

§ 1a

[Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht von EU-/EWR-Angehörigen]

idF der Bekanntmachung v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2010 v. 8.12.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394)

(1) Für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, die nach § 1 Absatz 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind, oder die nach § 1 Absatz 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, gilt bei Anwendung von § 10 Absatz 1 Nummer 1, 1a und 1b und § 26 Absatz 1 Satz 1 Folgendes:

1. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 10 Absatz 1 Nummer 1) sind auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. ²Voraussetzung ist, dass der Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. ³Weitere Voraussetzung ist, dass die Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird;
- 1a. auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Versorgungsleistungen (§ 10 Absatz 1 Nummer 1a) sind auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. ²Nummer 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend;
- 1b. Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs nach den §§ 20, 21, 22 und 26 des Versorgungsausgleichsgesetzes, §§ 1587f, 1587g, 1587i des Bürgerlichen Gesetzbuchs und § 3a des Gesetzes zur Regelung von Härten im Versorgungsausgleich (§ 10 Absatz 1 Nummer 1b) sind auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn die ausgleichsberechtigte Person nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. Nummer 1 Satz 2 und 3 gilt entsprechend;
2. der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland wird auf Antrag für die Anwendung des § 26 Absatz 1 Satz 1 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt. ²Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend. ³Bei Anwendung des § 1 Absatz 3 Satz 2 ist auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Grundfreibetrag nach § 32a Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 zu verdoppeln.

(2) Für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Absatz 2, die die Voraussetzungen des § 1 Absatz 3 Satz 2 bis 4 erfüllen, und für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Absatz 3, die die Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 und 2 erfüllen und an einem ausländischen Dienort tätig sind, gilt

die Regelung des Absatzes 1 Nummer 2 entsprechend mit der Maßgabe, dass auf Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Staat des ausländischen Dienstortes abzustellen ist.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vors. Richter am FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 1a

	Anm.			Anm.
A. Grundinformation zu § 1a	1		E. Verhältnis zu anderen Vorschriften	11
B. Rechtentwicklung des § 1a	2		F. Verfahrensfragen	12
C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und EU-Verträglichkeit des § 1a	5		G. Wechsel der Verhältnisse während des Veranlagungszeitraums	13
D. Geltungsbereich des § 1a	8			

Erläuterungen zu Abs. 1

	Anm.			Anm.
A. Grundvoraussetzungen			II. Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr.1a (Abs. 1 Nr. 1a)	27
I. Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen zu einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat	16		III. Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs nach § 10 Abs. 1 Nr.1b (Abs. 1 Nr. 1b)	28
II. Art der Steuerpflicht	17		IV. Ehegattensplitting nach § 26 Abs. 1 Satz 1 (Abs. 1 Nr. 2)	30
B. Anwendbare Sonderregelungen				
I. Abziehbarkeit von Ehegattenunterhalt (Abs. 1 Nr. 1)	25			

Erläuterungen zu Abs. 2

	Anm.			Anm.
A. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2			des § 1 Abs. 2, die bestimmte Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllen (Abs. 2 Var. 1)	50
I. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen im Sinne				

	Anm.		Anm.
II. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Abs. 3, die bestimmte Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 erfüllen (Abs. 2 Var. 2)	55	B. Rechtsfolge: Modifizierte Anwendbarkeit von Abs. 1 Nr. 2	60

Allgemeine Erläuterungen zu § 1a

Schrifttum: KAEFER, Neuregelung der Besteuerung Nichtansässiger im GrenzpendlerG II, BB 1995, 1615; KISCHEL, Die Umsetzung des Schumacker-Urteils vom 14.2.1995 Rs. C-279/93 im Jahressteuergesetz 1996, IStR 1995, 368; PAUS, Die Neuregelung der beschränkten StPflcht durch das Jahressteuergesetz 1996, Inf. 1995, 673; PLENKER, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung der persönlichen StPflcht beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, DB 1995, 2135; WATERKAMP-FAUPEL, Der Einfluß der EuGH-Rechtsprechung auf die Neugestaltung der unbeschränkten und beschränkten EStPflcht durch das Jahressteuergesetz 1996, FR 1995, 766; LÜDICKE, Merkwürdigkeiten bei der Umsetzung des Schumacker-Urteils des EuGH, IStR 1996, 111; SASS, Die Regelungen für Ausländer nach dem Jahressteuergesetz 1996 vor dem Hintergrund des „Schumacker-Urteils“ des EuGH, DB 1996, 295; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Besteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen und beschränkt Steuerpflichtigen nach dem Jahressteuergesetz 1996, IStR 1996, 105; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193; SASS, Vereinbarkeit der Versagung des Ehegattensplitting-Tarifs bei EU-Ausländern, FR 1999, 1297.

A. Grundinformation zu § 1a

1

§ 1a sieht Sonderregelungen für die stl. Behandlung von EU- oder EWR-Staatsangehörigen (Abs. 1) sowie von bestimmten Auslandsbediensteten mit überwiegend der deutschen ESt. unterliegenden Einkünften (Abs. 2) vor. Dies führt in den Fällen des Abs. 1 insbes. zur Anwendung des Ehegattensplittings nach § 26 Abs. 1, welches ansonsten verwehrt wäre.

B. Rechtsentwicklung des § 1a

2

JStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): § 1a wird neu in das EStG eingefügt (zum Hintergrund der Regelung s. Anm. 5). Abs. 1 sieht auch Regelungen zum Haushaltsfreibetrag (Nr. 3) und zu den Betreuungskosten (Nr. 4) vor. Nach Abs. 2 gelten die Regelungen des Abs. 1 Nr. 2–4 nur für solche unbeschränkt stpfl. Personen iSd. § 1 Abs. 3 entsprechend, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 erfüllten und an einem ausländ. Dienstort tätig sind. Zur zeitlichen Anwendung s. § 52 Abs. 2 idF des JStG 1996 (auch für VZ vor 1996 anzuwenden, soweit die StBescheide noch nicht bestandskräftig sind; dazu BFH v. 27.2.1997 – VI R 131/95, nv.).

JStG 1997 v. 20.12.1996 (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Die Auslandsbediensteten mit völkerrechtl. Vorrechten iSd. § 1 Abs. 2 werden in den Anwendungsbereich des Abs. 2 einbezogen. Zur erstmaligen Anwendung ab VZ 1997 s. § 52 Abs. 1 idF des JStG 1997 (vgl. aber auch BMF v. 19.3.1996, BStBl. I 1996, 373: Anwendung schon ab VZ 1996).

Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 1 Nr. 4 (Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten) entfällt nach Aufhebung des § 33c ab VZ 2000 (s. BRDrucks. 476/99, 22); die Einleitungssätze in Satz 1 und Abs. 2 werden hieran redaktionell angepasst.

Steuer-Euroglättungsgesetz v. 19.12.2000 (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 1 Nr. 2 wird der DM-Betrag durch den Euro-Betrag ersetzt.

Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003 (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Abs. 1 Nr. 3 (Berücksichtigung des Haushaltsfreibetrags) entfällt nach Aufhebung des § 32 Abs. 7 ab VZ 2004 (s. BRDrucks. 652/03, 40); die Einleitungssätze in Satz 1 und Abs. 2 werden hieran redaktionell angepasst.

JStG 2008 v. 8.11.2007 (BGBl. I 2007, 3150; BStBl. I 2008, 218): Im Einleitungssatz des Abs. 1 entfallen die Anforderung, dass der unbeschränkt estpfl. Staatsangehörige zusätzlich die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 4 erfüllen muss (s. dazu auch Vor §§ 1, 1a Anm. 39) sowie die Beschränkung auf Ehegatten und Kinder. Abs. 1 Nr. 1a wird eingefügt. In Abs. 1 Nr. 2 werden die Worte „Betrag von 6136 Euro“ durch die Worte „Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1“ ersetzt. Abs. 2 stellt fortan nicht mehr auf Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Wohnung oder Haushalt im Staat des ausländischen Dienstortes ab, sondern nur noch auf den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt. Die Neuregelungen gelten nach § 52 Abs. 1 idF des UntStReformG v. 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630) ab dem VZ 2008 (BTDrucks. 16/6290, 74).

JStG 2010 v. 28.10.2010 (BGBl. I 2010, 1768; BStBl. I 2010, 1394): Abs. 1 Nr. 1b wird eingefügt.

3–4 Einstweilen frei.

5 C. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und EU-Verträglichkeit des § 1a

§ 1a regelt keine eigenständige Form der unbeschränkten Steuerpflicht. Die erfassten Personen werden – wie der Wortlaut der Vorschrift dies ausdrücklich bestimmt – für die aufgezählten Fälle lediglich als unbeschränkt stpfl. behandelt.

§ 1a ergänzt § 1 Abs. 3, der eigentlich beschränkt Stpfl. auf Antrag stl. Vergünstigungen gewährt, die § 50 Abs. 1 Satz 5 für beschränkt Stpfl. grds. ausschließt (s. § 1 Anm. 230). Nicht davon erfasst werden hingegen vielfach die in § 1a Abs. 1 aufgezählten Vergünstigungen, weil es bei diesen nicht nur auf die Behandlung des Stpfl. selbst als unbeschränkt stpfl. ankommt, sondern auch auf diejenige der Familienangehörigen. Diese werden aber nur dann als unbeschränkt stpfl. behandelt, wenn sie selbst die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllen, was idR nicht der Fall ist (s. § 1 Anm. 238; zu den noch strengeren Anforderungen beim Ehegattensplittings s. § 1 Anm. 245).

Kernpunkt des § 1a ist Abs. 1 Nr. 2, wonach die Anwendung des Ehegattensplittings ermöglicht wird, das nach § 26 Abs. 1 eigentlich die unbeschränkte StPfl. beider Ehegatten nach § 1 Abs. 1 (und nicht nach § 1 Abs. 3!) voraussetzt. Zur EU-Rechtswidrigkeit der bis zur Einführung des § 1a geltenden Nichtgewährung des Ehegattensplittings s. Vor §§ 1, 1a Anm. 35; durch die in § 52 Abs. 2 idF des JStG 1996 enthaltene Rückwirkung wird die Situation auch für bereits vergangene VZ entschärft.

EU-Verträglichkeit des Abs. 1: Für Staatsangehörige eine EU- oder EWR-Mitgliedstaates, die nicht unbeschränkt estpfl. sind, sondern (nur) nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. behandelt werden, gewährt Abs. 1 die vorgesehene Erleichterungen durch die Anknüpfung an § 1 Abs. 3 nur dann, wenn der Staatsangehörige die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 einhält. Diese Grenzen verstoßen uE je nach Fallgestaltung gegen das Recht der EU (s. ausführl. Vor §§ 1, 1a Anm. 39).

Verfassungsmäßigkeit : s. Vor §§ 1, 1a Anm. 31.

Einstweilen frei.

6–7

D. Geltungsbereich des § 1a

8

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 1 geht auf die Rspr. des EuGH zurück, wonach die Art. 39 und 43 EG-Vertrag eine Gleichbehandlung von beschränkt stpfl. Staatsangehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten mit unbeschränkt Stpfl. zumindest dann gebieten, wenn die Angehörigen des EU-Mitgliedstaats ihr Einkommen ganz oder fast ausschließlich in einem Mitgliedstaat erzielen und im Wohnsitzstaat keine ausreichenden Einkünfte haben, um dort einer Besteuerung unterworfen zu werden, die die persönliche Lage des Stpfl. und seinen Familienstand berücksichtigt (s. im Einzelnen Vor §§ 1, 1a Anm. 35 mwN). Abs. 1 geht hierüber insofern hinaus und bezieht auch die Staatsangehörigen der EWR-Mitgliedstaaten ein. Dies liegt darin begründet, dass die Art. 28–45 des EWR-Abkommens im Wesentlichen die Regelungen des EG-Vertrags zu den sog. Grundfreiheiten (ua. Freizügigkeit und Niederlassungsfreiheit) übernommen haben. Zudem bestimmt Art. 6 EWR-Abkommen ausdrücklich, dass die Regelungen, soweit sie mit den Bestimmungen des EG-Vertrags übereinstimmen, im Hinblick auf die Rspr. des EuGH auszulegen sind (BTDrucks. 13/1558, 409; vgl. auch WATERKAMP-FAUPEL, FR 1995, 766 [770]; KISCHEL, IStR 1995, 368 [370]).

Sachlicher Geltungsbereich: § 1a erklärt nicht alle für unbeschränkt Stpfl. geltenden Vergünstigungen für anwendbar, sondern sieht eine klare und abschließende Beschränkung vor.

Einstweilen frei.

9–10

E. Verhältnis zu anderen Vorschriften

11

§ 1a enthält eine eigenständige Regelung, ohne aber eine eigenständige Form der unbeschränkten StPfl. zu schaffen (s. Anm. 5). Soweit die Norm Bezug auf andere Vorschriften nimmt, sind diese Grundtatbestand für die Anwendung des § 1a.

F. Verfahrensfragen

12

Die durch Abs. 1 gewährten Vergünstigungen sind in den StErklärungen der betroffenen Personen (ggf. gemeinsam mit ihren Ehegatten) geltend zu machen. Für die Anwendung des Ehegattensplittings setzt Abs. 1 Nr. 2 einen Antrag voraus, der konkludent in der StErklärung gestellt werden kann (s. Anm. 30). Zum LStAbzugsverfahren vgl. §§ 39b und 39c. Unter den Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 7 ist in den Fällen des § 1a eine Veranlagung durchzuführen.

13 **G. Wechsel der Verhältnisse während des Veranlagungszeitraums**

Ändern sich in einem VZ die Verhältnisse, weil entweder die Grundvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 oder des Abs. 2 (zB Staatsangehörigkeit) oder die Voraussetzungen für die in Abs. 1 Nr. 1, Nr. 1a, Nr. 1b und Nr. 2 genannten Vergünstigungen hinzutreten oder wegfallen, so ist zu unterscheiden:

- Nr. 1, Nr. 1a und Nr. 1b: Nur diejenigen Leistungen, die der Stpfl. in der Zeit leistet, zu der die Voraussetzungen dieser Normen kumulativ mit denjenigen der dort zitierten Vorschriften vorliegen, sind als SA abziehbar.
- Nr. 2: Das Ehegattensplitting ist nach § 26 Abs. 1 Satz 1 für den gesamten VZ zu gewähren, wenn die Voraussetzungen zu Beginn des VZ vorgelegen haben oder im Laufe des VZ eingetreten sind (s. ausführl. § 26 Anm. 34).

14–15 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Familienbezogene Entlastungen
A. Grundvoraussetzungen
16 **I. Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen zu einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat**

Schrifttum: PLENKER, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung der persönlichen StPflcht beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, DB 1995, 2135; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Besteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen und beschränkt Steuerpflichtigen nach dem Jahressteuergesetz 1996, IStR 1996, 105.

Abs. 1 ist nur anwendbar, wenn der Stpfl. Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der EU oder eines Staats ist, auf den das EWR-Abkommen (BGBl. II 1993, 266 und 1294 mit AusfG v. 16.12.1993, BGBl. I 1993, 2436) Anwendung findet. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Staatsangehörigkeitsrecht des jeweiligen Staats. In der Praxis lässt sich die Staatsangehörigkeit schon anhand der ausgestellten Personaldokumente klären. Eine Ausdehnung auf andere Staaten ist nicht möglich (so auch zum AssoziierungsAbk. mit der Türkei FG München v. 30.9.1998, EFG 1999, 167, rkr., und FG Hamb. v. 9.12.1999, EFG 2000, 866, rkr.).

Da die Bundesrepublik Deutschland Mitgliedstaat der EU ist, erfasst Abs. 1 auch deutsche Staatsangehörige. Ist eine Person Staatsangehöriger mehrerer Staaten, so reicht es für die Anwendung des Abs. 1 aus, wenn er ua. Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats ist. Nicht entscheidend ist, ob der EU- oder EWR-Staatsangehörige auch in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat lebt (s. aber zum Splitting Anm. 30).

17

II. Art der Steuerpflicht

Die erste Variante des Abs. 1 ist auf Gastarbeiter zugeschnitten. Sie setzt voraus, dass der Staatsangehörige des EU- oder EWR-Mitgliedstaats unbeschränkt stpfl. nach § 1 Abs. 1 ist (s. dazu § 1 Anm. 62 ff. und Anm. 73 ff.). Der unbe-

schränkt Stpfl. muss entgegen der früheren Rechtslage (s. Anm. 2) nicht zusätzlich die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 einhalten (dazu BFH v. 8.9.2010 – I R 28/10, BFH/NV 2011, 341).

Die zweite Variante steht gleichberechtigt neben der ersten Variante. Sie erfordert, dass der Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln ist. Es kommt – im Unterschied zur ersten Variante – nicht darauf an, wo sich der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des Stpfl. befindet. Dieser kann auch außerhalb eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats liegen.

Einstweilen frei.

18–24

B. Anwendbare Sonderregelungen

I. Abziehbarkeit von Ehegattenunterhalt (Abs. 1 Nr. 1)

25

Abziehbarkeit trotz fehlender unbeschränkter Steuerpflicht des Empfängers: Liegen die Grundvoraussetzungen des Abs. 1 Halbs. 1 vor (s. Anm. 16 f.), so sind nach Nr. 1 bei dem Stpfl. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten auch dann als SA abziehbar, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt stpfl. ist und wenn die in Satz 2 genannten Voraussetzungen (s.u.) erfüllt sind. Die übrigen Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 (Leistung des Unterhalts, Zustimmung des Empfängers, Antrag des Stpfl., Höchstbetrag) werden davon nicht berührt; sie müssen auch in den Fällen des Abs. 1 Nr. 1 erfüllt sein. Auf die grds. erforderliche Zustimmung des Empfängers zur Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen wird es in den Fällen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 in der Praxis allerdings deshalb nicht ankommen, weil durch die vorzulegende Bescheinigung der ausländ. StBehörde bereits feststeht, dass die Unterhaltsleistungen beim Empfänger stl. erfasst worden sind, was § 10 Abs. 1 Nr. 1 durch das Zustimmungserfordernis gerade erreichen will (weitergehend SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 1a Rn. 16, wonach die Zustimmung durch die Vorlage der Bescheinigung ersetzt werden soll). Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 nicht vor, sind die Aufwendungen uU nach § 33a Abs. 1 als agB abziehbar (SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 1a Rn. 16).

Der Empfänger muss seinen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats haben (Satz 2). Ob dies der Fall ist, bestimmt sich nach den §§ 8 und 9 AO (s. dazu § 1 Anm. 62 ff. und Anm. 74 ff.); evtl. abweichende Definitionen der StGesetze der jeweiligen ausländ. Staaten sind nicht maßgebend, da es bei Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 um die nach nationalem StRecht zu beurteilende Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen als SA geht. Soweit Satz 2 von „seinen“ Wohnsitz spricht, handelt es sich offenbar um ein redaktionelles Versehen des Gesetzgebers, weil eine Person mehrere Wohnsitze haben kann (s. § 1 Anm. 62). Aus diesem Grund ist Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 so zu verstehen, dass der Empfänger „einen“ Wohnsitz oder „seinen“ gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats haben muss. Ob der Stpfl. noch in Drittstaaten weitere Wohnsitze hat, ist ohne Bedeutung. Jede andere Handhabung dürfte gegen die Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags verstoßen (s. dazu Vor §§ 1, 1a Anm. 35).

Der Empfänger der Unterhaltsleistungen muss nicht Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats sein. Abs. 1 sieht eine solche Staatsangehörigkeitsregelung nur für den Stpfl. selbst vor (SASS, DB 1996, 295 [297]).

Nachweis der Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger (Satz 3):

► *Die Unterhaltsleistungen müssen beim Empfänger tatsächlich besteuert worden sein.* Andernfalls kann die erforderliche Bescheinigung nicht ausgestellt werden. Damit scheidet ein Abzug der Unterhaltsleistungen als SA dann aus, wenn diese in dem Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat des Ehegatten nicht besteuert werden, weil sie zB nicht stbar oder stfrei sind oder auch, weil die Einkünfte des Ehegatten einschließlich der Unterhaltsleistungen den Grundfreibetrag nicht überschreiten (BFH v. 13.12.2005 – XI R 5/02, DStRE 2006, 769 zu Österreich). Dies ist mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar (ausdrücklich EuGH v. 12.7.2005 – Rs. C-403/03 [Schempp], EuGHE 2005, I-6421).

► *Die Vorlage der Bescheinigung ist eine echte Voraussetzung für die Abziehbarkeit der Unterhaltsaufwendungen.* Sie muss von der sachlich und örtlich für die Besteuerung des Empfängers zuständigen ausländ. StBehörde ausgestellt sein, wobei sich die Zuständigkeit nach dem Recht des jeweiligen ausländ. Staats richtet. Eine bestimmte Form ist für die Bescheinigung nicht vorgesehen. Daher reicht jede Bescheinigung, sofern sich hieraus die erforderlichen Angaben ergeben. Dies kann auch der StBescheid des Empfängers sein (glA BLÜMICH/VOGT, § 1a Rn. 41; anders bei der Bescheinigung nach § 1 Abs. 3 Satz 4, s. dazu § 1 Anm. 285). Trotz dieser Erleichterungen kann das Erfordernis der Vorlage der Bescheinigung in der Praxis dann zu Problemen führen, wenn sich die ausländ. StBehörde weigert, diese auszustellen. Der Stpfl. oder der Empfänger der Unterhaltsleistungen hat in diesem Fall keinen Anspruch auf die Erteilung der Bescheinigung, weil die bundesdeutsche Vorschrift des § 1a die ausländ. StBehörde nicht bindet. Es wäre wünschenswert, wenn der Gesetzgeber auf das Erfordernis des Satzes 3 verzichten würde.

26 Einstweilen frei.

27 II. Versorgungsleistungen nach § 10 Abs. 1 Nr.1a (Abs. 1 Nr. 1a)

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a können auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben, als SA abgezogen werden.

Abziehbarkeit trotz fehlender unbeschränkter Steuerpflicht des Empfängers: Hängt diese Abzugsfähigkeit – wie bisher – davon ab, dass der Empfänger der Leistung unbeschränkt estpfl. ist, so liegt ein Verstoß gegen die durch den EG-Vertrag garantierte Freizügigkeit vor (so BTDrucks. 16/6290, 74). Dieser soll dadurch vermieden werden, dass die Versorgungsleistungen iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a auch dann als SA abziehbar sind, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt estpfl. ist, aber – über den Verweis auf Nr. 1 Satz 2 und 3 – seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaates hat und der Stpfl. durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen StBehörde nachweist, dass der Empfänger die Versorgungsleistungen versteuert hat (s. Anm. 25).

Versorgungsleistungen im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 1a sind alle auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende, lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen, die nicht mit Einkünften in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, die bei der Veranlagung außer Betracht bleiben (s. dazu im Einzelnen § 10 Anm. 70 ff).

III. Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs nach § 10 Abs. 1 Nr.1b (Abs. 1 Nr. 1b) 28

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1b sind Ausgleichszahlungen iRd. Versorgungsausgleichs als SA abziehbar, soweit die ihnen zu Grunde liegenden Einnahmen bei der ausgleichspflichtigen Person der Besteuerung unterliegen und wenn die ausgleichsberechtigte Person unbeschr. estpfl. ist. Diesen SA-Abzug erweitert § 1a Abs. 1 Nr. 1b, in dem die Ausgleichszahlungen auch dann als SA abziehbar sind, wenn der Empfänger zwar nicht unbeschränkt estpfl. ist, aber – über den Verweis auf Nr. 1 Satz 2 und 3 – seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaates hat und der Stpfl. durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen StBehörde nachweist, dass der Empfänger die Versorgungsleistungen versteuert hat. Dadurch soll eine gegen das Recht der EU verstoßende Ungleichbehandlung vermieden werden (s. die Begründung der BReg. zum Entwurf des JStG 2010: BRDrucks. 318/10, 73; BTDrucks. 17/2249, 77).

Einstweilen frei.

29

IV. Ehegattensplitting nach § 26 Abs. 1 Satz 1 (Abs. 1 Nr. 2) 30

Nr. 2 bildet das Kernstück des § 1a (s. dazu auch Anm. 5). Die Regelung weicht von § 26 Abs. 1 Satz 1 ab, der für die Anwendung des Ehegattensplittings grds. erfordert, dass beide Ehegatten unbeschränkt stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 sind. Die übrigen Tatbestandsmerkmale des § 26 (insbes. Ehegatteneigenschaft, nicht dauerndes Getrenntleben, zeitliche Voraussetzungen) werden von Nr. 2 nicht berührt; sie sind zu beachten (s. dazu im Einzelnen § 26 Anm. 22 ff).

Der Ehegatte muss seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats haben (Satz 2). Dies ergibt sich aus der Verweisung in Nr. 2 Satz 2 auf Nr. 1 Satz 2. Wenngleich der Ehegatte in den Fällen der Nr. 2 nicht Empfänger von Leistungen ist, worauf die Regelung in Nr. 1 Satz 2 zugeschnitten ist, so kann die Verweisung gleichwohl nur so verstanden werden, dass auf den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Ehegatten abzustellen ist (so im Erg. auch BTDrucks. 13/1558, 410). Die zu Nr. 1 Satz 2 gemachten Ausführungen gelten entsprechend (s. Anm. 25).

Satz 3 betrifft die Berechnung der Einkunftsgrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2. Die Regelung ist für unbeschränkt Stpfl. (Abs. 1, 1. Variante) und deren Ehegatten ohne Bedeutung, weil diese seit dem JStG 2008 bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen die Zusammenveranlagung auch dann beanspruchen können, wenn ihre gemeinsamen Einkünfte zu weniger als 90% der deutschen ESt. unterliegen oder ihre ausländischen Einkünfte den doppelten Grundfreibetrag übersteigen (BFH v. 8.9.2010 – I R 28/10, BFH/NV 2011, 341). Anwendung findet Satz 3 daher nur bei der Zusammenveranlagung eines nach § 1 Abs. 3 als

unbeschränkt Stpfl. zu behandelnden Stpfl. (Abs. 1, Variante 2) mit seinem Ehegatten. Die Regelung modifiziert die Einkunftsgrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2 dahingehend, dass auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen ist und der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 (s. § 1 Anm. 265) zu verdoppeln ist. Die Höhe der der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte (§ 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 Var. 1) und der der deutschen ESt. nicht unterliegenden Einkünfte (§ 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1 Var. 2) ist nach deutschem Recht zu ermitteln, und zwar auch dann, wenn die Einkünfte des von Nr. 2 erfassten Ehegatten in dem ausländischen Wohnsitzstaat – anders als in Deutschland – zT stfrei sind (BFH v. 20.8.2008 – I R 78/07, BStBl. II 2009, 708; keine Gemeinschaftswidrigkeit, s. dazu aber auch Vor §§ 1, 1a Anm. 39). Die Kürzung nach § 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 bleibt unberührt (s. § 1 Anm. 275 mwN).

Der Antrag ist entsprechend § 26 Abs. 2 Sätze 2 und 3 von beiden Ehegatten gemeinsam zu stellen (SCHMIDT/HEINICKE XXIX. § 1a Rn. 19). Dies ist bis zur Bestandskraft des StBescheids möglich, nicht aber mehr im Revisionsverfahren (BFH v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21). Ansonsten gelten keine besonderen Anforderungen. Es reicht aus, wenn der Stpfl. und sein Ehegatte in der EStErklärung die Zusammenveranlagung beantragen (s. auch § 26 Anm. 82).

31–49 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Entlastung für Angehörige des ÖD

A. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2

50 I. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Abs. 2, die bestimmte Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllen (Abs. 2 Var. 1)

Abs. 2 Var. 1 erweitert den personellen Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2 (Ehegattensplitting) auf unbeschränkt stpfl. Personen iSd. § 1 Abs. 2, die die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllen und an einem ausländ. Dienstort tätig sind.

Ziel der Vorschrift ist es, denjenigen Angehörigen des öffentlichen Dienstes, die keinen diplomatischen oder konsularischen Status haben und die aus diesem oder aus einem anderen Grund nicht nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt stpfl. sind, die Vergünstigungen des Abs. 1 Nr. 2–4 zu verschaffen (BTDrucks. 13/1558, 410).

Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 und des § 1 Abs. 3 Sätze 2–5 müssen vorliegen. Das bedeutet im Einzelnen:

- Der Stpfl. muss die deutsche Staatsangehörigkeit haben (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1; s. § 1 Anm. 157);
- er darf im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1; s. § 1 Anm. 157);
- er muss zu einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 erster Teil; s. § 1 Anm. 160);

- er muss dafür Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 zweiter Teil; s. § 1 Anm. 163),
- er darf in dem Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat nur in einem der beschränkten StPfl. ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden (§ 1 Abs. 2 Satz 2; s. § 1 Anm. 174 ff.);
- seine Einkünfte müssen im KJ. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte dürfen im KJ. den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen (§ 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1; s. § 1 Anm. 265), wobei dieser Betrag zu kürzen ist, soweit dies nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat notwendig und angemessen ist (§ 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2; s. § 1 Anm. 275), und wobei Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der deutschen ESt. unterliegend gelten (§ 1 Abs. 3 Satz 3; s. § 1 Anm. 278). Nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, bleiben bei der Berechnung unberücksichtigt, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland stfrei sind (§ 1 Abs. 3 Satz 4; s. § 1 Anm. 281; zum möglichen Verstoß dieser Grenzen gegen das Gemeinschaftsrecht s. Vor §§ 1, 1a Anm. 39);
- er muss die Höhe der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. StBehörde nachweisen (§ 1 Abs. 3 Satz 5; s. § 1 Anm. 285).

Die Tätigkeit an einem ausländischen Dienstort ist weitere Voraussetzung. Wenngleich sich dies aus der Stellung des Tatbestandsmerkmals nicht eindeutig entnehmen lässt, so bezieht es sich gleichwohl nur auf die erste Variante des Abs. 2. Dies ergibt sich aus der Rechtsentwicklung der Vorschrift. Denn schon die ursprüngliche Fassung des Abs. 2 durch das JStG 1996, die die zweite Variante noch nicht enthielt, sah bereits eine solche Regelung vor. Daran hat sich auch mit der Einführung der zweiten Variante durch das JStG 1997 nichts geändert.

► *Ziel des Tatbestandsmerkmals* ist es, diejenigen Personen von den Vergünstigungen des Abs. 1 auszuschließen, die aus persönlichen Gründen im Ausland leben (KISCHEL, IStR 1995, 368 [371]; vgl. auch BTDrucks. 13/1558, 405).

► *Das Tatbestandsmerkmal ist uE erfüllt*, wenn die Dienststelle des Stpfl. im Ausland liegt. Ist dies der Fall, so greift Abs. 2 auch dann ein, wenn der Stpfl. in Ausübung seiner Tätigkeit gelegentlich im Inland tätig wird. Der ausländ. Dienstort muss nicht in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat belegen sein. Abs. 2 sieht das nicht vor (Sass, DB 1996, 295 [297]). Dies folgt auch nicht aus der entsprechenden Anwendbarkeit von Abs. 1 Nr. 2, zumal Abs. 2 ausdrücklich klarstellt, dass Abs. 1 Nr. 2 nur mit der Maßgabe anwendbar ist, dass auf Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Wohnung oder Haushalt im Staat des ausländ. Dienstorts abzustellen ist. Das bedeutet weiter, dass auch der Ehegatte keinen Bezug zu einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat haben muss, sondern dass stets auf den Staat des ausländ. Dienstorts abzustellen ist.

Einstweilen frei.

51–54

55 **II. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Abs. 3, die bestimmte Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 erfüllen (Abs. 2 Var. 2)**

Abs. 2 Var. 2 enthält eine zweite Erweiterung des personellen Anwendungsbereichs von Abs. 1 Nr. 2 (Ehegattensplitting) auf unbeschränkt stpfl. Personen iSd. § 1 Abs. 3, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 erfüllen und an einem ausländ. Dienstort tätig sind.

Ziel der Vorschrift ist es, deutsche Diplomaten, die gemeinsam mit ihrem Ehegatten nicht die Voraussetzungen der unbeschränkten StPflcht des § 1 Abs. 2 erfüllen, etwa weil der Ehegatte nicht die deutsche Staatsangehörigkeit hat und eigene Einkünfte im Ausland erzielt, stl. nicht schlechter zu behandeln als andere Angehörige des öffentlichen Dienstes, die an einem ausländ. Dienstort tätig sind und damit unter die Regelung der ersten Variante des Abs. 2 fallen. Sofern diese Personen ihre Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich in der Bundesrepublik Deutschland erzielen, soll ihnen auch das Ehegattensplitting offen stehen (s. zur Begründung BTDrucks. 13/4839, 76).

Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 und des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 müssen vorliegen. Das bedeutet im Einzelnen:

- Der Stpfl. darf keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1; s. § 1 Anm. 157 und 255);
- er muss einen Antrag gestellt haben, als unbeschränkt stpfl. behandelt zu werden (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1; s. § 1 Anm. 255);
- er muss inländ. Einkünfte iSd. § 49 beziehen (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2; s. § 1 Anm. 255);
- seine Einkünfte müssen im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte dürfen im Kj. den Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen (§ 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1; s. § 1 Anm. 265), wobei dieser Betrag zu kürzen ist, soweit dies nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat notwendig und angemessen ist (§ 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2; s. § 1 Anm. 275), und wobei Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der deutschen ESt. unterliegend gelten (§ 1 Abs. 3 Satz 3; s. § 1 Anm. 278). Nicht der deutschen ESt. unterliegende Einkünfte, die im Ausland nicht besteuert werden, bleiben bei der Berechnung unberücksichtigt, soweit vergleichbare Einkünfte im Inland stfrei sind (§ 1 Abs. 3 Satz 4; s. § 1 Anm. 281; zum möglichen Verstoß dieser Grenzen gegen das Gemeinschaftsrecht s. Vor §§ 1, 1a Anm. 39);
- er muss die Höhe der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. StBehörde nachweisen (§ 1 Abs. 3 Satz 5; s. § 1 Anm. 285);
- er muss zu einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 1. Teil; s. § 1 Anm. 160);
- er muss dafür Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 2. Teil; s. § 1 Anm. 163).

Die Tätigkeit an einem ausländischen Dienstort ist weitere Voraussetzung. Insofern stimmen die zweite und die erste Variante überein; s. daher Anm. 50.

56–59 Einstweilen frei.

B. Rechtsfolge: Modifizierte Anwendbarkeit von Abs. 1 Nr. 2 60

Sofern die Voraussetzungen des Abs. 2 vorliegen, findet Abs. 1 Nr. 2 entsprechende Anwendung. Das bedeutet, dass den betroffenen Personen unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 (s. dazu im Einzelnen Anm. 30) unabhängig von der Art der StPflcht des Ehegatten das Ehegattensplitting zusteht. Abs. 2 modifiziert die Anwendung von Abs. 1 Nr. 2 allerdings insoweit, als dieser mit der Maßgabe gilt, dass auf Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Wohnung oder Haushalt im Staat des ausländ. Dienstorts abzustellen ist. Das bedeutet, dass es abweichend von den Regelungen des Abs. 1 Nr. 2 nicht darauf ankommt, dass sich Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Wohnung oder Haushalt des Ehegatten in einem EU- oder EWR-Staat befinden, sondern diese müssen im Staat des ausländ. Dienstorts belegen sein.

