

§ 26

Veranlagung von Ehegatten

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

(1) ¹Ehegatten, die beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig im Sinne des § 1 Abs. 1 oder 2 oder des § 1a sind und nicht dauernd getrennt leben und bei denen diese Voraussetzungen zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sind, können zwischen getrennter Veranlagung (§ 26a) und Zusammenveranlagung (§ 26b) wählen; für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung können sie stattdessen die besondere Veranlagung nach § 26c wählen. ²Eine Ehe, die im Laufe des Veranlagungszeitraums aufgelöst worden ist, bleibt für die Anwendung des Satzes 1 unberücksichtigt, wenn einer der Ehegatten in demselben Veranlagungszeitraum wieder geheiratet hat und bei ihm und dem neuen Ehegatten die Voraussetzungen des Satzes 1 ebenfalls vorliegen. ³Satz 2 gilt nicht, wenn eine Ehe durch Tod aufgelöst worden ist und die Ehegatten der neuen Ehe die besondere Veranlagung nach § 26c wählen.

(2) ¹Ehegatten werden getrennt veranlagt, wenn einer der Ehegatten getrennte Veranlagung wählt. ²Ehegatten werden zusammen veranlagt oder – für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung – nach § 26c veranlagt, wenn beide Ehegatten die betreffende Veranlagungsart wählen. ³Die zur Ausübung der Wahl erforderlichen Erklärungen sind beim Finanzamt schriftlich oder zu Protokoll abzugeben.

(3) Werden die nach Absatz 2 erforderlichen Erklärungen nicht abgegeben, so wird unterstellt, dass die Ehegatten die Zusammenveranlagung wählen.

Autor: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Regierungsdirektor, Kirchheim

Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
Vorsitzender Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 26

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 26 .	1	III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 26	
II. Rechtsentwicklung des § 26		1. Bedeutung des § 26	5
1. Rechtsentwicklung bis zur Entscheidung des BVerfG v. 17.1.1957	2	2. Verfassungsmäßigkeit des § 26	11
2. Rechtsentwicklung nach der Entscheidung des BVerfG v. 17.1.1957	3	IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften	14
3. Reformüberlegungen	4		

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Voraussetzungen für die Wahl der verschiedenen
Formen der Ehegattenveranlagung**

	Anm.		Anm.
A. Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)		II. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1: Wahl zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung	
I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1		B. Das Wahlrecht auf besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)	35
1. Ehegatteneigenschaft der Steuerpflichtigen	22	C. Veranlagungswahlrecht bei Wiederheirat nach Auflösung einer Ehe (Abs. 1 Satz 2)	
2. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht der Ehegatten	24	I. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2	45
3. Nicht dauerndes Getrenntleben als Tatbestandsvoraussetzung der Ehegattenveranlagung		II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2	48
a) Begriff und Umstände des dauernden Getrenntlebens	28	D. Besondere Veranlagung nach § 26c ermöglicht Ehegattenveranlagung für die durch Tod aufgelöste Ehe (Abs. 1 Satz 3)	54
b) Eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft	29		
c) Sachaufklärungspflicht und Feststellungslast für das Getrenntleben	30		
4. Zeitliche Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts	34		

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Ausübung des Veranlagungswahlrechts für Ehegatten**

	Anm.		Anm.
I. Wahl der getrennten Veranlagung durch einen Ehegatten (Abs. 2 Satz 1)		und besondere Veranlagung nach § 26c (Abs. 2 Satz 2)	72
1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 1	60	III. Ausübung des Wahlrechts (Abs. 2 Satz 3)	
2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Durchführung der getrennten Veranlagung	61	1. Nicht fristgebundene Ausübung des Wahlrechts	79
II. Übereinstimmende Ausübung des Wahlrechts auf Zusammenveranlagung		2. Sonderfälle der Änderung des Wahlrechts	80
		3. Form der Ausübung des Wahlrechts	82

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Zusammenveranlagung bei unterlassener Ausübung
des Veranlagungswahlrechts** 88

Allgemeine Erläuterungen zu § 26

Schrifttum: KULLMER, Die Ehegattenbesteuerung, Ihre Geschichte, Problematik und Neuregelung in Deutschland, diskutiert unter Berücksichtigung der Erfahrungen in den USA, 1960; LANG, Die Besteuerung der Haushalte, *StuW* 1978, 316; MENNEL, Welche rechtlichen Maßnahmen sind vordringlich, um die tatsächliche Gleichstellung der Frauen mit den Männern im Arbeitsleben zu gewährleisten?, *Teilgutachten Steuerrecht*, in: Verhandlungen des 50. Dt. Juristentages, Bd. I, München 1974, 165 ff.; RÖNITZ, Verfahrensrechtliche Überlegungen zur Ausübung von Wahlrechten des materiellen Steuerrechts, *StbJb.* 1980/81, 359; ZEIDLER, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien und Alterseinkommen, *StuW* 1985, 1; RÖSSLER, Die Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer, *FR* 1985, 393; FALKENHAGEN, Vorteile und Grenzen der gemeinsamen Veranlagung von Ehegatten bei linearer Progression der ESt., *DB* 1987, 2217; KLEIN, Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtl. Problem, in *Festschr. Zeidler*, Berlin 1987, 773; v. MIRBACH, Grundgesetz und Wertungswidersprüche zwischen Ehegattenunterhalts- und Steuerrecht, *StuW* 1987, 319; SEIDL, Krise oder Reform des Steuerstaates?, *StuW* 1987, 185; KANZLER, Estrechtl. Folgen bei Auflösung der Ehe, *DStR* 1990, 367 und 405; STUHRMANN, Zur Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte bei Ehegatten, *FR* 1990, 389; RAMISCH, Optimierung des Sonderausgabenabzuges durch Wahl der getrennten Veranlagung, *DB* 1991, 1797; WATERKAMP, Ehegattenveranlagung und Freizügigkeit in der Europäischen Gemeinschaft, Köln 1993; VÖLLMER, Das Ehegattensplitting: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden 1998; KANZLER in RAHM/KÜNKEL, *Handbuch des Familiengerichtsverfahrens*, Loseblatt, Köln, Teil X (Steuerrecht).

Materialien: Denkschrift zur Frage der Ehegattenbesteuerung, *BTDrucks.* 1866/1953 v. 18.11.1956; Bericht des Finanzausschusses v. 23.5.1957, *BTDrucks.* 3509–3510/1953; Wissenschaftlicher Beirat beim BMF, Stellungnahme zur Neuordnung der Ehegattenbesteuerung, *FR* 1958, 222; Gutachten der Steuerreformkommission, *Schriftenreihe des BMF* Nr. 17, Bonn 1971; Dt. BTag, Hauptabteilung Wissenschaftliche Dienste, Materialien, Splitting verfassungs- und steuerrechtliche Probleme der Ehegatten- und Familienbesteuerung, Bonn 1983, *BTDrucks.* 10/2884; Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 v. 9.11.1998, *BTDrucks.* 14/23.

I. Grundinformation zu § 26

1

Als Grundnorm zur Ehegattenveranlagung regelt § 26 in drei Absätzen, dass unbeschränkt estpfl. Ehegatten in intakter Ehe ein Wahlrecht auf eine der drei Veranlagungsformen zusteht und wie dieses Wahlrecht ausgeübt wird oder als ausgeübt gilt. Abs. 1 eröffnet das Wahlrecht zwischen Zusammenveranlagung, getrennter Veranlagung und Veranlagung für den VZ der Eheschließung (Satz 1) und schließt damit zugleich ein Wahlrecht auf Einzelveranlagung aus. Die Sätze 2 und 3 regeln die Ausgestaltung des Wahlrechts für den Sonderfall einer Eheschließung im VZ der Auflösung der vorangegangenen Ehe (s. Anm. 38). Die Wahlrechtsausübung durch Erklärungen der Ehegatten und die entsprechenden Rechtsfolgen sind Gegenstand der Regelung in Abs. 2 (s. Anm. 66 ff.), während nach Abs. 3 die Wahl der Zusammenveranlagung unterstellt wird, wenn die erforderlichen Erklärungen nicht abgegeben werden.

II. Rechtsentwicklung des § 26

1. Rechtsentwicklung bis zur Entscheidung des BVerfG v. 17.1.1957

2

Preuß. Ges. wegen Einführung einer Klassensteuer v. 30.5.1806 (PrGS 1806, 120): Die nur auf einige preußische Provinzen beschränkte – und bald

nach Einführung wieder abgeschaffte – Erhebung einer Klassensteuer nach englischem Vorbild sah in § 4 Buchst. a eine Erhebung der Steuer nach Haushalten vor.

Preuß. Ges. betr. die Einführung einer Klassen- und klassifizierten ESt. v. 1.5.1851 (PrGS 1851, 193): Das auf einen Entwurf aus dem Jahr 1847 zurückgehende preuß. Klassensteuerges. 1851 sah zunächst ebenfalls eine ausschließliche Besteuerung nach Haushalten vor. Allerdings wurden in der Folgezeit durch verschiedene Novellierungen einzelne Mitglieder des Haushalts von der einheitlichen Besteuerung ausgenommen. Dadurch wurde die Entwicklung von der Haushalts- zur Ehegattenbesteuerung eingeleitet.

Preuß. EStG v. 24.6.1891 (PrGS 1891, 175): Im preußischen EStG von 1891 war von der ursprünglichen Haushaltsbesteuerung nur noch eine reine Ehegattenbesteuerung übriggeblieben.

EStG v. 19.6.1906 (PrGS 1906, 259): Die Entwicklung von der Haushalts- zur Ehegattenbesteuerung kam im EStG 1906 auch im Wortlaut eindeutig zum Ausdruck (§ 10).

EStG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): Das Reichseinkommensteuergesetz von 1920 brachte neben der Zusammenveranlagung der Ehegatten (§ 16) wieder eine begrenzte Haushaltsbesteuerung.

ÄndG zum EStG 1920 v. 24.3.1921 (RGBl. 1921, 313): Erste Einschränkung der Zusammenveranlagung. Das Einkommen der Ehefrau aus selbständiger und nichtselbständiger Tätigkeit in einem nicht dem Ehemann gehörenden Betrieb schied aus der Zusammenveranlagung aus. Die Ehefrau wurde insofern selbständig veranlagt (§ 16 iVm. § 9).

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Durch die nationalsozialistische Steuergesetzgebung wurden die Ausnahmen von der Zusammenveranlagung der Ehegatten wieder beseitigt und sämtliche Einkünfte der Ehefrau in die gemeinsame Besteuerung miteinbezogen (§ 26).

EStDV v. 7.12.1941 (RGBl. I 1941, 751; RStBl. 1941, 913): Bedingt durch die Kriegswirtschaft war nunmehr eine Mitarbeit der Frauen erwünscht. Entsprechend wurde durch die EStDV 1941 die Regelung des § 26 EStG 1934 erweitert und der Rechtszustand des Jahres 1921 teilweise wiederhergestellt.

EStG 1949 v. 10.8.1949 (WiGBl. 1949, 166): Die Regelungen über die Zusammenveranlagung von Ehegatten wurden ohne inhaltliche Änderungen in das erste EStG der Bundesrepublik übernommen. Die während des Krieges (§ 19 EStDV 1941) festgelegten Ausnahmen von der Zusammenveranlagung blieben als § 43 EStDV 1949–1953 in Kraft.

StNG v. 16.12.1954 (BGBl. I 1954, 373; BStBl. I 1954, 575): Die Zusammenveranlagung der Ehegatteneinkünfte wurde dem Grunde nach beibehalten. Allerdings wurden die Ausnahmen von der Zusammenveranlagung auf Einkünfte der Ehefrau aus selbständiger Tätigkeit und in gewissem Umfang auf solche aus Gewerbebetrieb ausgedehnt (§ 26 Abs. 3 u. 4).

StÄndG v. 5.10.1956 (BGBl. I 1956, 781; BStBl. I 1956, 433): Ab VZ 1957 wurde das Wahlrecht, statt der Einkünfte der Ehefrau die des Ehemannes aus der Zusammenveranlagung ausscheiden zu lassen, wieder aufgehoben (§ 26 Abs. 3 Satz 2).

2. Rechtsentwicklung nach der Entscheidung des BVerfG v. 17.1.1957

3

Durch BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54 (BStBl. I 1957, 193) wurde § 26 EStG 1951 wegen Verstoßes gegen Art. 6 GG für verfassungswidrig und daher für nichtig erklärt.

StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Dem Gesetzgebungsantrag des BVerfG folgend, regelte der Gesetzgeber die Ehegattenbesteuerung durch das StÄndG 1957 für die VZ 1949–1957 neu.

StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Die Ehegattenbesteuerung wurde endgültig neu geregelt. §§ 26–26b erhielten dabei weitgehend ihr jetziges Gesicht. Voraussetzung für die Wahl der Zusammenveranlagung war allerdings, dass die Voraussetzungen (gültige Ehe, kein dauerndes Getrenntleben, unbeschränkte StPflcht etc.) mindestens während 4 Monaten im VZ bestanden haben (Viermonatsfrist).

StÄndG 1968 v. 20.2.1969 (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 116): Die sog. Viermonatsfrist wurde beseitigt. Als weitere Neuerung wurde die Möglichkeit der besonderen Veranlagung im Jahr der Eheschließung eingeführt (§ 26c).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Die Möglichkeit der besonderen Veranlagung im Jahr der Eheschließung wurde wieder aufgehoben.

StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Die durch das EStRG 1974 abgeschaffte Möglichkeit der besonderen Veranlagung für das Jahr der Eheschließung wurde wieder eingeführt.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BStBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Dem Ehegatten, dessen erste Ehe durch Tod des Partners aufgelöst wurde, wird die Möglichkeit eröffnet, bei der Wahl der besonderen Veranlagung nach § 26c auch ein Veranlagungswahlrecht für die vorangegangene Ehe auszuüben (BTDrucks. 12/1108, 59).

JSStG 1996 v. 11.10.1995 (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): In Abs. 1 Satz 1 wurden die Worte „iSd. § 1 Abs. 1 oder 2 oder des § 1a“ eingefügt, wodurch § 26 dem zum selben Zeitpunkt neugeschaffenen § 1a angepasst wird.

3. Reformüberlegungen

4

Schrifttum: KLEIN, Die unzureichende steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, *DeuStBT* 1987, 77; DONATH, Wege zum Steuerrecht, *Festschr. für W. Jakob* 1991, 45 ff.; LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, *Diss. Jur. Köln*, Berlin 1994; R. WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in *Festschr. Tipke*, Köln 1995, 47; SEIDL/TRAUB, Was bringt die Steuerreform?, *BB* 1997, 861; LIETMAEYER, Ehegattensplitting – Zankapfel der Steuerpolitik –, *DStZ* 1998, 849; GRÖNERT, Ist die Abschaffung des Ehegattensplitting verfassungsrechtlich geboten?, *DStZ* 1998, 895; KULMSEE, Reform der Familienbesteuerung, *DStZ* 1998, 14; STÖCKER, Die Kappung des Ehegattensplitting ist verfassungswidrig, *BB* 1999, 234; KANZLER, Neue Entwicklungen zur Familienbesteuerung, *FR* 1999, 512; SÖHN, Kappung des Ehegattensplitting?, *Staaten und Steuern* (*Festschr. K. Vogel*), Heidelberg 2000, 639; KIRCHHOF, *Steuersubventionen*, *Festschr. H. W. Kruse*, Köln 2001, 745 ff.; ALTHAMMER, Gibt es verfassungskonforme Möglichkeiten zur Einschränkung des Ehegattensplittings?, *Sozialer Fortschritt* 2003, 159; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, *DStJG* 24 (2001), 147; KANZLER, Sind andere europäische Modelle der Eheförderung auf Deutschland übertragbar?, *FR* 2002, 760; RICHTER/STEINMÜLLER, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, *FR* 2002, 812; ZULEEG, Ehegattensplitting und Gleichheit, *DÖV* 2005, 687.

Regierungsprogramm: Im Koalitionsvertrag der Großen Koalition vom November 2005 ist nunmehr vorgesehen, statt der bisherigen Steuerklassen ein An-

teilssystem einzuführen, bei dem jeder Ehegatte künftig soviel LSt. zahlt, wie es seinem Anteil am gemeinsamen Bruttolohn entspricht (Koalitionsvertrag II 2.3). Einzelheiten hierzu sind derzeit noch nicht bekannt.

Allgemeine Reformüberlegungen: Daneben werden insbes. die folgenden Reformmodelle diskutiert:

► *Begrenzung des Splitting:* Die mit der Progression bei höheren Einkommen wachsende Steuerentlastung durch das Splitting soll durch eine Kappung vermieden werden.

Vgl. ausf. KANZLER, FR 1999, 512; SÖHN, Festschr. Vogel, 2000, 639; ALTHAMMER, Soz. Fortschr. 2003, 159). Diskutiert wird dabei zum einen, dass sich die Vorteile aus dem Splitting nur bis zu einem bestimmten gemeinsamen Einkommen der Eheleute auswirken können (vgl. StRefKomm. 1971, 194), und zum anderen, dass der sog. Splittingvorteil unabhängig von Höhe und Verteilung der Ehegatteneinkommen betragsmäßig begrenzt wird (so der nicht verwirklichten Reformvorschlag zu § 32a Abs. 5a im E-StEntG 1999/2000/2002 v. 19.11.1998, BTDrucks. 14/23).

► *Doppeltarifsysteem:* Ausgangspunkt der Ehegattenbesteuerung ist nicht der Grundtarif für Ledige, sondern ein spezieller Steuertarif für Verheiratete, aus dem nach dem Splittingprinzip der Tarif für die Ledigen abgeleitet wird (vgl. StRefKomm. 1971, 194).

► *Realsplitting:* Die Ehegatten werden einzeln veranlagt, der unterhaltleistende Ehegatte könnte aber Zahlungen an seinen Partner – ähnlich der in § 10 Abs. 1 Nr. 1 für Geschiedene geltenden Regelung – stl. berücksichtigen (vgl. LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, 1985, 73 ff.; KANZLER, FR 1999, 515).

► *Familiartarifsplitting:* Erweiterung des Ehegatten- zum tarifären Familien- oder Familiendivisorsplitting

► *Familienrealsplitting:* Einzelveranlagung aller Familienmitglieder mit Abzug von Unterhaltsleistungen beim Verpflichteten und Besteuerung derselben beim Empfänger.

KANZLER, DStJG 24 (2001), 417; Reg.-Erklärung v. 4.5.1983 vor dem Dt. BTag; LANG, StuW 1978, 316; LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, 1994, 156 ff.; KUNDERT, Die Besteuerung der Haushalte, 2. Aufl. 1978, 5 ff., 15 ff.; DONATH in Festschr. Jakob, 1991, 45 ff. Wegen erheblicher finanzieller Auswirkungen ist eine Umsetzung unrealistisch (BTDrucks. 10/2884, 96).

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 26

Schrifttum: BIRK, „Besteuerung nach Wahl“ als verfassungsrechtl. Problem, NJW 1984, 1325; RAUPACH in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen EStRechts?, Köln 1985, 15; BELSER, Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte, 1986; WÄLZHOFF, Die Besteuerung von Lebenspartnerschaften und deren Auswirkung auf die Besteuerung der Ehegatten, DStR 2002, 333; MELLINGHOFF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie, Rechtsstaat in der Bewährung Bd. 35 (2001), 39 ff.; RICHTER/STEINMÜLLER, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812; VALENTIN, Keine Zusammenveranlagung einer gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft, Anm. zu EFG 2005, 607; SCHLICK, Zum Zusammenhang zwischen dem Splitting-Verfahren und der Steuerklasse V, DStZ 2005, 593; s. auch das Schrifttum vor Anm. 1.

5 1. Bedeutung des § 26

Steuersystematisch kommt § 26 Bedeutung zu als Grund- und Verfahrensvorschrift für alle 3 Formen der Ehegattenveranlagung. § 26 bestimmt, wer das

Wahlrecht ausüben kann, wie das zu geschehen hat und in welcher Form und Frist die entsprechenden Erklärungen abzugeben sind.

Wirtschaftlich entscheidet der verheiratete Stpfl. mit der Wahl für eine der Veranlagungsformen über die Höhe der estl. Belastung. Dies beruht im Wesentlichen auf den unterschiedlichen Möglichkeiten

- der Aufteilung des Ehegatten-Einkommens zur besseren Ausnutzung des progressiven Tarifs und
- bestimmte, nur einen der Ehegatten betreffende, stl. Vergünstigungen oder Belastungen entsprechend zwischen den Ehegatten zu verteilen.

Im Einzelnen gelten dabei die folgenden Grundsätze für die Wahl der verschiedenen Veranlagungsformen:

- *Die Zusammenveranlagung* ist gegenüber der getrennten und der besonderen Veranlagung vorteilhaft, wenn die Ehegatten unterschiedlich hohe Einkommen haben und dadurch der progressive EStTarif genutzt wird. Weitere Vorteile der Zusammenveranlagung gegenüber getrennter und besonderer Veranlagung sind der gemeinsame WKPauschbetrag für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 9a Nr. 2), der verdoppelte Höchstbetrag für Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3), der verdoppelte Freibetrag für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 3) und der gemeinsame Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4), die sich immer dann günstig auswirken, wenn nur einer der Ehegatten entsprechende Einkünfte hat.
- *Die getrennten Veranlagung* führt in all den Fällen zu einer niedrigeren Steuerbelastung, in denen ein den Ehegatten eingeräumter Steuervorteil oder eine Steuerverschärfung (Progressionsvorbehalt, vgl. HAGEN/SCHYNOL, DStR 1999, 1430; STUHRMANN, FR 1990, 389; PAUS, FR 1986, 509) höher ist als der durch Zusammenrechnung der Einkünfte und Besteuerung nach dem Splittingtarif mögliche Progressionsvorteil (vgl. im Einzelnen NEBE, DStR 1970, 528; LÜDICHE, DStR 1984, 511; ROSS, DStZ 1992, 239; BILSDORFER, FR 1998, 673; HAGEN/SCHYNOL, DStR 1999, 1430). Im Schrifttum diskutiert werden hier insbes. die zweimalige Gewährung der Freigrenze für Nebeneinkünfte (§ 46 Abs. 3) und des sog. Härteausgleichs (§ 46 Abs. 5), die Optimierung des SA-Abzugs (vgl. RAMISCH, DB 1991, 1797), der bei der Zusammenveranlagung vorrangige Verlustausgleich zwischen den Ehegatten (§ 10d; s. § 26b Anm. 40) und die Vergünstigungen bei außerordentlichen Einkünfte (§ 34 Abs. 1; vgl. HAGEN/SCHYNOL, DStR 1999, 1430 mit Berechnungsbeispielen).

Außersteuerliche Gründe: Weiter können auch außerstl. Gründe für die Wahl der getrennten Veranlagung entscheidend sein, wie das Interesse an Geheimhaltung der eigenen Einkünfte und getrennter Berechnung der Steuer in Fällen einer in Frage kommenden Trennung der Ehegatten (zur missbräuchlichen Wahl der getrennten Veranlagung s. Anm. 60).

Die besondere Veranlagung nach § 26c ist vorteilhaft, weil sie die an die Einzelveranlagung geknüpften StEntlastungen, insbes. das Verwitwetenssplitting (§ 32a Abs. 6 Nr. 1) und den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b, ab VZ 2004) bzw. den Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 aF bis VZ 2003) ermöglicht (vgl. ROSS, DStZ 1992, 239; KÜBLER, DStZ 1992, 400).

Einstweilen frei.

6–10

11 2. Verfassungsmäßigkeit des § 26

Keine Benachteiligung dauernd getrennt lebender oder geschiedener Ehegatten ohne Kinder: Dauernd getrennt lebende oder geschiedene Ehegatten können die Zusammenveranlagung nicht wählen. Das BVerfG sieht darin zumindest dann keinen Verfassungsverstoß, wenn die getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten kinderlos sind (BVerfG v. 15.7.1987 – 1 BvR 54/87, HFR 1988, 242; v. 16.10.1984 – 1 BvR 1021/83, Inf. 1985, 358). Das Schrifttum teilt diese Ansicht weitgehend (zur Verfassungsmäßigkeit der Ehegattenwahlrechte ausf. VOLLMER, Das Ehegattensplitting, 1998; LIETMEYER, DStZ 1998, 849; STÖCKER, BB 1999, 234; WENDT in Festschr. Tipke, 1995, 47; aA BÜTTNER/MOHL, StädteTag 1996, 16).

Keine Benachteiligung allein erziehender Elternteile: Zwar hat das BVerfG eine verfassungswidrige Benachteiligung allein erziehender Elternteile darin gesehen, dass der zwangsläufig anfallende erhöhte Kinderbetreuungsaufwand dieser Stpfl. nicht zu einer StEntlastung führt (BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 ua., BStBl. II 1982, 717). Dieser Benachteiligung wurde allerdings durch verschiedene Regelungen Rechnung getragen (Kinderbetreuungskosten nach § 33c; Entlastungsbetrag für Alleinerziehende § 24b), so dass von einer verfassungswidrigen Benachteiligung alleinerziehender Elternteile mit Kindern nicht mehr die Rede sein (s. auch § 33c Anm. 18 und KANZLER, DStR 1990, 407). Auch der BFH sieht insoweit keine verfassungswidrige Benachteiligung (Beschl. v. 17.8.2004 – III B 121/03, BFH/NV 2005, 46 mwN).

Keine Benachteiligung der eheähnlichen Lebensgemeinschaft: Der Ausschluss nichtehelicher Lebensgemeinschaften von der Ehegattenveranlagung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Ungeachtet veränderter Anschauungen von der Ehe beruht das Ehegatten-Veranlagungswahlrecht auf der bürgerlich-rechtl. Vorstellung von der Ehe als Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft mit gegenseitigen Unterhaltspflichten, die die eheähnliche Gemeinschaft nicht erfüllt.

BFH v. 4.4.1997 – X B 223/96, BStBl. II 1997, 715 – Verfbeschw. wurde nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG v. 18.7.1997 – 2 BvR 955/97, nv.; BFH v. 20.9.2002 – III B 40/02, BFH/NV 2003, 157 mwN; v. 18.12.1997 – X R 120/97, BFH/NV 1998, 699; v. 1.4.1997 – X B 223/96, BFH/NV 1997, 652; v. 27.10.1989 – III R 205/82, BStBl. II 1990, 294; v. 6.12.1985 – VI R 56/82, BStBl. II 1986, 390; v. 9.3.1973 – VI R 396/70, BStBl. II 1973, 487. Das gilt auch für Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft, BFH v. 26.1.2006 – III R 51/05, BStBl. II 2006, 515; Nds. FG v. 15.12.2004, EFG 2005, 606, nrkr. (Az. BFH: III R 12/05) mit Anm. VALENTIN zur Zusammenveranlagung bei eingetragener gleichgeschlechtlicher Partnerschaft.

Zur Vereinbarkeit der Ehegattenwahlrechte mit EU-Recht s. Erl. zu § 1 Abs. 3 und § 1a, insbes. § 1 Anm. 230 ff., § 1a Anm. 8.

Zur Verfassungsmäßigkeit von § 1 Abs. 1 und § 1a Abs. 1 Nr. 2 vgl. BFH v. 28.6.2005 – I R 114/04, BStBl. II 2005, 835 – Vorlagebeschluss an den EuGH (Az. des EuGH C-329/05).

12–13 Einstweilen frei.

14 IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Verhältnis zu §§ 26a, 26b und 26c: § 26 ist die Grundvorschrift für die Ehegattenveranlagung. In § 26 werden die Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts dargelegt, in §§ 26a, 26b und 26c die Rechtsfolgen der Entscheidung zugunsten einer Veranlagungsart ausgeführt.

Verhältnis zum Tarif (§ 32a): Durch ihre Entscheidung für eine der in § 26 genannten Veranlagungsarten treffen die Ehegatten auch eine Entscheidung über den bei Ermittlung der ESt. anzuwendenden Steuertarif. Wählen die Ehegatten die getrennte oder die besondere Veranlagung, so wird die festzusetzende ESt. anhand der Grundtabelle (§ 32a Abs. 1) ermittelt. Bei Zusammenveranlagung findet die Splittingtabelle Anwendung (§ 32a Abs. 5).

Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG: In zahlreichen anderen Vorschriften des EStG und der estl. Nebengesetze wird das Vorliegen oder Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 gefordert. Danach müssen etwa die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 für die Inanspruchnahme des § 10 Abs. 1 Nr. 7 (Ausbildungskosten des Ehegatten) erfüllt sein. Das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 wird in allen Fällen gefordert, in denen das Gesetz die nicht intakte Ehe anspricht, so zB in § 32 Abs. 6 Satz 5 (s. § 32 Anm. 182), § 32 Abs. 7 Satz 1 (s. § 32 Anm. 212), § 33a Abs. 2 Sätze 7 und 8 (s. § 33a Anm. 245).

Verhältnis zu § 10 Abs. 1 Nr. 1 und § 33a Abs. 1: Die Sondervorschriften zur Ehegattenbesteuerung (§§ 26–26b, 32a Abs. 5) gehen der allgemeinen Vorschrift über den Unterhaltsabzug (§ 33a Abs. 1) vor (BFH v. 28.11.1988 – GrS 1/87, BStBl. II 1989, 164 in Änderung älterer Rspr.).

Einstweilen frei.

15–21

Erläuterungen zu Abs. 1: Voraussetzungen für die Wahl der verschiedenen Formen der Ehegattenveranlagung

A. Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)

I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1

1. Ehegatteneigenschaft der Steuerpflichtigen

22

Schrifttum: FELIX, Der Sohn als Ehegatte der eigenen Mutter – Eine einkommensteuerrechtliche Kapriole akzeptierter Steuerrechtsprechung?, Festschr. Friauf, Heidelberg 1996, 849 ff.; BOSCH, Neuordnung oder nur Teilreform des Eheschließungsrechts?, NJW 1998, 2010.

Die der Veranlagung nach Abs. 1 Satz 1 unterliegenden Stpfl. müssen Ehegatten sein.

Anwendung bürgerlich-rechtlicher Grundsätze: Ob eine Ehe besteht, bestimmt sich ausschließlich nach zivilrechtl. Grundsätzen (vgl. BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473). Das bloße Zusammenleben in einem eheähnlichen Verhältnis genügt für die Durchführung einer Ehegattenveranlagung auch dann nicht, wenn sich die Partner gegenseitig durch schuldrechtl. Verträge verpflichtet haben.

BFH v. 4.4.1997 – X B 223/96, BStBl. II 1997, 715 (VerfBeschw. wurde nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG v. 18.7.1997 – 2 BvR 955/97, nv.); v. 18.12.1997 – X R 120/97, BFH/NV 1998, 699; v. 1.4.1997 – X B 223/96, BFH/NV 1997, 652; v. 6.12.1985 – VI R 56/82, BStBl. II 1986, 390; v. 9.3.1973 – VI R 396/70, BStBl. II

1973, 487; v. 21.6.1957 – VI 115/55, BStBl. III 1957, 300; FG Berlin v. 23.11.1995, EFG 1996, 545 rkr., betr. homosexuelle Partnerschaft; vgl. auch H 26 „Allgemeines“ EStH 2005.

► *Beurkundung durch einen Standesbeamten*: Eine Ehe wird dadurch geschlossen, dass die Verlobten vor dem Standesbeamten persönlich bei gleichzeitiger Anwesenheit erklären, die Ehe miteinander eingehen zu wollen (§§ 1310 f. BGB), und dass die Eheschließung anschließend in das Familienbuch eingetragen wird (§ 1312 Abs. 2 BGB). Die vor einem ausländ. Konsulatsbeamten im Inland geschlossene Ehe eines Deutschen mit einer Ausländerin (im Streitfall Ägypterin) wird in Deutschland nicht anerkannt (BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473).

► *Kein Ehehindernis*: Die Schließung einer Ehe ist nur möglich, wenn bei keinem der Verlobten ein Ehehindernis besteht. Ob ein solches vorliegt, entscheidet sich nach dem Recht des Staates, dem der jeweilige Verlobte angehört (Art. 13 EGBGB). Bei einem Deutschen ist eine noch bestehende Ehe oder eine bestehende eingetragene Lebenspartnerschaft auch dann ein Ehehindernis, wenn nach dem Recht des Staates, in dem die zweite Ehe geschlossen wird, Polygamie grundsätzlich möglich ist (§ 1306 BGB).

Eingetragene Lebenspartnerschaft mit einem gleichgeschlechtlichen Partner steht der Ehe auch dann nicht gleich, wenn sie nach den Bestimmungen des Lebenspartnerschaftsgesetzes v. 16.2.2001 (BGBl. I 2001, 266) eingetragen ist.

Von Ausländern im Inland geschlossene Ehen eröffnen die Veranlagungswahlrechte nur dann, wenn sie nicht nur nach dem Recht des Heimatstaates, sondern auch nach deutschem Recht gültig sind. Dies ist nicht der Fall, wenn die Ehe vor einem ausländ. Konsulatsbeamten geschlossen wurde und einer der Ehegatten auch Deutscher ist (BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473).

Anerkennung im Ausland geschlossener Ehen: Wurde die zu beurteilende Ehe im Ausland geschlossen, ist die Frage, ob eine materiell-rechtl. gültige Ehe vorliegt, nach den Gesetzen des Heimatlandes des Stpfl. zu beurteilen (H 26 „Allgemeines“ EStH 2005). Die in Deutschland belegenen Diensträume des Konsulats eines ausländ. Staates sind kein Ausland (BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473).

► *Deutscher Staatsangehöriger*: Ist der Stpfl. Deutscher, so ist eine im Ausland geschlossene Ehe gültig, wenn sie nach ausländ. Recht in der entsprechenden Form eingegangen wurde (zB sog. Nevada-Ehe eines Deutschen, die in Las Vegas geschlossen wurde; Art. 11 Abs. 1 EGBGB). Ein Deutscher kann im Ausland eine rechtsgültige Ehe nur dann vor einem Priester schließen, wenn dies nach örtlichem Recht möglich ist.

► *Ausländer*: Bei einem Ausländer beurteilt sich die Frage der ordnungsgemäßen Eheschließung nach dem Recht seines Heimatlandes. Ist danach eine Vielehe möglich (Polygamie), so besteht das Wahlrecht mit der zweiten Frau jedenfalls dann, wenn die erste Frau nicht unbeschränkt estpfl. ist.

BFH v. 6.12.1985 – VI 56/82, BStBl. II 1986, 390 betr. Ehe nach marokkanischem Recht; v. 6.12.1985 – VI R 102/83, BFH/NV 1986, 394 betr. Ehe nach jordanischem Recht. UE ist – wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen – eine Zusammenveranlagung mit beiden Frauen möglich, da sich die Ehegatteneigenschaft ausschließlich nach dem Recht des Heimatstaates der Ehegatten richtet.

Aufgehobene Ehe: Wird eine Ehe aufgehoben, so wirkt das Urteil über die Aufhebung für die Zukunft (§ 1313 BGB). Zu den Aufhebungsgründen, die seit

1998 auch die Nichtigkeitsgründe ersetzen, vgl. § 1314 BGB. Die Aufhebung ist kein „rückwirkendes Ereignis“ iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Scheidung der Ehe: Eine Ehe gilt mit Rechtskraft des Scheidungsurteils als beendet (§ 1564 BGB, H 26 „Allgemeines“ EStH 2005). Ab diesem Zeitpunkt stehen den Ehegatten die durch § 26 eröffneten Veranlagungswahlrechte nicht mehr zu. Die Ehegattenveranlagung kann allerdings auch bereits vor diesem Zeitpunkt dann ausgeschlossen sein, wenn die Voraussetzungen des dauernden Getrenntlebens vorgelegen haben (s. Anm. 28 ff.).

Scheinehe: Eine Scheinehe, dh. eine formell gültige, aber nicht vollzogene Ehe, zB zum Zweck der Erlangung einer Aufenthaltserlaubnis, ist im Rahmen der §§ 26 ff. gleichwohl bis zu ihrer Beendigung durch Richterspruch beachtlich.

Tod eines der Ehegatten: Die Ehe endet mit dem Tod eines Ehegatten. Im Todesjahr ist eine Zusammenveranlagung des überlebenden Ehegatten mit den Einkünften des Verstorbenen möglich. Schlägt der überlebende Ehegatte allerdings die Erbschaft aus, so ist die Durchführung einer Ehegattenveranlagung von der Zustimmung der Erben abhängig (BFH v. 13.11.1979 – VIII R 193/77, BStBl. II 1980, 188; s. Anm. 92; kritisch hierzu FELIX, Festschr. Friauf, 1996, 849).

Zum Wahlrecht bei Wiederverheiratung des überlebenden Ehegatten im Jahr des Todes vgl. Abs. 1 Satz 3; s. Anm. 54 ff. Im Jahr, das dem Todesjahr folgt, wird die tarifliche ESt. des überlebenden Ehegatten nach der Splittingtabelle berechnet (Gnaden- oder Witwensplitting, nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1). Zur Anwendung des Gnadensplitting, wenn der überlebende Ehegatte in dem dem Todesjahr folgenden VZ erneut heiratet, s. § 26c Anm. 42 ff. sowie BFH v. 27.2.1998 – VI R 55/97, BStBl. II 1998, 350.

Ehegattenveranlagung bei Verschollenheit: Ist einer der Ehepartner verschollen, so bleibt das Wahlrecht grundsätzlich weiterhin bestehen, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 bei Eintritt der Verschollenheit vorgelegen haben. Wird der Verschollene für tot erklärt, so gilt er nach § 49 AO erst mit dem Tag als verstorben, der dem Tag folgt, an dem der gerichtliche Beschluss rechtskräftig geworden ist (BFH v. 17.12.1953 – IV 305/53 U, BStBl. III 1954, 78; v. 24.8.1956 – I 9/55 U, BStBl. III 1956, 310; v. 21.6.1956 – III 30/56 U, BStBl. III 1956, 373).

Einstweilen frei.

23

2. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht der Ehegatten

24

Schrifttum: KÄFER/KÄFER, Ausländische Einkünfte und erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht, IStR 2006, 37.

Beide Ehegatten müssen nach Abs. 1 Satz 1 unbeschränkt estpfl. iSd. § 1 Abs. 1 oder 2 oder des § 1a sein.

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 (allgemeine Regelung): Nach § 1 Abs. 1 sind unbeschränkt estpfl. natürliche Personen, die im Inland (§ 1 Abs. 1, s. § 1 Anm. 57) einen Wohnsitz (§ 8 AO, s. § 1 Anm. 33 ff.) oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort (§ 9 AO, s. § 1 Anm. 41 ff.) haben.

Haben Ehegatten mehrere Wohnsitze, so führt ein inländ. Zweitwohnsitz auch dann zur unbeschränkten StPfl. und eröffnet dadurch die Ehegattenveranlagungsrechte, wenn der inländ. Zweitwohnsitz nicht den Mittelpunkt der Lebensinteressen darstellt (BFH v. 28.1.2004 – I R 56/02, BFH/NV 2004, 917).

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 (erweiterte unbeschränkte Steuerpflicht): Nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt estpfl. sind solche Stpfl., die zwar als deutsche Staatsangehörige im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, jedoch zu einer deutschen juristischen Person des öffentl. Rechts in einem aktiven Dienstverhältnis stehen und Einkünfte aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen (sog. erweiterte unbeschränkte StPfl. für bestimmte natürliche Personen mit völkerrechtl. Privilegien, s. § 1 Anm. 150 ff.). Angehörige sind unter bestimmten Voraussetzungen in die erweiterte unbeschränkte StPfl. einbezogen (ausführlich § 1 Anm. 166 ff.).

Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1a (fiktive unbeschränkte Steuerpflicht): Unter den weiteren Voraussetzungen des § 1a sind beide Ehegatten in folgenden drei Fällen unbeschränkt estpfl.:

- ▷ *unbeschränkt stpfl. EU/EWR-Bürger*, deren nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte im Ausland wohnt (§ 1a Abs. 1 Einleitungssatz Alt. 1); dies trifft auf viele ausländ. ArbN (sog. Gastarbeiter) zu;
- ▷ *beschränkt stpfl. EU/EWR-Staatsangehörige*, deren nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte im Ausland wohnt (§ 1a Abs. 1 Einleitungssatz Alt. 2, sog. Grenzpendler);
- ▷ *fiktive StPfl. bei öffentl. Bediensteten* (§ 1a Abs. 2): Im öffentlichen Dienst tätige Grenzpendler sind den bei privaten ArbG Beschäftigten gleichgestellt.

Die Voraussetzung der unbeschränkten Steuerpflicht beider Ehegatten führt bei bestimmten Stpfl. zu Besonderheiten.

- ▷ *Gastarbeiter und Grenzpendler, die nicht Staatsangehöriger eines EG/EWR-Staates sind:* Da der im Heimatland lebende Ehegatte nicht unbeschränkt estpfl. ist, unterliegt der im Inland tätige Gastarbeiter nicht der Ehegatten- und Zusammenveranlagung (zuletzt: BFH v. 28.11.1988 – GrS 1/87, BStBl. II 1989, 164). Darin liegt kein Verstoß gegen EG-Recht (BFH v. 9.7.1976 – VI R 158/74, BStBl. II 1976, 755; EuGH v. 30.9.1997 – Rs. C-98/96, EuZW 1998, 533 [Kasim Ertanir]; v. 30.9.1997 – Rs. C-36/96, EuZW 1998, 538 [Günaydin]).

Der Begriff des Grenzpendlers ist nicht mit dem in vielen DBA verwendeten Begriff des Grenzgängers identisch. Grenzgänger wohnen in einem beiderseits der Staatsgrenze angrenzenden Gebiet (von zB 30 km, vgl. BFH v. 26.4.1995 – I B 166/94, BStBl. II 1995, 532), während als Grenzpendler alle im Ausland ansässigen Stpfl. mit Inlandseinkünften bezeichnet werden.

- ▷ *Angehörige von NATO-Streitkräften* unterliegen grundsätzlich nicht der Ehegattenveranlagung mit ihrem unbeschränkt estpfl. Ehegatten. Nach Art. X Abs. 1 Satz 1 NATO-Truppenstatut (BGBl. II 1961, 1206) wird durch eine Stationierung in der Bundesrepublik kein Wohnsitz im Inland begründet. Personen, die sich nicht „nur“ in ihrer Eigenschaft als Mitglied des zivilen Gefolges ausländ. Streitkräfte, sondern vor allem wegen ihrer Eheschließung mit einem unbeschränkt estpfl. Ehegatten in der Bundesrepublik aufhalten, haben jedoch einen Wohnsitz im Inland.

StRspr.: zuletzt BFH v. 26.4.1991 – III R 104/89, BFH/NV 1992, 373; v. 24.2.1988 – I R 69/84, BStBl. II 1989, 290; v. 19.5.1971 – I R 55/69, BStBl. II 1971, 659; v. 24.2.1988 – I R 121/84, BFH/NV 1988, 632; zur unbeschränkten EStPfl. eines US-Bürgers als Ehemann eines Mitglieds des zivilen Gefolges der NATO-Streitkräfte vgl. BFH v. 24.1.1990 – I B 58/89, BFH/NV 1990, 488.

- ▷ *Ausländische Diplomaten und Konsuln*, die in der Bundesrepublik ständig ansässig sind, unterliegen nicht der Ehegatten- und Zusammenveranlagung mit ihrem im Inland unbeschränkt estpfl. deutschen Ehegatten (BFH v. 13.11.1996 – I R

119/95, BFH/NV 1997, 664). Nach Art. 49 des Wiener Übereinkommens über diplomatische und konsularische Beziehungen v. 24.4.1963 (BGBl. II 1969, 1585) sind Konsularbeamte, Diplomaten etc. sowie die mit ihnen im Haushalt lebenden Angehörigen, die die Staatsangehörigkeit des Entsendestaates besitzen, von der inländ. ESt. befreit (BFH v. 13.11.1996 – I R 119/95, BFH/NV 1997, 664). Nicht befreit sind jedoch Angehörige, die eine andere Staatsangehörigkeit als die des Entsendestaates haben (SCHWARZ, IWB F. 3 Gr. 6, 393).

► *Tätigkeit bei multinationaler Behörde*: Ehegatten, von denen einer bei einer im Inland gelegenen multinationalen Behörde (EG-Behörde, UNO-Behörde) stfrie Bezüge erhält, werden als Ehegatten nach den §§ 26 ff. veranlagt. Die stfreien Bezüge des einen Ehegatten unterliegen dem Progressionsvorbehalt nach § 32b (BFH v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84).

Einstweilen frei.

25–27

3. Nicht dauerndes Getrenntleben als Tatbestandsvoraussetzung der Ehegattenveranlagung

Schriftum: BERGMANN, Zusammenveranlagung bei getrenntlebenden Ehegatten, BB 1984, 590; RÖSSLER, Die Veranlagung von Ehegatten zur ESt., FR 1985, 393; TRAXEL, Das „dauernde Getrenntleben“ und sein Einfluss auf das Ehegattensplitting; BB 1995, 1217; MÜLLER, Die Bedeutung eines erfolglosen Versöhnungsversuchs für das dauernde Getrenntleben von Ehegatten (§§ 26, 26b EStG), DStZ 1997, 86.

a) Begriff und Umstände des dauernden Getrenntlebens

28

Leben Ehegatten dauernd getrennt, so entfällt das Veranlagungswahlrecht.

Begriff des dauernden Getrenntlebens: Dauernd getrennt leben Ehegatten, wenn die zum Wesen der Ehe gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft auf Dauer nicht mehr besteht. Ob Ehegatten dauernd getrennt leben, kann nur nach den Gesamtumständen des Einzelfalles beurteilt werden. Ein dauerndes Getrenntleben iSd. bürgerlichen Rechts (§ 1567 BGB) schließt allerdings ein dauerndes Getrenntleben iSd. § 26 regelmäßig mit ein.

BFH v. 7.12.2001 – III B 129/01, BFH/NV 2002, 483; v. 20.1.1999 – VI B 160/98, BFH/NV 1999, 951 [VerfBeschwerde wurde nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG v. 25.5.1999 – 2 BvR 305/99, nv.]; v. 26.11.1997 – IX B 47/97, BFH/NV 1998, 585; v. 26.11.1997 – IX B 47/97, BFH/NV 1998, 585; v. 26.8.1997 – VI R 268/94, BFH/NV 1998, 163; v. 13.12.1985 – VI R 190/82, BStBl. II 1986, 486; v. 15.6.1973 – VI R 150/69, BStBl. II 1973, 640; v. 9.3.1973 – VI R 396/70, BStBl. II 1973, 487; v. 27.8.1971 – VI R 206/68, BStBl. II 1972, 173; v. 5.10.1966 – VI 42/65, BStBl. III 1967, 84; vgl. auch R 26 Abs. 1 EStR 2005; aA TRAXEL, BB 1995, 1217, der eine Trennung iSv. § 26 verneint, obwohl bürgerlich-rechtl. bereits von Trennung auszugehen ist.

Dauerhaftigkeit der Trennung: Von einer dauernden Trennung iSd. Abs. 1 Satz 1 kann nur dann ausgegangen werden, wenn die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft über einen bestimmten Zeitraum nicht mehr besteht. Wie lange die eheliche Gemeinschaft aufgehoben sein muss, um ein dauerndes Getrenntleben der Ehegatten annehmen zu können, kann nur im Einzelfall entschieden werden.

Keine starre Zeitspanne: Die Angabe einer starren Zeitspanne ist nicht möglich. Entscheidend für die Annahme einer dauerhaften Trennung ist der Wille der Ehegatten, die Gemeinschaft nicht mehr fortzuführen.

► *Offenkundige Anzeichen für eine dauerhafte Trennung* sind zB das Eingehen einer neuen Partnerschaft oder die Erhebung der Scheidungsklage; hier kann bereits

kurze Zeit nach dem Bruch der Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft (1–2 Monate) von einer dauerhaften Trennung der Ehegatten ausgegangen werden. Dies gilt auch dann, wenn im Scheidungsverfahren widersprüchliche Angaben zur Dauer der Trennung gemacht werden (BFH v. 13.12.1985 – VI R 190/82, BStBl. II 1986, 486; krit. dazu KANZLER, DStR 1990, 368).

► *Fehlen objektiver Beweisanzeichen:* Tritt der Wille, die eheliche Gemeinschaft nicht wieder aufzunehmen, nicht in objektivierbarer Weise durch einen offenkundigen Bruch zwischen den Ehegatten hervor, kann – in Anlehnung an § 1566 Abs. 1 BGB – etwa ein Jahr nach dem Bruch der Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft von einer dauernden Trennung iSd. Abs. 1 Satz 1 ausgegangen werden. Liegen besondere Umstände (langjährige Ehe, mehrere gemeinsame Kinder) vor, kann diese Zeitspanne auch länger sein. Ein Zeitraum von drei Jahren, wie er nach § 1566 Abs. 2 BGB für die unwiderlegbare Vermutung der Zerrüttung gefordert wird, ist uE aber zu lang.

Kurzfristiger Versöhnungsversuch nicht ausreichend: Durch eine kurzfristige Wiederherstellung der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft, sog. Versöhnungsversuch, wird die Dauerhaftigkeit der Trennung uE nicht automatisch beendet. Wird dieser Versuch nach kurzer Zeit wieder abgebrochen, kann davon ausgegangen werden, dass es nicht zu einer Wiederherstellung der Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft gekommen ist. Damit liegt auch keine Unterbrechung des dauernden Getrenntlebens vor (s. auch § 1567 Abs. 2 BGB). Dies gilt auch dann, wenn die Ehegatten während des Versöhnungsversuchs nur eine Wohnung unterhalten.

Hinsichtlich der Dauer eines die Dauerhaftigkeit der Trennung unterbrechenden Versöhnungsversuchs kommt es auf den Einzelfall an. Nach Hess. FG v. 14.4.1988 (EFG 1988, 639, rkr.) eröffnet ein siebenwöchiges Zusammenleben die Ehegattenveranlagung, nach FG Münster v. 22.3.1996 (EFG 1996, 921, rkr.) reichen hierfür schon sechs Wochen aus. Zu kurz erscheint uE allerdings FG Köln v. 21.12.1993 (EFG 1994, 791, durch BFH v. 26.8.1997 – III R 202/94, vgl. EFG 1998, 1, im Verfahren nach Art. 1 Nr. 7 BFHEntG bestätigt), wonach bereits ein drei- bis vierwöchiges erneutes Zusammenleben die Veranlagung nach §§ 26 ff. ermöglichen soll. UE sollte der ernsthafte Versuch einer Versöhnung zumindest länger als einen Monat andauern.

29 b) Eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft

Das Tatbestandsmerkmal des nicht dauernden Getrenntlebens (s. Anm. 28) setzt im Übrigen das Bestehen einer ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft voraus.

Der Begriff der ehelichen Lebensgemeinschaft umfasst die räumliche, persönliche und geistige Gemeinschaft der Ehegatten (BFH v. 15.6.1973 – VI R 150/69, BStBl. II 1973, 640).

Räumliche Gemeinschaft: Wesentliches, weil offenkundiges Merkmal der ehelichen Lebensgemeinschaft ist das räumliche Zusammenleben der Ehegatten. Die bloße räumliche Trennung der Ehegatten rechtfertigt für sich allein genommen jedoch noch nicht die Annahme, die eheliche Lebensgemeinschaft sei aufgehoben (BFH v. 18.7.1985 – VI R 100/83, BFH/NV 1987, 431). Sind Eheleute durch äußere Umstände gezwungen, für unabsehbare Zeit getrennt zu leben, so kann die eheliche Lebensgemeinschaft durch gegenseitige Besuche, häufige Brief- oder Telefonkontakte etc. gleichwohl fortbestehen.

- ▶ *Auslandsaufenthalt*: Die eheliche Lebensgemeinschaft wird durch einen ausbildungs- oder berufsbedingten, auch länger andauernden Auslandsaufenthalt eines der Ehegatten regelmäßig nicht beendet (BFH v. 5.10.1966 – VI 42/65, BStBl. III 1967, 84).
- ▶ *Schlechte Wohnverhältnisse*: Geben Ehegatten das räumliche Zusammenleben wegen schlechter oder unzureichender Wohnverhältnisse vorübergehend auf, leben sie nicht dauernd getrennt.
- ▶ *Freiheitsstrafe*: Die Verbüßung einer – auch mehrjährigen – Freiheitsstrafe durch einen der Ehegatten führt allein noch nicht zur Annahme eines dauernden Getrenntlebens. Entscheidend ist, ob die Ehegatten die Absicht haben, die räumliche Gemeinschaft nach der Haftentlassung wiederherzustellen, und diesen Wunsch durch regelmäßige häufigere Kontakte während der Trennung dokumentieren (vgl. R 26 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005).
- ▶ *Längere Krankheit* führt nicht zur dauernden Trennung, auch wenn die dauerhafte Unterbringung in einem Pflegeheim erforderlich ist. Halten die Ehegatten in einer solchen Lage ihre Verbindung durch Besuche und Telefonate oder Briefe aufrecht, kann auch aufgrund einer mehrjährigen räumlichen Trennung noch nicht von einem dauernden Getrenntleben iSd. § 26 ausgegangen werden (R 26 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005). Dies gilt auch für den Fall, dass beide Ehegatten wegen Krankheit in verschiedenen Heimen untergebracht sind.
- ▶ *Geisteskrankheit*: Bei Unterbringung eines der Ehegatten in einer geschlossenen psychiatrischen Anstalt liegt eine Aufhebung der Lebensgemeinschaft nur unter denselben Voraussetzungen vor wie bei einer körperlichen Krankheit.

Persönliche und geistige Gemeinschaft: Die Frage, ob die als wesentliches Merkmal zur Lebensgemeinschaft gehörende persönliche und geistige Gemeinschaft zwischen den Ehegatten noch besteht, ist als Tatfrage nur schwer zu beantworten (BFH v. 7.12.2001 – III B 129/01, BFH/NV 2002, 483).

- ▶ *Zusammenleben mit einer anderen Person*: Lebt einer der Ehegatten über einen längeren Zeitraum (mehr als drei Monate) mit einer anderen Person zusammen, so kann regelmäßig von einem Bruch der persönlichen und geistigen Gemeinschaft der Ehegatten ausgegangen werden. Dies gilt nach FG Münster v. 4.9.1996 (EFG 1997, 613, rkr.) selbst dann, wenn zwischen den Ehegatten zwar noch eine Wirtschaftsgemeinschaft besteht, sich beide Ehegatten aber seit Jahren anderen Partnern zugewendet haben.
- ▶ *Begründen eines zweiten Haushalts* mit einer Lebensgefährtin rechtfertigt für sich allein genommen noch nicht, von einer dauerhaften Trennung auszugehen. Weiß der Ehepartner nichts von der Lebensgefährtin und kommen die Ehepartner regelmäßig unter einem Dach zusammen, kann gleichwohl von einem Fortbestehen der ehelichen Gemeinschaft ausgegangen werden. Dies gilt selbst dann, wenn der Ehegatte mit seiner Lebensgefährtin ein gemeinsames Kind hat (BFH v. 26.11.1997 – IX B 47/97, BFH/NV 1998, 585).
- ▶ *Erhebung der Scheidungsklage*: Die Erhebung der Scheidungsklage durch einen der Ehegatten soll nach BFH allein noch nicht ausreichen, um von einem Bruch der Gemeinschaft auszugehen (Urt. v. 9.3.1973 – VI R 396/70, BStBl. II 1973, 487; krit. dazu RÖSSLER, FR 1985, 393). Dies aber nur dann, wenn die Ehegatten bis zur Rechtskraft des Scheidungsurteils in einer gemeinsamen Wohnung leben und eine gemeinsame Wirtschaftsführung aufrechterhalten. Diese Beurteilung beruht auf der Erwägung, dass es während des Scheidungsverfahrens zu einer Aussöhnung der Ehegatten kommen kann oder dass die Klage als unbegründet zurückgewiesen wird (zum Versöhnungsversuch allg. s. Anm. 31.).

► *Räumliche Trennung nach Erhebung der Scheidungsklage:* Von einem Bruch der persönlichen Gemeinschaft kann regelmäßig dann ausgegangen werden, wenn die häusliche Gemeinschaft in der Absicht aufgehoben wurde, Scheidungsklage zu erheben, oder die Klage sogar bereits erhoben wurde (BFH v. 15.6.1973 – VI R 150/69, BStBl. II 1973, 640; v. 5.10.1966 – VI 42/65, BStBl. III 1967, 84).

Eheliche Wirtschaftsgemeinschaft: Unter der ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft ist die gemeinsame Erledigung der die Ehegatten gemeinsam berührenden wirtschaftlichen Fragen ihres Zusammenlebens zu verstehen (BFH v. 20.1.1999 – VI B 160/98, BFH/NV 1999, 951; v. 15.6.1973 – VI R 150/69, BStBl. II 1973, 640).

Gemeinsame Haushaltsführung ist nicht Voraussetzung für die Anerkennung einer Wirtschaftsgemeinschaft. Auch Ehegatten, die ohne zwingende äußere Umstände über einen längeren Zeitraum in zwei getrennten Wohnungen leben und keinen gemeinsamen Haushalt führen, leben nicht dauernd getrennt, wenn sie sich regelmäßig treffen und gemeinsam über die Verwendung des Einkommens des alleinverdienenden Ehegatten disponieren (FG München v. 21.7.1998, DStRE 1999, 221, rkr.).

Die Ehegattenbesteuerung kommt daher auch in Betracht bei

- Ehegatten, die nach der standesamtlichen Trauung für eine Übergangszeit zwar keinen gemeinsamen Haushalt führen, dies aber alsbald zu tun beabsichtigen, und die die anfallenden Haushaltsentscheidungen gemeinsam treffen,
- Ehegatten, die aus beruflichen Gründen zwei Haushalte führen, sich aber regelmäßig am Wochenende und im Urlaub treffen und die wirtschaftlich bedeutsamen, beide Ehegatten gemeinsam betreffenden Entscheidungen gemeinsam beschließen.

Einheitliche Haushaltskasse: Die Tatsache, dass die Lebenshaltung getrennt wirtschaftender Ehegatten ausschließlich von dem alleinverdienenden Ehegatten bestritten wird, ist allein noch kein Zeichen gemeinsamer Wirtschaftsführung (BFH v. 27.8.1971 – VI R 206/68, BStBl. II 1972, 173). Auch im Fall des Getrenntlebens bestehen Unterhaltsverpflichtungen.

Gütergemeinschaft: Daraus, dass die Ehegatten den Güterstand der Gütergemeinschaft auch nach ihrer Trennung aufrechterhalten, kann noch nicht ohne weiteres auf ein Weiterbestehen der Wirtschaftsgemeinschaft geschlossen werden, wenn zB eine Vereinbarung besteht, dass die Verwaltung des Gesamtguts nur dem alleinverdienenden Ehegatten zusteht (§ 1421 BGB).

30 c) Sachaufklärungspflicht und Feststellungslast für das Getrenntleben

Tatfrage: Die Frage, ob Ehegatten dauernd getrennt leben, ist als Tatfrage häufig schwer aufzuklären. Auf freiem Entschluss beruhendes räumliches Getrenntleben begründet allerdings die – widerlegbare – Vermutung, dass eine eheliche Lebensgemeinschaft nicht mehr besteht. Behaupten Ehegatten gleichwohl, ein Getrenntleben iSd. Abs. 1 Satz 1 liege nicht vor, so muss das FA dieser Behauptung nachgehen und ihr ggf. Glauben schenken (BFH v. 25.2.2005 – III B 90/04, BFH/NV 2005, 1329; v. 18.7.1985 – VI R 100/83, BFH/NV 1987, 431, und v. 12.6.1991 – III R 106/87, BStBl. II 1991, 806). Liegen allerdings offensichtliche Beweisanzeichen, wie getrennte Anschriften, eine anhängige Scheidungsklage, das Zusammenleben mit einem anderen Partner oder die Weigerung, die Unterschrift des Ehegatten beizubringen etc., vor, kann das FA die Angaben in der StErklärung in Zweifel ziehen. Das Verschweigen der abwei-

chenden Adresse des Ehegatten in der Steuererklärung ist dabei als Steuerhinterziehung zu werten (FG Düss. v. 10.10.1996, EFG 1997, 414, rkr.).

Beziehung der Scheidungsakten: Bei widersprüchlichen Angaben der Ehegatten im Scheidungs- und im Besteuerungsverfahren können die Scheidungsakten nicht ohne weiteres beigezogen werden. Gegen den Widerspruch eines Stpfl. ist eine Aktenbeziehung nur zulässig bei Vorliegen übergeordneter Interessen der Allgemeinheit und unter strikter Wahrung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit (BFH v. 12.6.1991 – III R 106/87, BStBl. II 1991, 806). Solche übergeordneten Interessen sind für das Besteuerungsverfahren nur schwer vorstellbar. Aus der Weigerung der Ehegatten, die Scheidungsakten beizuziehen, können FA und FG keine nachteiligen Schlüsse ziehen. Auch ist weder das FA noch das FG an die Feststellungen, die das Familiengericht im Scheidungsurteil getroffen hat, gebunden. Allerdings sind die Angaben im Scheidungsverfahren ein gewichtiges Indiz für ein dauerndes Getrenntleben.

BFH v. 13.12.1985 – VI R 190/82, BStBl. II 1986, 486; v. 9.3.1973 – VI R 396/70, BStBl. II 1973, 487; vgl. auch RÖSSLER, FR 1985, 393.

Feststellungslast bei einem non liquet: Ist der Sachverhalt trotz Amtsermittlungspflicht nicht aufklärbar, so tragen die Stpfl. die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des Nicht-dauernd-Getrenntlebens (BFH v. 12.6.1991 – III R 106/87, BStBl. II 1991, 806, mit Anm. HFR 1991, 715; s. auch BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462; aA FROTSCHER/STOLTERFOHT, § 26 Rn. 12, der die Feststellungslast nur dann bei den Stpfl. sieht, wenn diese im Scheidungs- und Besteuerungsverfahren unterschiedliche Angaben gemacht haben).

Örtliche Zuständigkeit für das Besteuerungsverfahren: Für die Durchführung des Besteuerungsverfahrens bei solchen Ehegatten, die im Jahr der Trennung die Zusammenveranlagung wählen, ist das jeweilige WohnsitzFA der Ehegatten zuständig. Eine gemeinsame Zuständigkeit gibt es bei solchen Stpfl., die nach der Trennung nicht mehr in einem FABezirk wohnen, nicht mehr (OFD Magdeburg v. 2.6.1998, DB 1998, 1492).

Einstweilen frei.

31–33

4. Zeitliche Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts

34

Erforderlich ist, dass die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung, die beiderseits unbeschränkte EStPflcht (s. Anm. 24) und das nicht dauernde Getrenntleben (s. Anm. 28–30), gleichzeitig, mindestens kurze Zeit im VZ vorgelegen haben (BFH v. 25.1.2002 – III B 127/01, BFH/NV 2002, 645). Es reicht nicht aus, wenn die Voraussetzungen zeitlich nacheinander erfüllt werden.

Zu Beginn des Veranlagungszeitraums liegen die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung vor, wenn sie am 1.1. des VZ um 0 Uhr vorgelegen haben. Eine Ehegattenveranlagung ist somit auch dann möglich, wenn einer der Ehegatten in der Neujahrsnacht stirbt oder seinen Wohnsitz in der Bundesrepublik am 1.1. des VZ aufgibt. Ob eine Ehegattenveranlagung auch dann noch möglich ist, wenn sich die Ehegatten zu Beginn des VZ bereits getrennt hatten, kann fraglich sein, wenn zu diesem Zeitpunkt noch nicht von einer dauernden Trennung ausgegangen werden kann.

Im Laufe des Veranlagungszeitraums sind die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung eingetreten, wenn sie mindestens kurze Zeit während des VZ gleichzeitig vorgelegen haben. Unschädlich ist, wenn die Voraussetzungen später (im gleichen VZ) wieder entfallen. Auch die Eheschließung zum 31.12.

des VZ ist für eine Ehegattenveranlagung ausreichend, denn es spricht eine Vermutung dafür, dass jungverheiratete Eheleute nicht dauernd getrennt leben.

Abweichender Zeitpunkt bei Verwitwetensplitting (Gnadensplitting, § 32a Abs. 6 Nr. 1): Die ESt. eines verwitweten Stpfl. ist in dem VZ, der auf das Kj. folgt, in dem sein Ehegatte verstorben ist, nur dann nach der Splittingtabelle festzusetzen, wenn der Stpfl. und sein verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt des Todes nicht dauernd getrennt gelebt haben (BFH v. 27.2.1998 – VI R 55/97, BStBl. II 1998, 350, in Abänderung von FG Berlin v. 20.2.1997, EFG 1997, 806). Ob im Jahr des Todes des Ehegatten eine Veranlagung nach §§ 26 ff. durchzuführen ist, ist für die Gewährung des Verwitwetensplitting nicht entscheidend (vgl. auch H 32a EStH 2005; zur Wahl der Veranlagungsart im Todesjahr des einen Ehegatten s. Anm. 92).

35 II. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1: Wahl zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung

Wahlrecht eröffnet: Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen der Ehegattenveranlagung vor, so steht den Ehegatten nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 das Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung zu. Sind die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nicht erfüllt, so werden für beide Ehegatten Einzelveranlagungen (§ 25), uU mit Besteuerung nach dem Splittingtarif (Verwitwetensplitting; § 32a Abs. 6) durchgeführt.

Freie Möglichkeit der Wahl zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung: Die beiden Veranlagungsarten stehen gleichrangig nebeneinander; die Ehegatten sind in der Ausübung ihrer Wahl daher grundsätzlich frei (zum Ausschluss des Wahlrechts für die erste Ehe bei Wiederverheiratung im VZ s. Anm. 44 ff.; zur Unbeachtlichkeit eines einseitigen, rechtsmissbräuchlichen Antrags auf getrennte Veranlagung s. Anm. 67 und zu den zeitlichen Grenzen der Ausübung oder einer Änderung des Wahlrechts s. Anm. 79 f.).

36–37 Einstweilen frei.

38 B. Das Wahlrecht auf besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2)

Tatbestandsvoraussetzungen der Ehegattenveranlagung: Die Wahl der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung ist von den gleichen Tatbestandsvoraussetzungen abhängig wie das Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 bestimmt, dass „statt dessen“ die besondere Veranlagung gewählt werden kann, und knüpft damit an die Regelung des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 an.

Da die besondere Veranlagung nur für den VZ der Eheschließung möglich ist, können die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung denknötwendig nicht zu Beginn des VZ vorgelegen haben.

Veranlagungszeitraum der Eheschließung ist das Kj., in dem die Ehe geschlossen wurde.

Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2: Die Ehegatten können an Stelle der getrennten Veranlagung oder der Zusammenveranlagung auch die besondere

Veranlagung nach § 26c wählen (s. § 26c Anm. 24). Diese Veranlagungsart steht im VZ der Eheschließung grundsätzlich gleichrangig neben den beiden anderen Veranlagungsarten.

Einstweilen frei.

39–44

C. Veranlagungswahlrecht bei Wiederheirat nach Auflösung einer Ehe (Abs. 1 Satz 2)

I. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2

45

Konkurrenzregel: Die Vorschrift beschränkt die Wahlfreiheit der Ehegatten für den Fall einer erneuten Eheschließung nach Auflösung der vorangegangenen Ehe und löst damit die Konkurrenz mehrerer nach Abs. 1 Satz 1 vorliegender Wahlrechte zugunsten der letzten Ehe. Nach BVerfG soll durch Abs. 1 Satz 2 auch ein Auseinanderfallen der Zuständigkeiten verschiedener FÄ vermieden werden (BVerfG v. 3.6.1987 – 1 BvL 5/81, BStBl. II 1988, 395).

Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2: Der Ausschluss des Ehegattenwahlrechts für die erste Ehe eines Stpl., der im Laufe des VZ wieder geheiratet hat, ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 3.6.1987 – 1 BvL 5/81, BStBl. II 1988, 395).

Einstweilen frei.

46–47

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2

48

Bei Auflösung der Ehe und erneuter Eheschließung mit einem anderen Ehegatten in demselben VZ steht das Veranlagungswahlrecht der neuen Ehe zu.

Eine Ehe wird aufgelöst durch den Tod eines der Ehegatten, die Rechtskraft des Scheidungs- (§ 1564 BGB) oder Eheaufhebungsurteils (§ 1313 BGB) oder der gerichtlichen Feststellung des Todes im Fall der Verschollenheit (§ 49 AO).

Im Laufe des Veranlagungszeitraums, in dem einer der Ehegatten wieder geheiratet hat, muss seine Ehe aufgelöst worden sein. Wurde die Ehe durch den Tod eines der Ehegatten beendet, so ist der Zeitpunkt des Eintritts des Todes entscheidend, bei Verschollenheit der vom Gericht festgestellte Todeszeitpunkt. Bei gerichtlichen Scheidungs- oder Aufhebungsurteilen ist die Ehe in dem VZ beendet, in dem das Urteil rechtskräftig wurde.

Einer der Ehegatten hat in demselben Veranlagungszeitraum wieder geheiratet, dh. Eheauflösung und Wiederverheiratung (mindestens) eines der Ehegatten fallen in einen VZ.

Bestehen des Veranlagungswahlrechts für die neue Ehe: Für die neue, dh. die am Jahresende bestehende Ehe müssen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 ebenfalls vorliegen. Das Wahlrecht für die erste Ehe entfällt damit nur für den Fall der Konkurrenz mit einem neuen Wahlrecht (s. Anm. 45).

Als Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2 entfällt das Veranlagungswahlrecht für die aufgelöste Verbindung. Diese bleibt „für die Anwendung des Satzes 1 unberücksichtigt“. Damit wird das Veranlagungswahlrecht zugleich der neuen Ehe zugewiesen.

Der geschiedene oder verstorbene Ehegatte unterliegt einer Einzelveranlagung mit Splitting nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2, wenn er nicht getrennt veranlagt wird (§ 32a Abs. 6 Satz 2; dazu s. § 32a Anm. 54).

Für die durch Tod eines Ehegatten aufgelöste Ehe ist die Ehegattenveranlagung durchzuführen, wenn die Ehegatten der neuen Ehe die besondere Veranlagung nach § 26c wählen (s. Anm. 54).

49–53 Einstweilen frei.

54 **D. Besondere Veranlagung nach § 26c ermöglicht Ehegattenveranlagung für die durch Tod aufgelöste Ehe (Abs. 1 Satz 3)**

Bedeutung der Ausnahmeregelung von Satz 2: Nach Abs. 1 Satz 3 gilt der Ausschluss der Wahlrechts für die erste Ehe nach Satz 2 (s. Anm. 48) nicht, wenn diese Ehe durch Tod aufgelöst worden ist und die Ehegatten der neuen Ehe die besondere Veranlagung nach § 26c wählen. Nach dieser Billigkeitsregelung kann das Ehegattenwahlrecht (meist auf Zusammenveranlagung) auch für die erste, durch Tod aufgelöste Ehe ausgeübt werden (BTDrucks. 12/1108, 59). Der verwitwete Stpfl. wird dann behandelt, als ob er die zweite Ehe nicht geschlossen hätte, und kann die Zusammenveranlagung mit dem früheren Ehegatten wählen, während dem neuen Ehegatten alle Vorteile der Einzelveranlagung verbleiben.

Zur Anwendung des Verwitwetensplitting im Folgejahr nach dem Tod des einen Ehegatten (§ 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1) vgl. BFH v. 27.2.1998 – VI R 55/97, BStBl. II 1998, 350.

Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 3: Die zu Beginn des VZ bestehende Ehe muss durch den Tod des anderen Ehegatten aufgelöst worden sein (s. Anm. 48). Eine Auflösung durch Scheidungs- oder Aufhebungsurteil eröffnet die Billigkeitsregelung des Abs. 1 Satz 3 selbst dann nicht, wenn die Ehegatten die besondere Veranlagung nach § 26c wählen.

► *Die Ehegatten der neuen Ehe wählen die besondere Veranlagung nach § 26c:* Der verwitwete Stpfl. muss mit seinem neuen Ehegatten die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung nach § 26c wählen. Dadurch wird zugleich sichergestellt, dass für den neuen Ehegatten eine Einzelveranlagung durchgeführt wird, sofern nicht auch für ihn die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 vorliegen.

► *Ehegattenveranlagung mit dem verstorbenen Ehegatten:* Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 3 vor, so „gilt Satz 2 nicht“. Der verwitwete Ehegatte unterliegt damit der Ehegattenveranlagung mit seinem verstorbenen Partner und kann mit diesem – uU mit Zustimmung der Erben (s. Anm. 92) – zusammenveranlagt werden.

55–59 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 2: Ausübung des Veranlagungswahlrechts für Ehegatten

Schrifttum: SONNENSCHNEIN, Interner Steuerausgleich zusammenveranlagter Ehegatten, NJW 1980, 257; LANGEL, Steuern in der neueren Rechtsprechung der Zivilgerichte, StJb. 1985/86, 352; ARENS, Familienrechtliche Ansprüche im Ehescheidungsverfahren mit steu-

erlichen Auswirkungen, StB 1986, 326; ARENS/SPIKER, Maßgeblichkeit des Steuerrechts für familienrechtliche Ansprüche, München 1990; PFEIFER-ENGELBACH, Rechtsfragen zur Ehegattenveranlagung, Diss. Mainz, 1994; ARENS/EHLERS/GÖRKE/SPIEKER, Steuerfragen zum Ehe- und Scheidungsrecht, Herne/Berlin 1995; DOSTMANN, Steuerrechtsfragen in der familienrechtlichen Praxis, 1996; BERGMANN, Die Behandlung von Erstattungsansprüchen im StRecht, BB 1992, 893; MARFELS, Wahlrecht auf getrennte Veranlagung bis zur Aufhebung des Änderungsbescheids, DB 1992, 1162; FELIX, Der Sohn als Ehegatte der eigenen Mutter – Eine einkommensteuerrechtliche Kapriole akzeptierter Steuerrechtsprechung, Festschr. Friauf, Heidelberg 1996, 849; URBAHNS, Möglichkeiten zur Durchsetzung steuerlicher Interessen getrennt lebender oder geschiedener Ehegatten, INF 1996, 486; BÜCHELE, Gescheiterte Ehen im Einkommensteuerrecht, DStR 1998, 105; KANZLER, Ehegattenbesteuerung: Wahlrecht nach § 26 kann bis zur Unanfechtbarkeit eines Änderungsbescheids ausgeübt werden, FR 2005, 999; MEYER, Zur Verpflichtung eines Ehegatten zur Zustimmung zur Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer im Lichte der Wahlmöglichkeiten nach § 26 Abs. 1 EStG, FamRZ 2005, 184; SANDERS, Die Verletzung ehelicher Pflichten und ihre Folgen, FF 2005, 12; DÜRR, Antrag auf getrennte Veranlagung als rückwirkendes Ereignis, BFH-PR 2006, 6; GREITE, Verpflichtungsklage auf getrennte Veranlagung, FR 2006, 92; JÄGER, Zur Festsetzungsverjährung bei zunächst erfolgter Zusammenveranlagung und anschließender getrennter Veranlagung, HFR 2006, 45; vgl. im Übrigen das Schrifttum vor Anm. 1.

I. Wahl der getrennten Veranlagung durch einen Ehegatten (Abs. 2 Satz 1)

1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 1

Wahl der getrennten Veranlagung durch (mindestens) einen der Ehegatten: Einer der Ehegatten muss die getrennte Veranlagung gewählt haben. Der Fall, dass beide Ehegatten übereinstimmend die getrennte Veranlagung wählen, ist in Abs. 2 nicht ausdrücklich geregelt (s. Anm. 79).

Zu Form und Inhalt der Erklärung s. Anm. 82; zu Erklärungs- und Widerrufsfristen s. Anm. 79 f.

Keine rechtsmissbräuchliche Ausübung des Wahlrechts auf getrennte Veranlagung: Jeder der Ehegatten ist in der Ausübung des Veranlagungswahlrechts grundsätzlich frei. Er ist auch dann zur Wahl der getrennten Veranlagung berechtigt, wenn dadurch eine höhere ESt. festgesetzt wird als bei Zusammenveranlagung. Zum zivilrechtl. Ausgleichsanspruch bei verweigerter Zustimmung zur Zusammenveranlagung und dadurch bedingter höherer Steuerzahlung s. Anm. 72.

Ausnahme vom Grundsatz der Wahlfreiheit: Nach stRspr. des BFH ist der einseitige Antrag eines Ehegatten auf getrennte Veranlagung allerdings dann unwirksam und damit unbeachtlich, wenn dieser Ehegatte keine eigenen positiven oder negativen Einkünfte hat oder wenn diese so gering sind, dass sie weder einem Steuerabzug unterlegen haben noch zur EStVeranlagung führen können. In diesen Fällen würde die Wahl der getrennten Veranlagung nicht nur zu einer höheren Steuerbelastung für den anderen Ehegatten führen; der Antrag auf getrennte Veranlagung ginge auch bei dem die getrennte Veranlagung wählenden Ehegatten ins Leere, da für diesen nur ein Nichtveranlagungs-Bescheid zu erlassen wäre.

BFH v. 3.3.2005 – III R 22/02, BFH/NV 2005, 568; v. 19.5.2004 – III R 18/02, BStBl. II 2004, 980; v. 14.2.2000 – VI B 181/99, BFH/NV 2000, 842; v. 30.11.1990 – III R 195/86, BStBl. II 1991, 451; v. 3.2.1987 – IX R 252/84, BFH/NV 1987, 774; v. 3.2.1987 – IX R 255/84, BFH/NV 1987, 751; v. 28.8.1981 – VI R 139/78, BStBl. II 1982, 156; v. 12.8.1977 – VI R 61/75, BStBl. II 1977, 870. Missbräuchlich ist die Wahl der getrennten Veranlagung durch den einkunftslosen Ehegatten selbst dann, wenn

60

dem anderen Ehegatten eine Steuerstraftat zur Last gelegt wird (BFH v. 10.1.1992 – III R 103/87, BStBl. II 1992, 297, unter Aufhebung von FG Rhld.-Pf. v. 5.3.1987, EFG 1987, 462). Allerdings hat der BFH die Rspr. zur rechtsmissbräuchlichen Verweigerung einer Willenserklärung nicht auf die Zustimmung zum begrenzten Realsplitting übertragen, weil es nicht darum gehe, „eine rechtsgrundlos verweigerte Willenserklärung unbeachtet zu lassen, sondern darum, eine rechtsgrundlos verweigerte Willenserklärung zu ersetzen“ (BFH v. 25.7.1990 – X R 137/88, BStBl. II 1990, 1022; KANZLER, DStR 1990, 370 mwN).

Rechtsgrundlage für die Nichtbeachtung missbräuchlicher Wahlausübung ist der Grundsatz von Treu und Glauben nach § 242 BGB (BFH v. 8.3.1973 – VI R 305/68, BStBl. II 1973, 625 [628]). Dieser Grundsatz gilt zwar auch im StRecht, wird jedoch idR im Verhältnis zwischen Stpfl. und StBehörde angewendet (s. Einf. ESt. Anm. 560 ff.). Die Rspr. erweist sich damit als Ausnahme von dem der Regelung des § 40 AO zugrundeliegenden Prinzip wertneutraler Durchführung der Besteuerung.

► *Stellungnahme:* UE kann der Rspr. des BFH zugestimmt werden. Sie vermeidet zivilrechtl. Klageverfahren, ohne die berechtigten Interessen des einkunftslosen Ehegatten allzu sehr zu beeinträchtigen (glA KANZLER, DStR 1990, 368). Der Gefahr einer Inanspruchnahme aus einer Zusammenveranlagung wird uE durch das Aufteilungsverfahren (§§ 268 ff. AO) hinreichend Rechnung getragen (BFH v. 10.1.1992 – III R 103/87, BStBl. II 1992, 297; v. 12.8.1977 – VI R 61/75, BStBl. II 1977, 625; aA DOSTMANN, Steuerrechtsfragen in der familienrechtlichen Praxis, 1996, Rn. 19 ff., 43 ff., 57 ff.; RÖSSLER, FR 1985, 399). Auch das Steuergeheimnis spricht selbst dann nicht gegen die angeführte Rspr., wenn die Ehegatten nunmehr geschieden sind. Die Einkommenssituation geschiedener Ehegatten ist regelmäßig Gegenstand zivilrechtl. Unterhaltsentscheidungen und den getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten daher zumindest für die Jahre, in denen die Voraussetzungen der Veranlagung nach den §§ 26 ff. vorliegen, bekannt. Im Übrigen ist das Steuergeheimnis auch bei der getrennten Veranlagung nicht absolut zu wahren, weil nach § 26a Abs. 2 bestimmte Besteuerungsgrundlagen gemeinsam zu ermitteln sind.

Kein Missbrauch bei negativen Einkünften: Keine missbräuchliche und damit unbeachtliche Wahlausübung liegt allerdings vor, wenn der Ehegatte negative Einkünfte hat und durch die Wahl der getrennten Veranlagung im Verlustentstehungsjahr für sich selbst einen höheren Verlustabzug (Verlustrücktrag oder Verlustvortrag) erreichen möchte. Dem steht nicht entgegen, dass im Verlustabzugsjahr (vorangegangenes Jahr) eine bestandskräftige und daher nicht ohne weiteres abänderbare Zusammenveranlagung vorliegt. Es kommt dann zu einer Aufteilung etwa noch vorhandener Steuerschulden oder einer Steuererstattung (BFH v. 10.10.1991 – XI R 31/90, BStBl. II 1992, 197; v. 27.7.1988 – VI R 43/85, BFH/NV 1989, 156; aA ARENS NJW 1996, 704).

Zum Missbrauch bei nachträglicher Änderung der Veranlagungsart s. Anm. 80.

Alternativer Zivilrechtsweg: Greift die stRspr. zur missbräuchlichen Wahl der getrennten Veranlagung zB wegen eigener Einkünfte des die Wahl der Zusammenveranlagung verweigernden Ehegatten nicht ein, ist der die Zusammenveranlagung anstrebende Ehegatte auf den Zivilrechtsweg angewiesen. Zuständig sowohl für eine Klage auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung wie auch für eine Klage auf Schadensersatz wegen verweigerter Zustimmung sind die ordentlichen Gerichte und nicht das Familiengericht (s. ausf. KANZLER in RAHM/KÜNKEL, Handbuch des Familiengerichtsverfahrens, Teil X Rn. 208 ff.; zur Frage des

zivilrechtl. Ausgleichsanspruchs trotz zulässiger Wahl der getrennten Veranlagung s. Anm. 72).

2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Durchführung der getrennten Veranlagung 61

Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 vor, so werden die Ehegatten getrennt veranlagt. Entsprechend dem verfassungsrechtl. Gebot der Individualbesteuerung kommt der getrennten Veranlagung damit Vorrang vor der Zusammenveranlagung auch dann zu, wenn nur einer der Ehegatten diese Veranlagungsart wählt und der andere Ehegatte durch die getrennte Veranlagung Nachteile erleidet. Weitere Rechtsfolgen zur Durchführung der getrennten Veranlagung im Einzelnen ergeben sich aus § 26a.

Einstweilen frei.

62–71

II. Übereinstimmende Ausübung des Wahlrechts auf Zusammenveranlagung und besondere Veranlagung nach § 26c (Abs. 2 Satz 2) 72

Übereinstimmende Ausübung des Wahlrechts als Grundsatz: Für jede der drei Veranlagungsarten wird grundsätzlich die übereinstimmende Ausübung der Wahlrechte durch die Ehegatten vorausgesetzt. Als selbstverständliche Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1 wird dies für die getrennte Veranlagung in Abs. 2 nicht ausdrücklich geregelt. Eine solche Regelung wäre auch für die Zusammenveranlagung und die besondere Veranlagung nach § 26c entbehrlich. Abs. 2 Satz 2 sieht eine derartige Regelung jedoch klarstellend vor, weil es nur für die getrennte Veranlagung eine Ausnahme von dem grundsätzlichen Erfordernis einheitlicher Wahlrechtsausübung in Abs. 2 Satz 1 gibt.

Übereinstimmende Wahl der Zusammenveranlagung (Abs. 2 Satz 2 erster Fall): Die Wahl erfolgt durch einseitige Willenserklärung eines jeden der Ehepartner zum selben Zeitpunkt. Die Regelvermutung in Abs. 3 ist keine Ausnahme, sondern im Gegenteil Ausdruck des Grundsatzes einheitlicher Wahlausübung durch gesetzliche Vermutung (s. Anm. 88 ff.).

Übereinstimmende Wahl der besonderen Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung nach § 26c (Abs. 2 Satz 2 zweiter Fall): Die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung wird durchgeführt, wenn beide Ehegatten diese Veranlagungsart wählen. Wie bei der übereinstimmenden Wahl der Zusammenveranlagung müssen die Erklärungen zum gleichen Zeitpunkt vorliegen.

Steuerrechtlich keine Pflicht, der Zusammenveranlagung oder der besonderen Veranlagung nach § 26c zuzustimmen: Die Zustimmung zu einer bestimmten Veranlagungsart ist nicht erzwingbar. Allenfalls in Fällen der Willkür des einkunftslosen Ehegatten (s. Anm. 67) ist das einseitige auf getrennte Veranlagung gerichtete Begehren unbeachtlich. Die Wahl einer bestimmten Veranlagungsart kann auch nicht von der Beteiligung an der Steuererstattung des anderen Ehegatten abhängig gemacht werden. Maßgebend für die Erstattungsberechtigung ist nach § 37 Abs. 2 AO allein derjenige Ehegatte, auf dessen Rechnung die Zahlung erfolgt ist (BFH v. 25.7.1989 – VII R 118/87, BStBl. II 1990, 41 mwN; KANZLER in RAHM/KÜNKEL, Handbuch des Familiengerichtsverfahrens, Teil X Rn. 245 ff.).

Zivilrechtliche Schadensersatzpflicht bei verweigerter Zustimmung zur Zusammenveranlagung: Auch zivilrechtl. kann die Wahl einer bestimmten Veranlagungsart nicht von der Beteiligung an der Steuererstattung des anderen Ehegatten abhängig gemacht werden (BGH v. 13.10.1976 – IV ZR 104/74, NJW 1977, 378; s. auch LANGEL, StbJb. 1985/86, 334 ff.). Anders als die Steuergerichte (zB BFH v. 12.8.1977 – VI R 61/75, BStBl. II 1977, 870) bejahen die Zivilgerichte jedoch eine Verpflichtung der Ehegatten, der Zusammenveranlagung jedenfalls dann zuzustimmen, wenn dies eigenen stl. Interessen nicht zuwiderläuft.

Zur Problematik auch KANZLER in RAHM/KÜNKEL, Handbuch des Familiengerichtsverfahrens, Teil X Rn. 208 ff.

Einseitiger Widerruf der übereinstimmenden Erklärung: Ändert einer der Ehegatten zulässigerweise seinen auf Zusammenveranlagung oder besondere Veranlagung nach § 26c gerichteten Antrag und begehrt er die getrennte Veranlagung, so ist – von Fällen des Missbrauchs abgesehen – eine getrennte Veranlagung durchzuführen (s. ausf. Anm. 80).

73–78 Einstweilen frei.

III. Ausübung des Wahlrechts (Abs. 2 Satz 3)

79 1. Nicht fristgebundene Ausübung des Wahlrechts

Abs. 2 Satz 3 ist eine Ausführungsbestimmung zur Ausübung des Veranlagungswahlrechts. Die Vorschrift bestimmt ausdrücklich Form und Empfänger der erforderlichen Erklärungen. Mittelbar ergibt sich daraus auch eine Befristung für die Wahlrechtsausübung oder den Widerruf.

Keine gesetzlich bestimmte Frist: Das Gesetz sieht für die Ausübung des Veranlagungswahlrechts keine bestimmte Frist vor. Daher kann eine Wahl grundsätzlich bis zum Eintritt der Bestandskraft des StBescheids ausgeübt werden. Eine entsprechende Erklärung ist auch noch während des außergerichtlichen Rechtsbehelfs- und des finanzgerichtlichen Klageverfahrens möglich (BFH v. 24.1.2002 – III R 49/00, BStBl. II 2002, 408; v. 25.7.1993 – III R 32/91, BStBl. II 1993, 824; v. 24.5.1991 – III R 105/89, BStBl. II 1992, 123; v. 28.8.1981 – VI R 139/78, BStBl. II 1982, 156). Die Änderungsmöglichkeit endet dabei nicht mit dem Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG, sondern erst mit der Rechtskraft der finanzgerichtlichen Entscheidung (BFH v. 24.1.2002 – III R 49/00, BStBl. II 2002, 408; s. Anm. KANZLER in FR 2002, 630).

Im Revisionsverfahren vor dem BFH ist allerdings eine Änderung der Erklärungen nicht mehr möglich, da das Revisionsgericht an die Tatsachenfeststellungen des FG gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO). Dazu gehören auch die Anträge des sachlichen StRechts (BFH v. 3.5.1957 – VI 48/55 U, BStBl. III 1957, 227). Stehen StBescheide unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, so ist die Wahl bis zum Wegfall des Vorbehalts gegeben.

Keine Bindung an eine einmal getroffene Wahl: Anders als nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 oder § 32 Abs. 6 und 7 enthält das Gesetz keine Bindung an die einmal getroffene Wahl. Jeder Ehegatte kann daher grundsätzlich seine Erklärung zur Ausübung der Wahl bis zum Eintritt der Bestandskraft frei widerrufen. Die Anfechtungsbeschränkung des § 351 Abs. 1 AO findet dabei keine Anwendung. Allerdings liegt nach BFH dann ein Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) vor, wenn wiederholt in widersprüchlicher Weise das Wahlrecht ausgeübt wird, um eine Steuererhebung zu vermeiden.

BFH v. 3.3.2005 – III R 22/02, BStBl. II 2005, 564; v. 15.7.2004 – III R 66/98, BFH/NV 2005, 186 mwN; v. 19.5.2004 – III R 18/02, BStBl. II 2004, 980; v. 25.7.1993 – III R 32/91, BStBl. II 1993, 824; v. 24.5.1991 – III R 105/89, BStBl. II 1992, 123; v. 28.8.1981 – VI R 139/78, BStBl. II 1982, 156; v. 28.8.1981 – VI R 139/78, BStBl. II 1982, 156; v. 3.2.1987 – IX R 252/84, BFH/NV 1987, 774; v. 3.2.1987 – IX R 225/84, BFH/NV 1987, 751; v. 27.7.1988 – VI R 43/85, BFH/NV 1989, 156, und v. 24.5.1991 – III R 105/89, BStBl. II 1992, 123.

Eigenständiges neues Verfahren: Ändern die Ehegatten ihr Wahlrecht, so muss das FA ein eigenständiges neues Veranlagungsverfahren durchführen. Wird eine Anfechtungsklage gegen einen Zusammenveranlagungsbescheid geändert in eine Klage auf Verpflichtung zur Durchführung einer getrennten Veranlagung, ist die Klageänderung nur zulässig, wenn das FA zunächst die Möglichkeit hatte, über den Antrag im Verwaltungsverfahren zu entscheiden (BFH v. 19.5.2004 – III R 18/02, BStBl. II 2004, 980; v. 19.5.2004 – III R 36/02, BFH/NV 2004, 1655).

2. Sonderfälle der Änderung des Wahlrechts

80

Änderung der Wahl bei einseitiger Bestandskraft: Liegt gegenüber einem der Ehegatten eine bestandskräftige Veranlagung vor, so kann der andere Ehegatte gleichwohl seine Wahlentscheidung ändern. Die bestandskräftige Veranlagung des einen Ehegatten ist gegebenenfalls gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern (BFH v. 10.2.1989 – VI R 165/85, BFH/NV 1989, 577). Zur Verpflichtung der Ehegatten, eine Änderung durchzuführen, vgl. auch GREITE, FR 2006, 92.

Änderung der Wahl bei Berichtigungs- oder Änderungsveranlagung: Wird ein bestandskräftiger StBescheid zulässigerweise berichtigt oder geändert (§§ 129, 172 ff. AO), so ist die Möglichkeit zur erneuten Ausübung des Wahlrechts eröffnet. Allerdings sind die Parteien dabei an die bisherigen Besteuerungsgrundlagen gebunden und haben diese lediglich in der neu gewählten Veranlagungsart zu besteuern.

BFH v. 3.3.2005 – III R 60/03, BStBl. II 2005, 564; v. 25.6.1993 – III R 32/91, BStBl. II 1993, 824; v. 6.2.1998 – III ER -S- 4/97, BFH/NV 1999, 160; v. 28.8.1981 – VI R 139/78, BStBl. II 1982, 156; v. 27.7.1988 – VI R 43/85, BFH/NV 1989, 156, und v. 24.5.1991 – III R 105/89, BStBl. II 1992, 123; aA SCHMIDT/SEEGER XXV. § 26 Rn. 13.

Veranlagungswahlrecht bei nachträglicher Aufhebung des Berichtigungsbescheids: Wird der Änderungs- oder Berichtigungsbescheid später allerdings wieder aufgehoben, soll die erneute Wahl gegenstandslos werden (BFH v. 24.5.1991 – III R 105/89, BStBl. II 1992, 123, unter Aufhebung von FG Münster v. 13.12.1988, EFG 1989, 184).

Änderung der Wahl bei Verlustrücktrag (§ 10d): Wird eine bestandskräftige Veranlagung aufgrund eines Verlustrücktrags (§ 10d) geändert, so können die Ehegatten das Veranlagungswahlrecht bis zur Unanfechtbarkeit des im Verlustabzugsjahr zu erlassenden Änderungsbescheids nur eingeschränkt ausüben. Sie können die bereits getroffene Wahl innerhalb der Rechtsbehelfsfrist des Änderungsbescheids – vorbehaltlich einer willkürlichen Verhaltensweise – zwar abändern. Durch die Änderung der Wahl darf aber der durch den Verlustrücktrag im Verlustabzugsjahr eröffnete Korrekturspielraum weder über- noch unterschritten werden.

BFH v. 27.9.1988 – VIII R 98/87, BStBl. II 1989, 229; glA FinVerw. H 10d „Änderung von Steuerbescheiden“ EStH 2005. Nach aA eröffnet § 10d das Veranlagungswahlrecht uneingeschränkt: SCHMIDT/SEEGER XXV. § 26 Rn. 25; WOERNER/GRUBE, Die Auf-

hebung und Änderung von Steuerverwaltungsakten, 8. Aufl. 1988, 154; TIPKE/KRUSE, § 177 AO Rn 3.

Stellungnahme: UE wird durch § 10d nur eine eingeschränkte Berichtigungsmöglichkeit eröffnet. Der Umfang des durch § 10d eröffneten Änderungsrahmens ergibt sich betragsmäßig durch den Verlustbetrag, der in einen bereits bestandskräftig veranlagten VZ zurückgetragen wird. Die für diesen VZ bereits bestandskräftig ermittelte und festgesetzte ESt. wird durch einen Verlustrücktrag vermindert. Innerhalb dieses Korrekturrahmens wird die Bestandskraft durchbrochen. Entsprechend ist innerhalb dieses Rahmens eine Änderung der Art der Veranlagung möglich.

81 Einstweilen frei.

82 3. Form der Ausübung des Wahlrechts

Die Erklärungen der Ehegatten zur Ausübung ihres Veranlagungswahlrechts sind nach Abs. 2 Satz 3 gegenüber dem für die Ehegattenveranlagung zuständigen FA schriftlich oder zu Protokoll abzugeben. Es handelt sich um empfangsbedürftige, bedingungsfeindliche Willenserklärungen der Stpfl.

Die schriftliche Abgabe der Erklärung erfordert die eigenhändige Namensunterschrift der Ehegatten (§ 126 BGB). Dies geschieht idR durch Ankreuzen des im Erklärungsvordruck vorgesehenen Kästchens und Unterzeichnung der StErklärung. Im Fall der Zusammenveranlagung bedarf es der eigenhändigen Unterschrift beider Ehegatten (§ 25 Abs. 3 Satz 5); im Übrigen ist die von jedem der Ehegatten gesondert abzugebende Erklärung eigenhändig zu unterschreiben (§ 25 Abs. 3 Satz 4).

Eine zu Protokoll abgegebene Erklärung ist ebenfalls zulässig. Dies geschieht durch Abgabe der Erklärung gegenüber einem Beamten des zuständigen FA, der eine Niederschrift fertigt und unterzeichnet.

Notwendige Beiladung: Besteht zwischen den Ehegatten Streit darüber, welche Veranlagungsart durchzuführen ist, dann ist der andere Ehegatte immer dann notwendig beizuladen, wenn er der begehrten Veranlagungsart entweder ausdrücklich widerspricht oder sich zum geänderten Klagebegehren nicht geäußert hat (BFH v. 26.11.2004 – III S 9/04, BFH/NV 2005, 351; v. 20.5.1992 – III B 110/91, BStBl. II 1992, 916).

Vollstreckungsgläubiger der Ehegatten können nicht verlangen, dass die Ehegatten eine für sie günstige Veranlagungsart wählen. Das höchstpersönliche Recht der Ehegatten, sich für eine Veranlagungsart ihrer Wahl zu entscheiden, ist nicht pfändbar (BFH v. 29.2.2000 – VII R 109/98, BStBl. II 2000, 573).

83–87 Einstweilen frei.

88 Erläuterungen zu Abs. 3: Zusammenveranlagung bei unterlassener Ausübung des Veranlagungswahlrechts

Schrifttum: FICHTELMANN, Veranlagung von Ehegatten im Konkurs, BB 1984, 1293; WASMER, Die Zurechnung von Einkünften bei unentgeltlicher Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, 1984; LUDWIG, Erbengemeinschaft in der Einkommensteuer, 1995; FELIX, Der Sohn als Ehegatte der eigenen Mutter – Eine einkommensteuerrechtliche Kapriole akzeptierter Steuerrechtsprechung, Festschr. Friauf, Heidelberg 1996, 849.

Wird das Veranlagungswahlrecht nicht gem. Abs. 2 ausgeübt (s. Anm. 79 ff.), so unterstellt das Gesetz die Wahl der Zusammenveranlagung.

Vereinfachungsregelung nach dem Günstigkeitsprinzip: Die Regelung in Abs. 3 entspricht praktischen Erfordernissen. Fehlen die nach Abs. 2 erforderlichen Erklärungen der Ehegatten (s. Anm. 60 ff.), so wird die Wahl der Zusammenveranlagung unterstellt, weil sie wegen der Besteuerung nach dem Splittingtarif im Regelfall die günstigste Form der Ehegattenveranlagung ist (s. Anm. 7).

Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3: Die nach Abs. 2 erforderlichen Erklärungen werden nicht abgegeben, wenn Erklärungen beider Ehegatten fehlen, wenn nur die Erklärung eines Ehegatten auf Zusammenveranlagung oder besondere Veranlagung nach § 26c vorliegt oder wenn widersprüchliche Erklärungen der Ehegatten zur Zusammenveranlagung oder besonderen Veranlagung nach § 26c abgegeben wurden (s. Anm. 73 f.). Hat nur einer der Ehegatten (widersprüchlich oder ausschließlich) die getrennte Veranlagung beantragt, so ist diese nach Abs. 2 Satz 1 durchzuführen (s. dazu Anm. 60 f.).

Ermittlungspflicht des Finanzamts: Das FA muss zunächst auf die Abgabe der Erklärung über die Wahl einer bestimmten Veranlagungsart hinwirken. Dies gilt etwa für den Fall, dass nur einer der Ehegatten die gemeinsame StErklärung unterschrieben hat oder wenn Gegensätze zwischen den Ehegatten erkennbar sind (anhängiges Scheidungsverfahren, getrennte Wohnungen etc.); in derartigen Fällen kann das FA nicht einfach die Wahl der Zusammenveranlagung unterstellen.

Tod eines der Ehegatten: Stirbt einer der Ehegatten, bevor er eine Erklärung über die Art der Veranlagung abgeben kann, so übt der Erbe das Wahlrecht für den Erblasser aus (BFH v. 15.10.1964 – VI 175/63 U, BStBl. III 1965, 86). Die Vermutung des Abs. 3 greift erst ein, wenn eindeutig feststeht, dass die Erben Kenntnis von der Rechtsnachfolge und dem bestehenden Wahlrecht haben, eine Erklärung jedoch nicht abgeben.

BFH v. 18.8.1972 – VI R 125/71, BStBl. II 1973, 49; v. 24.4.1986 – IV R 82/84, BStBl. II 1986, 545 und v. 13.11.1979 – VIII R 193/77, BStBl. II 1980, 188, betr. Ausschlagung der Erbschaft durch den Ehegatten. *Nach aA* steht das Wahlrecht dem überlebenden Ehegatten zu (so FELIX in Festschr. Friauf, 1996, 849), unter Hinweis auf FG Düss v. 29.5.1961, EFG 1962, 59 – aufgehoben durch BFH v. 29.10.1963 – VI 2666/61 U, BStBl. III 1963, 597; glA FROTSCHER/STOLTERFOHT, § 26 Rn. 22; WASMER, Die Zurechnung von Einkünften bei unentgeltlicher Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, 1984, 42; LUDWIG, Erbengemeinschaft in der Einkommensteuer, 1995, 74.

Stellungnahme: UE überzeugen die Einwendungen gegen die stRspr. nicht. Denn gegen die missbräuchliche Ausübung des Wahlrechts durch die Erben ist der verwitwete Ehegatte ebenso geschützt wie ein Ehegatte nach der Trennung. Daher ist die Wahl der getrennten Veranlagung durch die Erben missbräuchlich, wenn der verstorbene Ehegatte keine oder nur unbedeutende Einkünfte gehabt hat (s. Anm. 60 f.). Für den Fall einer zulässigen Wahlrechtsausübung durch die Erben des verstorbenen Ehegatten ist der verwitwete Ehegatte auf zivilrechtl. Schadensersatzansprüche zu verweisen (s. Anm. 73).

Insolvenz: Wird über das Vermögen eines der Ehegatten das Insolvenzverfahren eröffnet, hängt die Wirksamkeit seiner Erklärung nicht von der Zustimmung des Insolvenzverwalters ab (FICHELTMANN, BB 1984, 1293).

Gesetzliche Fiktion der Wahl einer Zusammenveranlagung als Rechtsfolge: Werden die nach Abs. 2 erforderlichen Erklärungen (s. Anm. 79) nicht abgegeben, so wird unterstellt, dass die Ehegatten die Zusammenveranlagung wäh-

len. Die Rechtsfolge ist zwingend; es handelt sich um eine unwiderlegbare gesetzliche Vermutung (BFH v. 9.3.1973 – VI R 217/71, BStBl. II 1973, 557, und v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84).