002.

Roux, Antoine: Le PACS en Europe, https://www.mypacs.fr/blog/le-pacs-en-europe/, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Rude-Antoine, Edwige: Le mariage maghrébin en France, Paris 1990.

Rumpf, Dominik: Zinsbereinigung bei der Dualen Einkommensteuer, Tübingen 2013.

Rußmann, Julia: Vereinbarkeit von Familie und Beruf: Der Einfluss von Art. 6 GG auf die Rechte und Pflichten im Arbeitsverhältnis, Baden-Baden 2017.

Sachs, Michael: Grundgesetz Kommentar, 8. Aufl., München 2018 (Zit. *Bearbeiter*, in Sachs, GG).

Sacksofsky, Ute: Das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Berücksichtigung der „Privatsphäre", in Spangenberg, Ulrike/Wersig, Maria (Hrsg.): Geschlechtergerechtigkeit steuern. Perspektivenwechsel im Steuerrecht, Berlin 2013, S. 143–158.

Sacksofsky, Ute: Familienbesteuerung in der steuerpolitischen Diskussion, FR 2010, S. 119–123.

Sacksofsky, Ute: Grundgesetzkonforme Alternativen der Ausgestaltung der Familienförderung, in Seel (Hrsg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, S. 333–356.

Sacksofsky, Ute: Steuerung der Familie durch Steuern, NJW 2000, S. 1896–1903.

Sacksofsky, Ute: Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben: zugleich ein Beitrag zur Geltung des Steuerstaatsprinzips, Tübingen 2000 (Zit. *Sacksofsky*, Umweltschutz durch nicht-steuerliche Abgaben, S.).

Sarrazin, Thilo: Deutschland schafft sich ab. Wie wir unser Land aufs Spiel setzen, München 2010.

Schäfer, Rita/*Range*, Eva: The Political Use of homophobia. Human Rights and Persecution of LGBTI Activists in Africa, Berlin 2014.

Scheffler, Wolfram: Besteuerung von Unternehmen I: Ertrag-, Substanz- und Verkehrssteuern, Heidelberg 2016.

Scherf, Wolfgang: Das Ehegattensplitting aus finanzwissenschaftlicher Sicht, StuW 2000, S. 269–278.

Schimmel, Roland: Eheschließungen gleichgeschlechtlicher Paare? Berlin 1996.

Schmehl, Arndt: Das Äquivalenzprinzip im Recht der Staatsfinanzierung, Tübingen 2004.

Schmid, Bernard: Der Ruf der Fremde. Vom kruden Kolonialismus zur diffizilen neokolonialen Einflussnahme – Frankreich und seine postkoloniale Macht in Afrika, Hinterland-Magazin 2010, Nr. 15, S. 27–30.

Schmidt, Christopher: Ehegattensplitting: Ungerecht und kinderfeindlich? ZRP 2017, S. 134–136.

Schmidt, Jean: Les principes fondamentaux du Droit fiscal, Paris 1992.

Schmidt, Ludwig: Einkommensteuergesetz, 37. Aufl., München 2018 (Zit.: *Bearbeiter*, in Schmidt, EStG, §, Rn.).

Schmidt, Lutz/*Sigloch*, Jochen/*Henselmann*, Klaus: Internationale Steuerlehre: Steuerplanung bei grenzüberschreitenden Transaktionen, Wiesbaden 2015.

Schmidt, Rolf: Familienrecht, Grasberg 2015.

Schmidt-Bleibtreu, Bruno/*Klein*, Franz/*Hopfauf*, Axel (Hrsg.): Kommentar zum Grundgesetz, 14. Aufl., Köln 2018 (Zit. *Bearbeiter*, in Schmidt-Bleibtreu/Klein/Hofmann/Hopfauf/Henneke, GG).

Schmitt, Heidrun: Politik für Frauen, Bonn 1991.

Schmitz-Berning, Cornelia: Vokabular des Nationalsozialismus, Berlin 2010.

Schmitz-Burgard, Sylvia: Gewaltiges Schreiben gegen Gewalt. Erika Mann, Ulrike Meinhof, Ingeborg Bachmann, Christa Wolf, Elfriede Jelinek, Helga Königsdorf, Würzburg 2012.

Schneider, Josef: Die Ehescheidung im Einkommensteuer- und Unterhaltsrecht, Weil im Schönbuch 2018.

Schöler, Hendrik: Tatentdeckung beim Ankauf von Steuer-CDs, DStR 2015, S. 503–507.

Schönfeld, Wolfgang/*Plenker*, Jürgen: Lexikon Lohnbüro 2019, Heidelberg 2019.

Schorkopf, Frank: Schutz der Privatsphäre, in Dirk Ehlers/Ulrich Becker (Hrsg.): Europäische Grundrechte und Grundfreiheiten, Berlin 2009.

Schorn-Schütte, Luise: Geschichte Europas in der Frühen Neuzeit: Studienhandbuch 1500–1789, Stuttgart 2013.

Schramm, Edward: Ehe und Familie im Strafrecht: eine strafrechtsdogmatische Untersuchung, Tübingen 2011.

Schrooten, Jost-Benjamin: Gleichheitssatz und Religionsgemeinschaften Die gleichheitsrechtliche Behandlung von Religionsgemeinschaften nach den Bestimmungen des Grundgesetzes, der EMRK und der EU-Grundrechte-Charta unter besonderer Berücksichtigung ihrer Organisationsformen, Tübingen 2015 (Zit. *Schrooten*, Gleichheitssatz und Religionsgemeinschaften, S.).

Schuerkens, Ulrike: Transformationsprozesse in der Elfenbeinküste und in Ghana. Eine historisch-vergleichende Analyse des Verhältnisses von Lebensgeschichten und strukturellen Wandlungsprozessen, Münster 2001.

Schuler-Harms, Margarete: Ehegattensplitting und (k)ein Ende? FPR 2012, S. 297–301.

Schuler-Harms, Margarete: Sozial – und steuerrechtliche Relevanz von Kundenbetreuung, FamRZ 2000, S. 1406–1413.

Schüller, Eva Carolin: Die deutsche Besteuerung grenzüberschreitender Personengesellschaften: Der In- und Outbound-Fall innerhalb der EU, Wiesbaden 2014.

Schulz, Stephan: Ehe und Familie in Europa, ZRP 2001, S. 477–479.

Schumpeter, Joseph: Die Krise des Steuerstaats, in Rudolf Goldscheid/Rudolf Hickel/Joseph Schumpeter (Hrsg.): Die Finanzkrise des Steuerstaats, Frankfurt am Main 1976, S. 329–379.

Schwab, Dieter: Familienrecht, München 2015.

Schwarz, David: Homosexualität ist moralischer Genozid! Projektionen im und auf Subsahara-Afrika, Hinterland 2010, S. 95–97.

Schweizer, Katinka/*Vogler*, Fabian: Die Schönheiten des Geschlechts: Intersex im Dialog, Frankfurt 2018.

Seel, Barbara (Hrsg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007 (Zit.: *Bearbeiter*, in: Ehegattensplitting und Familienpolitik, S.).

Seer, Roman/*Wendt*, Volker: Die Familienbesteuerung nach dem so genannten „Gesetz zur Familienförderung“ vom 22.12.1999, NJW 2000, S. 1904–1911.

Seidel, Bernhard/*Teichmann*, Dieter/*Thiede*, Sabine: Ehegattensplitting nicht mehr zeitgemäß, DIW Berlin Wochenbericht 40/99, S. 713–723.

Seiler, Christian: Leitlinien einer familiengerechten Besteuerung, FR 2010, S. 113–119.

Seiler, Christian: Verfassungs- und systemgerechte Besteuerung von Ehe und Familie, Bestandsaufnahme und Reformerwägungen, in Seel Barbara (Hrsg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, S. 7–36.

Senghor, Leopold Sédar: Negritude und Humanismus, München 1967.

Sepulchre, Vincent: Le principe de l'égalité devant l'impôt, in Thierry Afschrift/Daniel Garabedian (Hrsg.): L'évolution des principes généraux du droit fiscal 20e anniversaire de la Maîtrise en gestion fiscale, Bruxelles 2009, S. 5–55.

Seraphin, Gilles: Comprendre la politique familiale, Paris 2013.

Shorter, Aylward: Les Pères Blancs au temps de la conquête coloniale: Histoire des Missionnaires d'Afrique 1892–1914, Paris 2011.

Siebel, Wolfgang: Normen und Institutionen des demokratischen Verfassungsstaates, in Ulrich von Alemann/Kay Loss/Gerhard Vowe (Hrsg.): Politik. Eine Einführung, Opladen 1994, S. 73–154.

Siegel, Theodor: Ehegattensplitting und Leistungsfähigkeitsprinzip II, in Seel Barbara (Hrsg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, S. 155–180.

Sieper, Hartmut: Investieren in Afrika: Profitieren auch Sie vom Reichtum, München 2008.

Simma, Bruno: Charta der Vereinten Nationen, Kommentar, München 2012.

Simonian-Gineste, Hélène: La (dis)continuité en Droit, Toulouse 2014.

Singaravélou, Pierre/*Klein*, Jean-François/De *Suremain*, Marie-Albane: Atlas des empires coloniaux: XIXe-XXe siècles, Paris 2012.

Sipos, Lisa: Familie im Nationalsozialismus, München 2009.

Sirinelli, Jean-François : La France des sixties revisitée, Revue d'histoire 2001, S. 111–124.

Smith, Adam: Der Reichtum der Nationen, London 1789.

Sørensen, Peter: Dual income taxes: a Nordic tax system, Copenhagen 2009.

Spangenberg, Ulrike: Ehe –interne Verteilung und Verbrauchsgemeinschaft: die intakte Durschnittsehe, in Seel Barbara (Hrsg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, S. 55–71.

Spangenberg, Ulrike: Ehegattensplitting - gesellschaftlich und rechtlich überholt, ZRP 2018, S. 23.

Spangenberg, Ulrike: Ehe-interne Verteilung von Einkommen: Recht und Realität, in Seel (Hrsg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 200, S. 55–72.

Speit, Andreas: Bürgerliche Scharfmacher: Deutschlands neue rechte Mitte – von AfD bis Pegida, Zürich 2016.

S*pieker*, Ulrich: Der Familienbegriff im Steuerrecht, NZFam 2018, S. 293–298.

Spiry, Emmanuel: Homosexualité et droit international des droits de l'homme, vers une nouvelle donne en Europe?, RTDH 1996, S. 12–57.

Spory, Anke: Familie im Wandel, Münster 2013.

Statistisches Bundesamt (Hrsg.): Bevölkerung Deutschlands bis 2060, 13. koordinierte Bevölkerungsvorausberechnung, Wiesbaden 2015.

Statistisches Bundesamt, Europa Das erste Kind kommt immer später Alter der Mutter bei der Geburt, https://www.destatis.de/Europa/DE/Thema/Bevoelkerung-Arbeit-Soziales/Bevoelkerung/Alter-bei-Geburt.html;jsessionid=63A3CB1D4FA84C52EF4506F98B28A631.internet722, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Staudinger, Julius von (Begr.): Kommentar zum Bürgerlichen Gesetzbuch mit Einführungsgesetz und Nebengesetzen, 18. Aufl. Berlin 2018 (Zit. *Bearbeiter*, in Staudingers Kommentar zum BGB).

Steinberg, Rudolf: Zwischen Grundgesetz und Scharia: Der lange Weg des Islam nach Deutschland, Frankfurt am Main 2018.

Steinke, Ron: „Ein Mann, der mit einem anderen Mann". Eine kurze Geschichte des § 175 in der BRD, in: Forum Recht, Heft 2/2005, S. 60–63.

Steinmann, Gunter: Kindermangel in Deutschland: bevölkerungsökonomische Analysen, Frankfurt am Main 2007.

Stempfle, Michael: Gleichstellung von Lesben und Schwulen Maas will für "Ehe für alle" kämpfen, https://www.tagesschau.de/inland/ehe-fuer-alle-maas-101.html, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Sternberger, Dolf/*Nuscheler*, Franz/*Nohlen*, Dieter/*Vogel*, Bernhard: Die Wahl der Parlamente und anderer Staatsorgane: Afrika: Politische Organisation und Repräsentation in Afrika, Berlin 1978.

Stiehl, Christina: Demografischer Wandel in Deutschland, München 2011.

Stollenwerk, Arnd: Beurteilungseinheit der ertragsteuerlichen Steuerbarkeit, Wiesbaden 1993.

Stolley, Hans: Führt die demografische Entwicklung zum Niedergang Deutschlands? Was müsste dagegen getan werden? Berlin 2012.

Storz, Henning: Einwanderungsland Deutschland, in *Storz*, Henning/*Reißlandt*, Carolin, Staatsbürgerschaft im Einwanderungsland Deutschland, Wiesbaden 2013, S. 21–52.

Stotzer, Rebecca: Bias Crimes Based on Sexual Orientation and Gender Identity: Global Prevalence, Impacts, and Causes, in Dana *Peterson*/Vanessa R. *Panfil*: Handbook of LGBT Communities, Crime, and Justice, New York 2013, S. 45–64.

Strätz, Hans-Wolfgang: Ehe und Familie als Institute des bürgerlichen Rechts, Ess. Gespr. 2001, Bd. 35, S. 13–42.

Stuber, Gerhard: Die Eingetragene Lebenspartnerschaft: Ein Leitfaden für Behörden, Berlin 2002.

Sudre, Frédéric: Droit européen et international des droits de l'homme, Paris 2012.

Taïeb, Eric: Immigrés: l'effet générations: rejet, assimilation, intégration d'hier à aujourd'hui, Paris 1998.

Tchapnga, Célestin Keutcha: Le juge constitutionnel, juge administratif au Bénin et au Gabon?, in Revue française de droit constitutionnel PUF 2008/3 (n° 75), S. 551–583.

Ternes, Bernd: Karl Marx. Eine Einführung, Konstanz 2008.

Tettinger, Peter J./*Geerlings*, Jörg: Ehe und Familie in der europäischen Grundrechtsordnung, EuR 2005, S. 41–440.

Tettinger, Peter J.: Der grundgesetzlich gewährleistete besondere Schutz von Ehe und Familie, Ess. Gespr. 2001, Bd. 35, S. 117–153.

Tettinger, Peter J.: Die Charta der Grundrechte der Europäischen Union, NJW 2001, S. 1010–1015.

Tévoèdjré, Albert: Human Rights and Democracy in Africa, Tokyo 1986.

The African Child Policy Forum, État de ratification et de soumission des rapports sur la Charte Africaine des Droits du Bien-être de l'Enfant (au 20 mars 2012), https://www.africanchildinfo.net/_clr/vol2/html_fr/report-status-tables-acrwc-ratification-and-submission_fr.html, zuletzt überprüft am 11.07.2019.

Thiam, Samba: Introduction historique au droit en Afrique, Paris 2011.

Thiede, Sabine: Die verfassungsrechtliche und steuersystematische Untersuchung der Ehegattenbesteuerung und ihrer Alternativmodelle, Münster 1999.

Thiemele, Ramsès L. Boa: L'ivoirité: entre culture et politique, Paris 2003.

Thiemele, Ramsès L. Boa: Sarkozy ou l'impossible rupture, in Fraternité Matin, Samedi 11 et Dimanche 12 août 2007, Abidjan 2007.

Thomas, Louis-Vincent: Cinq essais sur la mort africaine, Paris 2013.

Thym, Daniel: Migrationsverwaltungsrecht, Tübingen 2012.

Tidjani Bâ, Ahmed: Crise et reforme de fiscalité Locale, Revue Burkinabé de Droit, Nr. 38 2000, S. 199–236.

Tientcheu Hako, Marie- Solange: plaidoyer pour le maintien des charges relatives à la famille dans le cadre de l'impôt sur le revenu, Revue Juridis 2014, S. 73–80.

Tipke, Klaus/*Lang*, Joachim: Steuerrecht, 23. Aufl., Köln 2018.

Tipke, Klaus: Die Steuerrechtsordnung, Bd. II: Steuerrechtfertigungstheorie, Anwendung auf alle Steuerarten, sachgerechtes Steuersystem, Köln 2003.

Tipke, Klaus: Steuerrechtsordnung, Bd. I, Köln 2000.

Tippach, Anna-Lena: Familie im Nationalsozialismus – zwischen Idealbild und Realität, Waldkappel 2014.

Titgemeyer, Marion: Zinsbesteuerung in einkommens- und konsumorientierten Steuersystemen: eine Analyse vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips, des Europarechts und der Entscheidungsneutralität, Wiesbaden 2010.

Tivig, Thusnelda/*Henseke*, Golo/*Czechl*, Matthias: Wohlstand ohne Kinder? Sozioökonomische Rahmenbedingungen und Geburtenentwicklung im internationalen Vergleich, Berlin 2011.

Tomuschat, Christian: Human Rights: Between Idealism and Realism, Oxford 2008.

Toprak, Ahmet/*Weitzel*, Gerrit: Deutschland das Einwanderungsland. Wie die Integration junger Geflüchteter gelingen kann, Wiesbaden 2017.

Trauner, Sandra: Ein Hauch von Baby-Boom, in Nassauische Neue Presse, Samstag 22. August 2015, Jahrgang 70, Nr. 194, S. 3–4.

Tristram, Frédéric: Une fiscalité pour la croissance: La direction générale des impôts et la politique fiscale en France de 1948 à la fin des années 1960, Paris 2005.

Troll, Max/*Gebel*, Dieter/*Jülicher*, Marc/*Gottschalk*, Richard: ErbStG, 56. Aufl., München 2018.

Trzewik, Julia: Kind werden ist nicht schwer, Kindsein dagegen sehr. Eine qualitative Erhebung über Kinderrechte, Hamburg 2017.

Turpin, Frédéric: 1958, la Communauté franco-africaine: un projet de puissance entre héritage de la IVe République et conceptions gaulliennes, Outre-Mers Revue d'histoire 2008, S. 45–58.

Ullmann, Hans-Peter: Aufstieg und die Krise des deutschen Steuerstaats, APuZ 2013, S. 3–8.

Umbach, Dieter C./*Clemens*, Thomas (Hrsg.): Grundgesetz Mitarbeiterkommentar, Heidelberg 2002.

UN world population prospects, Key findings and advance tables 2017 revision, New York 2017.

UN world population prospects, Key findings and advance tables 2015 revision, New York 2015.

Unicef, Progrès pour les Enfants: Réaliser les OMD avec équité, New York 2010.

UNRIC, Mitgliedstaaten der Vereinten Nationen. Die 193 Mitgliedstaaten der Vereinten Nationen, https://www.unric.org/de/pressemitteilungen/4116-die-192-mitgliedstaaten-der-vereinten-nationen, zuletzt geprüft am 05.06.2019.

Van Lier, Karl-Heinz B./*Morano,* Nadine/*Dumont*, Gérard-François: in Konrad-Adenauer-Stiftung, Familienpolitik im Vergleich, 2013, KAS Rheinland-Pfalz, Bericht vom 15. Juni 2013, https://www.kas.de/web/rp/veranstaltungsberichte/detail/-/content/-die-deutschen-sterben-aus-vive-la-france-, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Vidaud, Pierre/*Douté*, Gilbert: La république de Côte-d'Ivoire, Paris 1973.

Vie humaine internationale: Le protocole de Maputo, un danger Imminent, Virginia 2007.

Vivier, Jean-Loup: Le pacte civil de solidarité, un nouveau contrat, Paris 2001.

Vléï-Yoroba, Chantal: Droit de la famille et réalités familiales: le cas de la Côte d'Ivoire depuis l'indépendance, Clio. Histoire, femmes et sociétés 1997, S. 1–7.

Vogel, Klaus: Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, S. 201–226.

Vogel, Klaus: Der Finanz- und Steuerstaat, in HdbStR 2004, S. 843–878.

Vogel, Klaus: Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes, in HdbStR 1999, S. 3–86.

Vogel, Klaus: Zum Fortfall der Kinderfreibeträge bei der Einkommensteuer. Der neue „Familienlastenausgleich“ und seine Verfassungsmäßigkeit, NJW 1974, S. 2105–2110.

Vollmer, Franziska: Das Ehegattensplitting ist antastbar, in: Gewerkschaftliche Monatshefte 55, 2004, S. 427–433.

Vollmer, Franziska: Das Ehegattensplitting, Baden-Baden 1998.

Vollmer, Franziska: Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings, in Seel Barbara (Hrsg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, Wiesbaden 2007, S. 37–54.

Vollmer, Franziska: Zur Verfassungsmäßigkeit des Ehegattensplittings, in Seel Barbara (Hrsg.): Ehegattensplitting und Familienpolitik, DUV 2007, S. 37–53.

Von Coelln, Christian: Wenn, dann richtig: „Ehe für alle“ nur per Verfassungsänderung, NJ 2018, S. 1–7.

Von Greyerz, Kaspar: Religion und Kultur: Europa 1500–1800, Göttingen 2000.

Von Mangoldt, Hermann/*Klein*, Friedrich/*Starck*, Christian (Hrsg.): Kommentar zum Grundgesetz, 7. Aufl., München 2018.

Von Münch, Eva Marie: Ehe und Familie, in Handbuch des Verfassungsrechts (HdbVerfR), 2. Aufl., 1994, § 9, Rn. 1.

Von Münch, Ingo/*Kunig*, Philipp: GG Kommentar, 6. Aufl., München 2012.

Von Proff zu Irnich, Maximilian Freiherr: Der Entlastungsbetrag für alleinerziehende gemäß § 24b EStG nach dem Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung, DStR 2004, S. 1904–1909.

Von Proff zu Irnich, Maximilian Freiherr: Die eheähnliche Gemeinschaft im Einkommensteuerrecht, München 2007.

von Waldenfels, Philipp: Der Gleichheitssatz im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht: dargestellt am Beispiel der gemischten Schenkung, Frankfurt am Main 2008.

Vorwold, Gerhard: Neuorientierung der Ehe- und Familienbesteuerung. Versuch einer zeitgemäßen Veränderung, FR 1992, S. 789–801.

Wahl, Angelika: Gleichstellungsregime: Berufliche Gleichstellung von Frauen in den USA und in der Bundesrepublik Deutschland, Opladen 1999.

Waldau-Cheema, Gabriele: Steuererklärung für Rentner und Pensionäre 2018/2019, Düsseldorf 2019.

Wapler, Friederike: Kinderrechte und Kindeswohl. Eine Untersuchung zum Status des Kindes im Öffentlichen Recht, Tübingen 2014.

Weber-Grelle, Heinrich: Steuern im modernen Verfassungsstaat: Funktionen, Prinzipien und Strukturen des Steuerstaats und des Steuerrechts, Köln 2001.

Weinreich, Gerd/*Klein*, Michael: Fachanwaltskommentar Familienrecht, Berlin 2013.

Wendt, Rudolf: Der Gleichheitssatz, NVwZ 1988, S. 778–786.

Wendt, Rudolf: Familienbesteuerung und Grundgesetz, in Joachim Lang (Hrsg.): Festschrift für Klaus Tipke. Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Köln 1995, S. 47–69.

Wendt, Rudolf: Neuordnung des Einkommensteuerrechts? Empfiehlt es sich, das Einkommensteuerrecht zur Beseitigung von Ungleichbehandlungen und zur Vereinfachung neu zu ordnen?, DÖV 1988, S. 710–722.

Wenkel, Christian: Auf der Suche nach einem „anderen Deutschland“: Das Verhältnis Frankreichs zur DDR im Spannungsfeld von Perzeption und Diplomatie, Oldenburg 2014.

Wernsmann, Rainer: Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Tübingen 2005.

Wersig, Maria: Der lange Schatten der Hausfrauenehe: Zur Reformresistenz des Ehegattensplittings, Opladen 2013.

Wersig, Maria: Gerechtigkeitsprinzipien des deutschen Steuersystems, APuZ 2013, S. 9–14.

Wildmann, Lothar: Einführung in die Volkswirtschaftslehre, Mikroökonomie, und Wettbewerbspolitik, München 2014.

Winhard, Christoph A.: Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, S. 1729–1733.

Wittinger, Michaela: Familien und Frauen im regionalen Menschenrechtsschutz: Ein Vergleich der Europäischen Menschenrechtskonvention, der Amerikanischen Menschenrechtskonvention und der Afrikanischen Charta der Menschenrechte und Rechte der Völker, Baden-Baden 1999.

Witz, Claude: Le droit Allemand, Paris 2013.

Wodié, Francis Vanga: Institutions politiques et droit constitutionnel en Côte d'ivoire, Abidjan 1996.

Wolff, Fabian: Interkulturelle Kompetenz durch Auslandsaufenthalte. Längsschnittanalyse der Wirkung dreimonatiger Auslandserfahrungen, Wiesbaden 2017.

Wolff, Heinrich Amadeus: Ehe und Familie in Europa, EuR 2005, S. 721–734.

Wolff, Heinrich Amadeus: Ungeschriebenes Verfassungsrecht unter dem Grundgesetz, Tübingen 2000.

Wollenschläger, Ferdinand/*Coester-Waltjen*, Dagmar: Ehe für Alle: die Öffnung der Ehe für gleichgeschlechtliche Paare aus verfassungsrechtlicher und rechtsvergleichender Perspektive, Tübingen 2018.

Worku, Messeletch: Entwicklungstendenzen des regionalen Menschenrechtsschutzes, die Afrikanische Charta der Rechte der Menschen und der Völker, Berlin 2000.

World Health Organization (Hrsg.): The World Health Report 2016, Paris 2016.

Wrohlich, Katharina/*Dell,* Fabien/*Baclet,* Alexandre: Steuerliche Familienförderung in Frankreich und Deutschland, DIW Wochenbericht 2005, S. 479–486.

Wrohlich, Katharina: Deutschland braucht Individualbesteuerung kein Familiensplitting, DIW Wochenbericht 2012, S. 12–13.

Yakoub, Ibrahim/*Sers,* Caroline: Goma, polygame à la Courneuve, Paris 2008.

Zagré, Pascal: Les politiques économiques du Burkina Faso. Une tradition d'ajustement structurel, Paris 1994.

Zajons, Carmen: Bildungsaufwendungen im deutschen Einkommensteuerrecht, Hamburg 2015.

Zeitklicks, Die nationalsozialistische Familie, http://www.zeitklicks.de/nationalsozialismus/zeitklicks/zeit/alltag/gesellschaft-1/die-nationalsozialistische-familie/, zuletzt überprüft am 05.06.2019.

Zentrum für europäische Wirtschaftsforschung (Hrsg.): Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland - Gutachten im Auftrag der Prognose AG für das Bundesministerium der Finanzen und das Bundesministerium für Familie, Senioren, Frauen und Jugend, Mannheim https://www.zew.de/de/publikationen/evaluation-zentraler-ehe-und-familienbezogener-leistungen-in-deutschland-gutachten-im-auftrag-der-prognos-ag-fuer-das-bundesministerium-der-finanzen-und-das-bundesministerium-fuer-familie-senioren-frauen-und-jugend/?cHash=394046428a08bbc56ef9c9da53de7f4a, zuletzt überprüft am 06.06.2019. 2013 (Zit. *ZEW*, Evaluation zentraler ehe- und familienbezogener Leistungen in Deutschland, S.).

Zimmermann, Andreas/*Heinz,* Ursula E.: Religion und internationales Recht: Vortragsreihe am Walther-Schücking-Institut für Internationales Recht an der Universität Kiel im Wintersemester 2004/05 und Sommersemester 2005, Berlin 2006.

Zschiedrich, Elisabeth: Elternschaft und Gemeinwohl Ein sozialethischer Beitrag zum demografischen Diskurs, Paderborn 2018.

Zu Uptrup, Klaus Meyer: Ehe und Sexualität neu sehen lernen: Familienpolitik – Rentenpolitik – Bildungspolitik. Auswege aus dem beschädigten Generationenvertrag, Münster 2018.

Zweigert, Konrad/*Kötz,* Hein: Einführung in die Rechtsvergleichung, Heidelberg 1996.

Erklärung

(nach § 11 der Promotionsordnung)

In Kenntnis des § 22 der Promotionsordnung der Juristischen Fakultät erkläre ich hiermit folgendes:

I. Ich habe die vorgelegte Dissertation ohne unzulässige Hilfe Dritter und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Hilfsmittel und Quellen selbständig angefertigt. Ich habe insbesondere nicht die entgeltliche oder unentgeltliche Hilfe von Vermittlungs- oder Beratungsdiensten (Promotionsberater oder anderer Personen) in Anspruch genommen.

II.1. Die Dissertation wurde bisher (außer wie unter 2. angegeben) weder im Inland noch im Ausland ganz oder teilweise in gleicher oder wesentlich gleicher Form im Rahmen eines Promotionsverfahrens oder eines sonstigen Prüfungsverfahrens verwendet.

2. In die Dissertation ist meine folgende, zugleich mit der Dissertation hier vorgelegte frühere Arbeit ganz oder teilweise mit eingegangen (§ 2 Abs. 3):

Titel: *La protection des partenaires homosexuels dans le cadre de l'impôt général sur les revenus allemand: Étude comparée avec la protection du couple et de la famille*

Art und Ergebnis des Verfahrens: Masterarbeit, Bewertung: 1,5

Hochschule, Zeitraum: Universität Potsdam, Sommersemester 2011/2012

III. Ich bin nicht vorbestraft.

Potsdam, den 15.07.19 .

Ort, Datum Unterschrift