

§ 1a

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

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch das ZollkodexAnpG v. 22.12.2014
(BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58).

(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 1a und § 26 Absatz 1 Satz 1 Folgendes:

1. Aufwendungen im Sinne des § 10 Absatz 1a sind auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger der Leistung oder Zahlung nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. ²Voraussetzung ist, dass
 - a) 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 und
 - b) die Besteuerung der nach § 10 Absatz 1a zu berücksichtigenden Leistung oder Zahlung beim Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird;
- 1a. (weggefallen)
- 1b. (weggefallen)
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 5 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 Dienstort 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: Dr. Kai **Tiede**, Richter am FG, Berlin

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vizepräsident des FG, Cottbus

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 1a	1	IV. Geltungsbereich des § 1a und Verhältnis zu anderen Vorschriften	8
II. Rechtsentwicklung des § 1a	2	V. Verfahrensfragen zu § 1a	12
III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 1a mit höherrangigem Recht	5		

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Familienbezogene Entlastungen**

	Anm.		Anm.
I. Grundvoraussetzungen	16	2. Die einzelnen Sonderausgabenabzugstatbestände	27
II. Abziehbare Sonderausgaben (Abs. 1 Nr. 1)		III. Splitting für Ehegatten und Lebenspartner (Abs. 1 Nr. 2)	30
1. Gemeinsame Tatbestandsmerkmale	25		

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Unbeschränkt Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 2 oder 3
und ausländischer Dienstort**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2		die bestimmte Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 erfüllen (Abs. 2 Var. 2)	55
1. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen iSd. § 1 Abs. 2, die bestimmte Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllen (Abs. 2 Var. 1)	50	3. Tätigkeit an einem ausländischen Dienstort	56
2. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen iSd. § 1 Abs. 3,		II. Rechtsfolge: Modifizierte Anwendbarkeit von Abs. 1 Nr. 2	60

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1a

Schrifttum: KAEFER, Neuregelung der Besteuerung Nichtansässiger im Grenzpendler G 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 Steuerpflicht durch das Jahressteuergesetz 1996, Inf. 1995, 673; PLENKER, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung der persönlichen Steuerpflicht beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, DB 1995, 2135; WATERKAMP-FAUPEL, Der Einfluß der EuGH-Rechtsprechung auf die Neugestaltung der unbeschränkten und beschränkten Einkommensteuerpflicht 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; KUDERT/GLOWIENKA, Grenzpendlerbesteuerung – Eine Analyse der Option beschränkt einkommensteuerpflichtiger Arbeitnehmer aus dem Europäischen Wirtschaftsraum, StuW 2010, 278; MELKONYAN/MROZ, Maßgeblichkeit des deutschen Steuerrechts für die Wesentlichkeitsgrenzen nach § 1 Abs. 3 i.V.m. § 1a Abs. 1 EStG, zu BFH v. 1.10.2014 – I R 18/13, IWB 2015, 227.

I. Grundinformation zu § 1a

1

§ 1a Abs. 1 ist Ergänzungsvorschrift zu § 1 und sieht Sonderregelungen für die stl. Behandlung von EU- oder EWR-Staatsangehörigen vor. Er erklärt den für bestimmte familienbezogene Vergünstigungen grds. notwendigen Inlandsbezug für verzichtbar oder fingiert diesen. Dies ermöglicht das Ehegattensplitting nach § 26 Abs. 1 (dazu Anm. 30) und führt zur stl. Anerkennung von SA im Fall von Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (Realsplitting) bei bestimmten Versorgungsleistungen und bei Ausgleichszahlungen im Rahmen eines Versorgungsausgleichs oder zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs, die ohne § 1a mangels unbeschränkter StPflcht beider Ehegatten/Lebenspartner verwehrt wären (dazu Anm. 16 ff.).

§ 1a Abs. 2 ermöglicht Auslandsbediensteten (Angehörigen des öffentlichen Dienstes mit Dienstsitz im Ausland) mit überwiegend der deutschen ESt unterliegenden Einkünften (Abs. 2) die Anwendung des Splittingtarifs (dazu Anm. 50 ff.).

II. 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 erfüllen 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 i dF des JStG 1997 (vgl. aber auch BMF v. 19.3.1996, BStBl. I 1996, 373: Anwendung schon ab VZ 1996).

FamFördG 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.

StEuglG 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 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 ausländ. Dienstorts ab, sondern nur noch auf den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt. Die Neuregelungen gelten nach § 52 Abs. 1 i dF 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.

ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Durch das ZollkodexAnpG hat der Gesetzgeber die Regelung der familienbezogenen SA in § 10 neu gefasst. Die bisherigen Regelungen in § 10 Abs. 1 Nr. 1 (Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten), Nr. 1a (Versorgungsleistungen) und Nr. 1b (Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs) werden in einem neuen § 10 Abs. 1a zusammengefasst und um einen SA-Tatbestand für Ausgleichszahlungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs ergänzt. Dies bedingt eine Änderung des § 1a. Die einzige inhaltliche Veränderung ergibt sich aus dem neuen SA-Tatbestand für Ausgleichszahlungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1a Nr. 3), der jetzt durch § 1a Abs. 1 in gleicher Weise privilegiert wird wie die anderen familienbezogenen SA-Tatbestände. Die Regelung zum Ehegattensplitting bleibt unverändert. Die Neuregelung gilt ab VZ 2015.

3–4 Einstweilen frei.

5 III. Bedeutung und Vereinbarkeit des § 1a mit höherrangigem Recht

Ergänzungsvorschrift zu § 1: § 1a regelt keine eigenständige Form der unbeschränkten StPflcht, sondern 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 von § 1 Abs. 3 erfasst werden hingegen 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 nur dann als unbeschränkt stpfl. behandelt, wenn sie selbst die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllen, was idR nicht der Fall ist. Hier liegt die Bedeutung des § 1a, der einen Anspruch auf familienbezogene Vorteile begründet, die ansonsten auf reine Inlandsfälle beschränkt sind. Zu diesem Zweck verzichtet § 1a bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen entweder auf die unbeschränkte StPflcht (so für den SA-Abzug hinsichtlich des Zahlungsempfängers) oder fingiert diese (so hinsichtlich des anderen Ehegatten für das Ehegattensplitting). Kernpunkt des § 1a ist sein Abs. 1 Nr. 2, wonach die Anwendung des Ehegattensplittings ermöglicht wird, das nach § 26 Abs. 1 eigentlich die unbeschränkte StPflcht beider Ehegatten nach § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 (und nicht nach § 1 Abs. 3!) oder nach § 1a voraussetzt.

Verfassungsmäßigkeit: Die in § 1a Abs. 1 Nr. 2 vorgesehene Beschränkung des Ehegattensplittings auf EU- und EWR-Staatsangehörige ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (aA MASSBAUM, IWB F. 3 Gr. 3, 1139 [1149 ff.]). Vor dem Hintergrund des europäischen Einigungsprozesses ist es sachlich gerechtfertigt, die Gewährung von Steuervorteilen an die EU- oder EWR-Staatsangehörigkeit oder einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt in einem dieser Länder zu knüpfen.

Vereinbarkeit mit Unionsrecht:

► *Einkünftegrenzen:* Seit dem JStG 2008 kommt es bei unbeschränkt stpfl. Staatsangehörigen von EU- oder EWR-Mitgliedstaaten nicht mehr auf die Einkünftegrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 an. Der Gesetzgeber hat damit eine Ungleichbehandlung beseitigt, die bei der Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen an einen in einem EU- oder EWR-Ausland lebenden geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten als SA (§ 1a Abs. 1 Nr. 1) insofern bestand, als die Abziehbarkeit von Unterhaltsaufwendungen an einen unbeschränkt estpfl. Ehegatten nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 nicht davon abhängig war und ist, dass die Einkünfte des Leistenden ausschließlich oder fast ausschließlich der deutschen ESt unterliegen (s. BTDrucks. 16/6290, 74). Ist der Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats nicht unbeschränkt stpfl., sondern nach § 1 Abs. 3 als fiktiv unbeschränkt stpfl. zu behandeln, so hängt die Gewährung der Vergünstigungen des § 1a davon ab, dass der Staatsangehörige die Einkommensgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 einhält. Auch dies ist im Regelfall unionsrechtskonform (vgl. § 1 Anm. 39 und 254 ff.; BFH v. 20.8.2008 – I R 78/07, BStBl. II 2009, 708). Auch gegen die übrigen Regelungen des § 1a bestehen keine unionsrechtl. Bedenken (s. zu § 1a Abs. 1 Nr. 1 auch EuGH v. 12.7.2005 – C-403/03 – Schempp, Slg. 2005, I-6421).

► *Freizügigkeitsabkommen mit der Schweiz:* Sonderausgaben sind nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 nur abziehbar, wenn der Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Staat hat. Diese Regelung gilt über den Verweis Nr. 2 auch für das Ehegattensplitting. Das Ehegattensplitting ist aber auch dann möglich, wenn die Eheleute beide ihren Wohnsitz in der Schweiz haben, sie aber in der Bundesrepublik Deutschland einer selbständigen Tätigkeit nachgehen, dort ihre gesamten stpfl. Einkünfte versteuern und auch deutsche Staatsangehörige sind (EuGH v. 28.2.2013 – C-425/11 – Ettwein, BStBl. II 2013, 896). Der Ausschluss dieser Stpfl. vom Ehegattensplitting verstieße gegen das zwischen der EU und der Schweizerischen Eidgenossenschaft abgeschlossene

ne Abkommen über die Freizügigkeit v. 21.6.1999 (ABl. EG 2001 Nr. L 114, 6). Dies gilt entsprechend für den SA-Abzug (auch Anm. 25, 27 f., 30).

6–7 Einstweilen frei.

8 IV. Geltungsbereich des § 1a und Verhältnis zu anderen Vorschriften

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

Persönlicher Geltungsbereich: Abs. 1 geht auf die Rspr. des EuGH zurück, wonach die Art. 45 und 49 AEUV 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. auch § 1 Anm. 39 und 254 ff.). Abs. 1 geht hierüber 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 damals geltenden 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 damals geltenden EG-Vertrags übereinstimmen, im Hinblick auf die Rspr. des EuGH auszulegen sind (BTDrucks. 13/1558, 151; vgl. auch WATERKAMP-FAUPEL, FR 1995, 766 [770]; KISCHEL, IStR 1995, 368 [370]).

Verhältnis zu anderen Vorschriften: § 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.

9–11 Einstweilen frei.

12 V. Verfahrensfragen zu § 1a

Geltendmachung in der Steuererklärung: Die durch Abs. 1 gewährten Vergünstigungen sind in den StErklärungen der betroffenen Personen (ggf. gemeinsam mit ihren Ehegatten) geltend zu machen (zur Vorlage der Bescheinigung der ausländ. Steuerbehörde s. Anm. 25). Für die Anwendung des Ehegattensplittings setzt Abs. 1 Nr. 2 einen Antrag voraus, der konkludent in der StErklärung gestellt werden kann (s. Anm. 30).

Veranlagung: Unter den Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 7 ist in den Fällen des § 1a eine Veranlagung durchzuführen.

Ändern sich in einem Veranlagungszeitraum 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 und Nr. 2 genannten Vergünstigungen hinzutreten oder wegfallen, so ist zu unterscheiden:

- Nr. 1: 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. ausführlich § 26 Anm. 34).

Einstweilen frei.

13–15

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Familienbezogene Entlastungen**

I. Grundvoraussetzungen

16

Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen zu einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat: 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 idR anhand der ausgestellten Personaldokumente klären.

EU-Staaten sind neben der Bundesrepublik Deutschland Belgien, Niederlande, Luxemburg, Frankreich, Italien, Großbritannien, Irland, Spanien, Portugal, Griechenland, Dänemark, Finnland, Schweden, Österreich, Estland, Lettland, Litauen, Malta, Polen, Slowakei, Slowenien, Tschechische Republik, Ungarn, Zypern, Bulgarien, Rumänien, Kroatien). EWR-Staaten sind Island, Norwegen, Liechtenstein.

- ▶ *Eine Ausdehnung auf andere Staaten* ist nicht möglich (so auch zum Assoziierungsabkommen mit der Türkei FG München v. 30.9.1998 – 1 K 3801/97, EFG 1999, 167, rkr.; FG Hamb. v. 9.12.1999 – II 236/98, 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 Ehegattensplitting Anm. 30).

Unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 1: Die erste Variante des Abs. 1 setzt voraus, dass der Staatsangehörige des EU- oder EWR-Mitgliedstaats in der Bundesrepublik Deutschland nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. ist (s. § 1 Anm. 62 ff. und 73 ff.). Dies setzt einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt im Inland voraus (s. § 1 Anm. 62 ff.). Der nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt Stpfl. muss entgegen der bis einschließlich VZ 2007 geltenden Rechtslage (s. Anm. 2) nicht zusätzlich die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 einhalten (s. BFH v. 8.9.2010 – I R 28/10, BStBl. II 2011, 269). Es kommt also nicht darauf an, wo der unbeschränkt Stpfl. seine Einkünfte erzielt.

Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 3: Die zweite Variante des Abs. 1 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. Dies setzt voraus, dass der Stpfl. im Inland

weder einen Wohnsitz noch den gewöhnlichen Aufenthalt hat, aber seine Einkünfte zu mindestens 90% der deutschen ESt unterliegen oder die nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 nicht übersteigen (s. dazu § 1 Anm. 255 ff.). 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. Siehe zur Einhaltung der Wesentlichkeitsgrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2 beim Ehegattensplitting nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 Anm. 30.

17–24 Einstweilen frei.

II. Abziehbare Sonderausgaben (Abs. 1 Nr. 1)

25 1. Gemeinsame Tatbestandsmerkmale

Verzicht auf die unbeschränkte Steuerpflicht des Empfängers: Der SA-Abzug für die in § 10 Abs. 1a aufgeführten Tatbestände (Unterhaltsleistungen an geschiedene oder getrennt lebende Ehegatten/Lebenspartner, Versorgungsleistungen, Zahlungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs oder im Rahmen eines Versorgungsausgleichs) setzt grds. die unbeschränkte StPfl. des Zahlungsempfängers voraus. Von dieser Voraussetzung befreit § 1a, wenn der Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat hat, wenn die zuständige ausländ. Steuerbehörde die Besteuerung beim Empfänger bescheinigt. Von den übrigen Voraussetzungen des SA-Abzugs gem. § 10 Abs. 1a befreit § 1a nicht.

► *Zustimmung des Empfängers:* Soweit das Gesetz den SA-Abzug allerdings von der Zustimmung des Empfängers abhängig macht (dies ist bei den Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten/Lebenspartner der Fall, § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 1, und bei Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs, § 10 Abs. 1a Satz 1 Nr. 3), wird es darauf in den Fällen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 in der Praxis allerdings deshalb nicht ankommen, weil durch die vorzulegende Bescheinigung der ausländ. Steuerbehörde bereits feststeht, dass die Unterhaltsleistungen beim Empfänger stl. erfasst worden sind, was § 10 Abs. 1a durch das Zustimmungserfordernis gerade erreichen will.

In diesem Sinne auch HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 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 (HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 1a Rn. 16).

Überblick: Der Verzicht auf die unbeschränkte StPfl. des Empfängers der Zahlung oder Leistung setzt voraus:

- Der Stpfl. (der Zahlende oder Leistende) ist Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Staats (dazu Anm. 16) und in der Bundesrepublik Deutschland nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. oder nach § 1 Abs. 3 fiktiv unbeschränkt stpfl. (dazu Anm. 16).
- Der Empfänger hat einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen EU-/EWR-Land.
- Die Unterhaltsleistungen werden im Ansässigkeitsstaat des Empfängers besteuert und dies wird durch eine entsprechende Bescheinigung der dortigen Steuerbehörde nachgewiesen.

Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Empfängers im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats (Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a):

Anstelle der unbeschränkten StPfl. des Empfängers setzt Abs. 1 Nr. 1 voraus, dass der Empfänger der Zahlung oder Leistung seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR hat. Dabei kann es sich nicht um die Bundesrepublik Deutschland handeln, weil sonst der Empfänger unbeschränkt stpfl. und damit der Anwendungsbereich des § 1a nicht eröffnet wäre.

► *Bestimmung nach nationalem Recht:* Ob ein Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt in einem anderen EU-/EWR-Land vorliegt, bestimmt sich nach den §§ 8 und 9 AO (s. § 1 Anm. 62 ff. und 74 ff.). Eventuell abweichende Definitionen der Steuergesetze der jeweiligen ausländ. Staaten sind nicht maßgebend, da es bei Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 um die nach nationalem StR. zu beurteilende Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen als SA geht. Soweit Satz 2 den Begriff „seinen“ Wohnsitz verwendet, 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.

► *Staatsangehörigkeit ohne Bedeutung:* Der Empfänger der Unterhaltsleistungen muss nicht Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats sein (anders ist dies beim Stpfl. selbst, s. Anm. 16).

► *Wohnsitz in der Schweiz:* Hat der Empfänger der Zahlungen seinen Wohnsitz in der Schweiz, so steht ihm der SA-Abzug gleichwohl zu, wenn er unter das zwischen der EU und der Schweizerischen Eidgenossenschaft abgeschlossene Abkommen über die Freizügigkeit v. 21.6.1999 (ABl. EG 2001 Nr. L 114, 6) fällt, seine gesamten stpfl. Einkünfte in der Bundesrepublik versteuert und deutscher Staatsbürger ist. Dies folgt aus der Rspr. des EuGH zum Ehegattensplitting (EuGH v. 28.2.2013 – C-425/11 – Ettwein, BStBl. II 2013, 896; s. auch Anm. 5). Für den Empfänger von Zahlungen gem. § 10 Abs. 1a kann nichts anderes gelten (so auch BMF v. 16.9.2013 – VV DEU BMF 2013 - 09 - 16 IV C 3 - S 1325/11/10014, BStBl. I 2013, 1325).

Nachweis der Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger

(Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b): Die von § 1a Abs. 1 Nr. 1 in Bezug genommene Grundregelung des § 10 Abs. 1a fasst diejenigen SA-Tatbestände zusammen, für die das Korrespondenzprinzip gilt: Der Zahlende erhält den SA-Abzug, während der Empfänger die Zahlung als sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 1a versteuern muss. Darüber hinausgehend verlangt Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b im Fall eines im EU-/EWR-Ausland ansässigen Empfängers eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. Steuerbehörde über die Besteuerung beim Empfänger.

► *Besteuerung der Leistung oder Zahlung beim Empfänger:* Die Unterhaltsleistungen müssen beim Empfänger tatsächlich besteuert worden sein. Damit scheidet ein Abzug der Unterhaltsleistungen als SA aus, wenn diese im Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat des Ehegatten nicht besteuert werden, weil sie nicht stbar oder stfrei sind (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 – C-403/03 – Schempp, Slg. 2005, I-6421). Die Besteuerung ist uE auch dann nachgewiesen, wenn sich aus der Bescheinigung der zuständigen ausländ.

Steuerbehörde ergibt, dass die Einkünfte des Ehegatten einschließlich der Unterhaltsleistungen den Grundfreibetrag des betreffenden EU-/EWR-Landes nicht überschreiten und daher faktisch nicht besteuert werden (so auch VOGT in BLÜMICH, § 1a Rn. 37 [3/2015]), denn auch bei einem reinen Inlandsfall wäre in einem solchen Fall das Korrespondenzprinzip faktisch durchbrochen.

► *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. Steuerbehörde 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 VOGT in BLÜMICH, § 1a Rn. 37 [3/2015]; zur Bescheinigung nach § 1 Abs. 3 Satz 4 s. § 1 Anm. 285). Trotz dieser Erleichterungen kann das Erfordernis der Vorlage der Bescheinigung in der Praxis dann zu Problemen führen, wenn sich die ausländ. Steuerbehörde weigert, diese auszustellen. Der Stpfl. oder der Empfänger der Unterhaltsleistungen hat in diesem Fall keinen Anspruch auf Erteilung der Bescheinigung, weil die bundesdeutsche Vorschrift des § 1a die ausländ. Steuerbehörde nicht bindet. Zum Nachweis der Zustimmung des Empfängers s.o.

► *Zeitpunkt der Vorlage der Bescheinigung:* Die Bescheinigung der ausländ. Steuerbehörde muss im Rahmen der Veranlagung des Stpfl. vorgelegt werden und spätestens bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft des Bescheides vorliegen. Bei nachträglicher Vorlage kommt eine Änderung des EStBescheids gem. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO nicht in Betracht. Dies beruht auf dem im Jahr 2004 eingeführten § 175 Abs. 2 Satz 2, wonach die nachträgliche Vorlage einer Bescheinigung nicht als rückwirkendes Ereignis gilt (aA wohl VOGT in BLÜMICH, § 1a Rn. 37 [3/2015]; HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 1a Rn. 16; GOSCH in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 1a Rn. 6).

26 Einstweilen frei.

27 2. Die einzelnen Sonderausgabenabzugstatbestände

Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten/Lebenspartner (Realsplitting gem. § 10 Abs. 1a Nr. 1): Mit Ausnahme der unbeschränkten StPflcht müssen alle Voraussetzungen des Realsplittings (Leistung des Unterhalts, Zustimmung des Empfängers, Antrag des Stpfl., Beachtung des Höchstbetrags) vorliegen (s. § 10 Anm. 50 ff.). Auf das Erfordernis der unbeschränkten StPflcht wird verzichtet, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 vorliegen (vgl. im Einzelnen Anm. 25).

Lebenslange und wiederkehrende Versorgungsleistungen (§ 10 Abs. 1a Nr. 2): Hauptanwendungsfall ist die Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge (s. § 10 Anm. 70 ff.). Ist der Empfänger nicht unbeschränkt estpfl., so sind die Versorgungsleistungen gleichwohl als SA abziehbar, wenn er einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats hat und der Stpfl. durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. Steuerbehörde nachweist, dass der Empfänger die Versorgungsleistungen versteuert hat (s. Anm. 25). Durch diese Regelung soll eine Anknüpfung an die unbeschränkte EStPflcht des Empfängers vermieden werden, die einen Verstoß gegen die

durch den AEUV garantierte Freizügigkeit zur Folge hätte (so BTDrucks. 16/6290, 74). Zum Wohnsitz in der Schweiz s. Anm. 25.

Ausgleichsleistungen zur Vermeidung eines Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1a Nr. 3): Durch das ZollkodexAnpG wurde in § 10 Abs. 1a ein neuer SA-Tatbestand für Ausgleichszahlungen zur Vermeidung des Versorgungsausgleichs nach Beendigung der Ehe/Lebenspartnerschaft nach dem VersAusglG eingeführt (dazu § 10 JK 2015 J 14-8). Unter den Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 können die entsprechenden Ausgleichsleistungen auch dann als SA geltend gemacht werden, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt stpfl. ist.

Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs (§ 10 Abs. 1a Nr. 4): Ausgleichszahlungen im Rahmen des Versorgungsausgleichs sind als SA abziehbar, soweit die ihnen zugrunde liegenden Einnahmen bei der ausgleichspflichtigen Person der Besteuerung unterliegen und wenn die ausgleichsberechtigte Person unbeschränkt estpfl. ist. Diesen SA-Abzug erweitert § 1a Abs. 1 Nr. 1, indem die Ausgleichszahlungen auch dann als SA abziehbar sind, wenn der Empfänger zwar nicht unbeschränkt estpfl. ist, aber seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats hat und der Stpfl. durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. Steuerbehörde 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). Zum Wohnsitz in der Schweiz s. Anm. 25.

Einstweilen frei.

28–29

III. Splitting für Ehegatten und Lebenspartner (Abs. 1 Nr. 2) 30

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

Voraussetzungen: Abs. 1 Nr. 2 setzt voraus:

- Ein Ehegatte/Lebenspartner ist Staatsangehöriger eines EU-/EWR-Staats (dazu Anm. 16) und in der Bundesrepublik Deutschland nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl. oder nach § 1 Abs. 3 fiktiv unbeschränkt stpfl. (dazu Anm. 17).
- Der andere Ehegatte/Lebenspartner hat einen Wohnsitz oder den gewöhnlichen Aufenthalt in einem anderen EU-/EWR-Land.
- Einen Antrag auf Behandlung als für Zwecke des § 26 unbeschränkt stpfl.

Der Anwendungsbereich des Abs. 1 Nr. 2 und sein Verhältnis zu § 26 und § 1 Abs. 3 ergeben sich aus folgender Übersicht:

	Rechtsgrundlage
Beide Ehegatten/Lebenspartner sind gem. § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 unbeschränkt stpfl.	§ 26 Abs. 1
Ein Ehegatte/Lebenspartner ist gem. § 1 Abs. 1 oder Abs. 2 unbeschränkt stpfl.; der andere ist gem. § 1 Abs. 3 fiktiv unbeschränkt stpfl.	§ 26 Abs. 1 iVm. § 1 Abs. 3
Beide Ehegatten/Lebenspartner sind gem. § 1 Abs. 3 fiktiv unbeschränkt stpfl.	§ 26 Abs. 1 iVm. § 1 Abs. 3
Ein Ehegatte/Lebenspartner ist EU-/EWR-Bürger und gem. § 1 Abs. 1 unbeschränkt stpfl.; der andere Ehegatte/Lebenspartner hat seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im EU-/EWR-Ausland oder in der Schweiz.	§ 26 Abs. 1 iVm. § 1a
Ein Ehegatte/Lebenspartner ist EU-/EWR-Bürger und gem. § 1 Abs. 3 fiktiv unbeschränkt stpfl.; der andere Ehegatte/Lebenspartner hat seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im EU-/EWR-Ausland oder in der Schweiz.	§ 26 Abs. 1 iVm. § 1 Abs. 3 und § 1a

Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des anderen Ehegatten/Lebenspartners im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats (Abs. 1 Nr. 2 Satz 2): Diese Voraussetzung ergibt sich aus der Verweisung in Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 auf Abs. 1 Nr. 1 Satz 2.

► *Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Ehegatten maßgeblich:* Wenngleich der Ehegatte in den Fällen der Nr. 2 nicht Empfänger von Leistungen ist, worauf die Regelung in Abs. 1 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 Ergebnis auch BTDrucks. 13/1558, 151). Die Ausführungen zu Nr. 1 Satz 2 gelten entsprechend (s. Anm. 25). Zum Familienwohnsitz vgl. § 1 Anm. 65.

► *Wohnsitz in der Schweiz:* Haben die Ehegatten ihren Wohnsitz in der Schweiz, so steht ihnen das Ehegattensplitting gleichwohl zu, wenn sie unter das zwischen der EU und der Schweizerischen Eidgenossenschaft abgeschlossene Abkommen über die Freizügigkeit v. 21.6.1999 (ABl. EG 2001 Nr. L 114, 6) fallen, ihre gesamten stpfl. Einkünfte in der Bundesrepublik versteuern und deutsche Staatsbürger sind (EuGH v. 28.2.2013 – C-425/11 – Ettwein, BStBl. II 2013, 896; dazu BMF v. 16.9.2013 – VV DEU BMF 2013 - 09 - 16 IV C 3 - S 1325/11/10014, BStBl. I 2013, 1325; s. auch Anm. 5).

Einkunftsgrenzen (Abs. 1 Nr. 2 Satz 3): Bei Anwendung des § 1 Abs. 3 Satz 2 (relative und absolute Einkunftsgrenzen bei fiktiver unbeschränkter StPflcht, dazu § 1 Anm. 265 ff.) ist auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 zu verdoppeln.

► *Anwendungsbereich:* Die Einkunftsgrenzen sind für unbeschränkt Stpfl. (Abs. 1 Var. 1) und deren Ehegatten/Lebenspartner 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 ausländ. Einkünfte den doppelten Grundfreibetrag übersteigen (BFH v. 8.9.2010 – I R 28/10,

BStBl. II 2011, 269). Anwendung findet Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 daher nur bei der Zusammenveranlagung eines nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandelnden Stpfl. (Abs. 1 Var. 2) mit seinem Ehegatten/Lebenspartner.

► *Einstufige Ermittlung der Einkunftsgrenzen:* Die Ermittlung der Einkunftsgrenzen ist umstritten. Vertreten werden ein einstufiges und ein zweistufiges Prüfungsmodell, wobei Letzteres für den Stpfl. ungünstiger ist und von der FinVerw. bevorzugt wird.

▷ *Die Finanzverwaltung* ist der Auffassung, dass die Einkunftsgrenzen zweistufig zu ermitteln sind (R 1 Satz 3 EStR): In einem ersten Schritt ist zu prüfen, ob der Stpfl. mit seinen Einkünften die Einkunftsgrenzen gem. § 1 Abs. 3 wahrh. In einem zweiten Schritt ist dann für die Ehegatten/Lebenspartner zu prüfen, ob sie auch mit ihren gemeinsamen Einkünften die Einkunftsgrenzen wahren, wobei der Grundfreibetrag verdoppelt wird.

▷ *Die Rechtsprechung* verzichtet hingegen auf den ersten Prüfungsschritt und prüft lediglich, ob die gemeinsamen Einkünfte der Ehegatten/Lebenspartner die Einkunftsgrenzen wahren, wobei entsprechend dem Gesetzeswortlaut der Grundfreibetrag gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 verdoppelt wird.

BFH v. 1.10.2014 – I R 18/13, BStBl. II 2015, 474; BFH v. 6.5.2015 – I R 16/14, BStBl. II 2015, 957.

▷ *Zutreffend* ist die einstufige Prüfung der Rspr. Zwar kann sich die FinVerw. für ihre Auffassung darauf stützen, dass § 1a Abs. 1 Nr. 2 ausweislich seines Einleitungssatzes die fiktive unbeschränkte StPfl. gem. § 1 Abs. 3 voraussetzt. Die Regelung des Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 ist aber bei grammatikalisch-systematischer Auslegung so zu verstehen, dass sie die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Satz 2 modifiziert, so dass es keiner vorgelagerten Prüfung der individuellen Einkunftsgrenzen bedarf (so auch die hM im Schrifttum, vgl. nur HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 1a Rn. 21; VOGT in BLÜMICH, § 1 Rn. 45 [3/2015]; GOSCH in KIRCHHOF, 15. Aufl. 2016, § 1a Rn. 9). Im Ergebnis kommt es für die Anwendung des Abs. 1 Nr. 2 nicht darauf, welcher der Ehegatten/Lebenspartner die Einkünfte erzielt.

Beispiel: Die Eheleute wohnen in Frankreich. Der Ehemann erzielt Einkünfte iHv. 20 000 €. Davon sind 11 000 € in Frankreich stpfl. und unterliegen damit nicht der deutschen ESt. Die verbleibenden 9 000 € unterliegen der deutschen ESt.

Bei einer Gesamtbetrachtung der Eheleute werden die durch Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 modifizierten Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 gewahrt. Zwar ist die relative Grenze nicht gewahrt, weil 55 % der Einkünfte (und damit weniger als 90 %) der deutschen ESt unterliegen. Erfüllt ist aber die absolute Grenze, da die in Frankreich stpfl. (und damit nicht der deutschen ESt unterliegenden) Einkünfte (11 000 €) den verdoppelten Grundfreibetrag (für 2016: $8\,652\text{ €} \times 2 = 17\,304\text{ €}$) nicht übersteigen. Würde aber – mit der FinVerw. – zunächst geprüft, ob der Ehemann bei isolierter Betrachtung die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllt, wäre eine Zusammenveranlagung ausgeschlossen, da seine nicht der deutschen ESt unterliegenden Einkünfte sowohl die relative Grenze (s.o.) als auch den – nicht verdoppelten – Grundfreibetrag übersteigen.

► *Ermittlung der Einkunftsgrenzen:* Hinsichtlich der 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) gelten dieselben Ermittlungsgrundsätze wie bei § 1 Abs. 3 (dazu § 1 Anm. 265).

Die Einkünfte sind für die Anwendung der Einkunftsgrenzen zweistufig zu ermitteln. In einer ersten Stufe sind die Welteinkünfte des Stpfl. zu ermitteln. In der zweiten Stufe sind die Einkünfte aufzuteilen in solche, die der deutschen ESt unterliegen und solche, die diese Voraussetzung nicht erfüllen. Dabei sind die Einkünfte nach deutschem Recht zu ermitteln.

§ 1a Anm. 30–50 C. Abs. 2: Unbeschr. Stpfl. nach § 1 Abs. 2 oder 3

- ▷ *Kürzung des Grundfreibetrags*: Die Kürzung nach § 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2 des für die absolute Einkunftsgrenze maßgeblichen Grundfreibetrags gem. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Stpfl. notwendig und angemessen ist (s. § 1 Anm. 266), ist auch im Rahmen des Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 zu berücksichtigen (für die relative Grenze von 90 % des Einkommens ist die Kürzung nicht relevant). Haben die Ehegatten einen gemeinsamen Wohnsitz, ist die Kürzung des Grundfreibetrags nach Maßgabe der Ländergruppeneinteilung dieses Landes vorzunehmen (und zwar auch, wenn daneben weitere Wohnsitze vorliegen). Ohne gemeinsamen Wohnsitz kommt es auf die Ländergruppeneinteilungen der jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der Ehegatten/Lebenspartner an.
- ▷ *Die Bescheinigung der ausländischen Steuerbehörden (§ 1 Abs. 3 Satz 5)* muss sich im Fall der Zusammenveranlagung gem. Abs. 1 Nr. 2 auf die Einkünfte beider Ehegatten beziehen.

Der Antrag ist entsprechend § 26 Abs. 2 Sätze 2 und 3 von beiden Ehegatten/Lebenspartnern gemeinsam zu stellen (HEINICKE in SCHMIDT, 35. Aufl. 2016, § 1a Rn. 21). 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. 79).

31–49 Einstweilen frei.

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Unbeschränkt Steuerpflichtige nach § 1 Abs. 2 oder 3
und ausländischer Dienstort**

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2

50 1. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen iSd. § 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 mit dem JStG 1997 eingeführten Vorschrift ist es, das Ehegattensplitting insbes. für deutsche Diplomaten zu eröffnen (zum persönlichen Anwendungsbereich des § 1 Abs. 2 im Einzelnen s. § 1 Anm. 157 ff.). Diese sind nach § 1 Abs. 2 Satz 1 zwar unbeschränkt estpfl., das gilt aber oftmals nicht für ihre Ehegatten (zum Erfordernis der unbeschränkten EStPfl. beider Ehegatten für das Ehegattensplitting s. Anm. 30). Erfüllt der Ehegatte eines Diplomaten die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Satz 1 nicht, weil er keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland hat, so ist er nach § 1 Abs. 2 Satz 1 nur dann ebenfalls unbeschränkt estpfl., wenn er zum Haushalt des Diplomaten gehört und die deutsche Staatsangehörigkeit hat oder wenn er keine oder nur solche Einkünfte bezieht, die ausschließlich im Inland

estpfl. sind (s. § 1 Anm. 166 ff.). Ist das nicht der Fall, so soll das Ehegattensplitting gleichwohl zur Anwendung gelangen, um eine Ungleichbehandlung mit anderen Angehörigen des öffentlichen Dienstes, die an einem ausländ. Dienstort tätig sind, zu verhindern (ausdrücklich BTDrucks. 13/4839, 76; s. auch Anm. 55). Um zu gewährleisten, dass die Ehegatten ihre Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich in der Bundesrepublik Deutschland erzielen, müssen die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllt sein (BTDrucks. 13/4839, 76).

Für die Anwendung von Abs. 2 Var. 1 müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

- 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. jPöR 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. Steuerbehörde nachweisen (§ 1 Abs. 3 Satz 5; s. § 1 Anm. 285).

Einstweilen frei.

51–54

2. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen iSd. § 1 Abs. 3, die bestimmte Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 erfüllen (Abs. 2 Var. 2) 55

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 2 erfüllen und an einem ausländ. Dienstort tätig sind.

Ziel der bereits mit dem JStG 1996 eingeführten Vorschrift ist es, aus Gründen der Gleichbehandlung die Vergünstigung des Ehegattensplittings denjenigen

§ 1a Anm. 55–56 C. Abs. 2: Unbeschr. Stpfl. nach § 1 Abs. 2 oder 3

Angehörigen des öffentlichen Dienstes zu verschaffen, die zwar die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllen, nicht aber auch alle Merkmale der unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 2, weil sie zB keinen diplomatischen oder konsularischen Status haben (BTDrucks. 13/1558, 151).

Bei der Schaffung des Abs. 2 durch das JStG 1996 wurde aber übersehen, dass das Ehegattensplitting bei Diplomaten- und Konsularehepaaren oftmals nicht zur Anwendung gelangte, weil der nicht im diplomatischen oder konsularischen Dienst tätige Ehegatte nicht unbeschränkt stpfl. ist (zum Erfordernis der unbeschränkten EStPflcht beider Ehegatten für das Ehegattensplitting s. Anm. 30). Deshalb wurden die Auslandsbediensteten mit völkerrechtl. Vorrechten iSd. § 1 Abs. 2 durch das JStG 1997 in den Anwendungsbereich des § 1a Abs. 2 einbezogen (s. Anm. 50).

Für die Anwendung von Abs. 2 Var. 2 müssen folgende Voraussetzungen vorliegen:

- 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. Steuerbehörde nachweisen (§ 1 Abs. 3 Satz 5; s. § 1 Anm. 285);
- er muss zu einer inländ. jPöR 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).

56 3. Tätigkeit an einem ausländischen Dienstort

Der Stpfl. muss die Tätigkeit an einem ausländ. Dienstort ausüben.

Anwendbarkeit nur für die zweite Variante des Abs. 2: Unklar ist dabei, ob sich dieses Tatbestandsmerkmal nur auf die zweite Variante des Abs. 2 bezieht (s. Anm. 55) oder auch auf die erste Variante (s. Anm. 50). Aus der Stellung des Tatbestandsmerkmals lässt sich hierzu nichts ableiten. Die Rechtsentwicklung spricht uE aber dafür, das Merkmal der auswärtigen Tätigkeit nur auf die zweite Variante zu beziehen, also auf die Stpfl. iSd. § 1 Abs. 3, die bestimmte Voraus-

setzungen des § 1 Abs. 2 erfüllen, denn schon die ursprüngliche Fassung des Abs. 2 durch das JStG 1996, die die erste Variante noch nicht enthielt, sah bereits eine solche Regelung vor. Daran hat sich auch mit der Einführung der ersten Variante durch das JStG 1997 nichts geändert. Hinzu kommt, dass die von der ersten Variante erfassten Stpfl. ohnehin aufgrund ihrer Tätigkeit im konsularischen oder diplomatischen Dienst im Ausland tätig sind.

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]).

Das Tatbestandsmerkmal ist erfüllt, wenn die Dienststelle des Stpfl. im Ausland liegt. Ist dies der Fall, so greift Abs. 2 auch 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.

57–59

II. 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. im Einzelnen Anm. 30) unabhängig von der Art der StPfl. 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.

§ 1a