

§ 26a

Einzelveranlagung von Ehegatten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131;
BStBl. I 2011, 986)

(1) ¹Bei der Einzelveranlagung von Ehegatten sind jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen. ²Einkünfte eines Ehegatten sind nicht allein deshalb zum Teil dem anderen Ehegatten zuzurechnen, weil dieser bei der Erzielung der Einkünfte mitgewirkt hat.

(2) ¹Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung nach § 35a werden demjenigen Ehegatten zugerechnet, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. ²Auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten werden sie jeweils zur Hälfte abgezogen. ³Der Antrag des Ehegatten, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, ist in begründeten Einzelfällen ausreichend. ⁴§ 26 Absatz 2 Satz 3 gilt entsprechend.

(3) Die Anwendung des § 10d für den Fall des Übergangs von der Einzelveranlagung zur Zusammenveranlagung und von der Zusammenveranlagung zur Einzelveranlagung zwischen zwei Veranlagungszeiträumen, wenn bei beiden Ehegatten nicht ausgeglichene Verluste vorliegen, wird durch Rechtsverordnung der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrates geregelt.

Autor: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Leitender Regierungsdirektor, Kirchheim
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD,
Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26a

| | Anm. | | Anm. |
|---------------------------------------|------|--|------|
| I. Grundinformation zu § 26a | 1 | IV. Verfassungsmäßigkeit des § 26a | 7 |
| II. Rechtsentwicklung des § 26a | 2 | V. Geltungsbereich des § 26a | 8 |
| III. Bedeutung des § 26a | 6 | VI. Verhältnis des § 26a zu anderen Vorschriften | 9 |

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Einzelveranlagung von Ehegatten**

| | Anm. | | Anm. |
|---|------|---|------|
| I. Rechtsfolge der Wahl der Einzelveranlagung: Zurechnung der Einkünfte bei dem Steuerpflichtigen, der sie bezogen hat (Abs. 1 Satz 1) | | II. Keine abweichende Zurechnung von Einkünften, an deren Erzielung der andere Ehegatte mitgewirkt hat (Abs. 1 Satz 2) | |
| 1. Individuelle Zurechnung der bezogenen Einkünfte | 30 | 1. Bedeutung der Zurechnungsregel | 46 |
| 2. Individuelle Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte | 36 | 2. Unbeachtlichkeit bloßer Mitwirkung auf die Zurechnung der Einkünfte | |
| 3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei Einzelveranlagung | 42 | a) Grundsatz der Unbeachtlichkeit bloßer Mitwirkung bei Erzielung der Einkünfte | 47 |
| 4. Anwendung des Grundtarifs, der Tariffreibeträge und der Steuerermäßigungen bei Einzelveranlagung | 43 | b) Anerkennung von Ehegattenverträgen | 48 |

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Berücksichtigung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a) bei der Einzelveranlagung**

| | Anm. | | Anm. |
|--|------|---|------|
| I. Überblick über Abs. 2 | 52 | | |
| II. Individuelle Zurechnung der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und des Steuerabzugs nach § 35a (Abs. 2 Satz 1) | | 3. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Berücksichtigung der Aufwendungen bei dem einzeln veranlagten Ehegatten, der sie getragen hat | 62 |
| 1. Aufwendungen für die Einkommensverwendung | 60 | III. Hälfziger Abzug auf übereinstimmenden Antrag (Abs. 2 Satz 2) | 70 |
| 2. Wirtschaftliches Tragen der Aufwendung | 61 | IV. Hälfziger Abzug bei einseitiger Antragstellung (Abs. 2 Satz 3) | 74 |
| | | V. Zeitpunkt der Wahlentscheidung (Abs. 2 Satz 4) | 75 |

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:
Verteilung des Verlustabzugs (§ 10d) bei
Wechsel der Veranlagungsart**

Anm.

Anm.

| | |
|---|--|
| I. Bedeutung des Abs. 3 81 | II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 iVm. § 62d EStDV . 82 |
|---|--|

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26a

Schrifttum: KLEIN, Ehe und Familie als Verfassungsrechtliches Problem, in FÜRST/HERZOG/UMBACH (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Zeidler, Berlin/New York 1987, 773; WATERKAMP, Ehegattenveranlagung und Freizügigkeit in der Europäischen Gemeinschaft, Diss., Münster 1993; LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Diss., Berlin 1994; WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in LANG (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke, Köln 1995, 47; VOLLMER, Das Ehegattensplitting, Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Diss., Baden-Baden 1998; VOGEL, Besteuerung von Eheleuten und Verfassungsrecht, StuW 1999, 201; KANZLER, Neue Entwicklungen zur Familienbesteuerung, FR 1999, 512; JACHMANN/LIEBL, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009; LANG, Strukturreform – die aktuelle Familienbesteuerung auf dem Prüfstand, DB 2010, Heft 5 Standpunkte 9; SEILER, Die Familie im System der Einkommensbesteuerung, DB 2010, Heft 5 Standpunkte 11; HÖRSTER, Steuervereinfachungsgesetz 2011 – ein Überblick, NWB 2011, 3350; KANZLER, Die wichtigsten Änderungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011, NWB 2011, 525; KRUHL, Steuervereinfachungsgesetz 2011 verabschiedet, StBW 2011, 983; NACKE, Referentenentwurf zum Steuervereinfachungsgesetz 2011, DB 2011, 132; REIMER, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, FR 2011, 929; SCHARFENBERG/MARBES, Steuervereinfachungsgesetz 2011, DB 2011, 2282; SEEGERS, Die Veranlagungswahlrechte des Entwurfs eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011, DB 2011, 266.

I. Grundinformation zu § 26a

1

Die in § 26a geregelte Einzelveranlagung ist eine der beiden in § 26 Abs. 1 Satz 1 vorgesehenen Veranlagungsformen für nicht dauernd getrennt lebende Ehegatten. Sie unterscheidet sich von der bis VZ 2012 möglichen getrennten Veranlagung dadurch, dass nicht nur eine gesonderte Ermittlung der Einkünfte erfolgt (Abs. 1), sondern auch die die Einkommensverwendung betreffenden Abzüge (Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und StAbzug nach § 35a) individualisiert bei dem Ehegatten abgezogen werden, der diese Aufwendungen getragen hat (Abs. 2 Satz 1). Lediglich auf übereinstimmenden Antrag hin ist bei diesen Aufwendungen eine andere Verteilung möglich (Abs. 2 Satz 2). Abs. 3 enthält eine Ermächtigungsgrundlage für eine RechtsVO, die den Verlustabzug im Fall des Wechsels zwischen Zusammenveranlagung und Einzelveranlagung regelt.

II. Rechtsentwicklung des § 26a

StÄndG 1957 v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Nachdem § 26 EStG 1951 wegen Verstoßes gegen Art. 6 GG für verfassungswidrig erklärt worden war (BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BStBl. I 1957, 193), wurden mit §§ 26–26c idF des StÄndG 1957 Übergangsregelungen für noch nicht bestandskräftige Veranlagungen der VZ 1949–1957 geschaffen (s. § 26 Anm. 2). Die Übergangsregelung des § 26a sah dabei erstmals eine getrennte Veranlagung von Ehegatten vor.

StÄndG 1958 v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Bei der Neuregelung der Ehegattenbesteuerung ab dem VZ 1958 wurde § 26a in der Fassung des StÄndG 1957 weitgehend übernommen. In § 26a Abs. 1 Satz 3 wurden jedoch Einkommensminderungen durch Vereinbarungen der Ehegatten untereinander verboten.

StÄndG 1964 v. 16.1.1964 (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): Mit StÄndG 1964 wurde das Verbot der Einkommensminderung durch Vereinbarungen der Ehegatten untereinander (§ 26a Abs. 1 Satz 3 EStG 1958) gestrichen. Diese Änderung galt für alle noch nicht bestandskräftigen Veranlagungen ab VZ 1958 (§ 52 Abs. 12).

EStRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Das EStRG brachte eine redaktionelle Überarbeitung des Abs. 2, der mit dem bisherigen Abs. 3 zusammengefasst wurde. Der frühere Abs. 4 wurde zu Abs. 3.

StÄndG 1979 v. 30.11.1978 (BGBl. I 1979, 1849; BStBl. I 1979, 479): Im Zusammenhang mit der Einführung des begrenzten Realsplitting wurde neu geregelt, dass Unterhaltszahlungen an den getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten nur der Ehegatte als SA abziehen kann, der die Zahlungen geleistet hat (Abs. 2 Satz 2).

2. HStrukG v. 22.12.1981 (BGBl. I 1981, 1523; BStBl. I 1982, 235): Die Aufteilung des Baukindergeldes (§ 34f) wurde in Abs. 2 Satz 4 aufgenommen.

StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985 (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Das Klammerzitat „§§ 33 bis 33b“ in Abs. 2 Satz 1 wurde durch das Klammerzitat „§§ 33 bis 33c“ ersetzt.

Wohn eigFG v. 15.5.1986 (BGBl. I 1986, 730; BStBl. I 1986, 278): Im Zusammenhang mit dem Übergang von der Investitionsgut- zur Konsumgutlösung beim selbstgenutzten Wohneigentum wurde § 26a Abs. 2 letzter Satz (Aufteilung der Steuerermäßigung nach § 34f) um die „Abzugsbeträge nach § 10e Abs. 1 bis 5 oder nach § 15b des Berlinförderungsgesetzes“ ergänzt.

StReformG 1990 v. 25.7.1988 (BGBl. I 1988, 1093; BStBl. I 1988, 224): Durch StReformG 1990 wurde das Aufteilungswahlrecht für SA mit Wirkung ab VZ 1990 aufgegeben. SA werden seither nur noch bei dem Ehegatten berücksichtigt, der sie geleistet hat.

StMBG v. 21.12.1993 (BGBl. I 1993, 2310; BStBl. I 1994, 50): Nach dem Mißbrauchsbekämpfungsgesetz und Steuerbereinigungsgesetz wurden in § 26a Abs. 2 Satz 1 die SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 ergänzend aufgeführt; Aufwendungen für ein hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis sind danach mit Wirkung ab VZ 1994 (§ 52 Abs. 1 EStG idF des StMBG) grds. wie agB nur einmal abziehbar (s. Anm. 57 ff.).

Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): In Abs. 2 Satz 1 wurde die Bezugnahme auf § 33c und in Abs. 3 die Bezugnahme auf § 10a sowie die Worte „nicht entnommene Gewinne oder“ gestrichen.

StBereinG 1999 v. 22.12.1999 (BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13): Abs. 3 wurde redaktionell neu gefasst.

Zweites Gesetz für moderne Dienstleistungen am Arbeitsmarkt v. 23.12.2002 (BGBl. I 2002, 4621; BStBl. I 2003, 3): In Abs. 2 wurde Satz 4 mit einer Regelung zur Aufteilung der StErmäßigung gem. § 35a angefügt.

Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung v. 26.4.2006 (BGBl. I 2006, 1091; BStBl. I 2006, 350): In Abs. 2 wird Satz 1 geändert und die Aufteilungsregelung auf den Abzug von Kinderbetreuungskosten als SA nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 8 erweitert.

FAmLeistG v. 22.12.2008 (BGBl. I 2008, 2955; BStBl. I 2009, 136) vollzieht die hälftige Aufteilung von Kinderbetreuungskosten in Abs. 2 auch für den neu eingefügten § 9c Abs. 2 nach.

StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Die Vorschrift wird insoweit neu gefasst, als sich die nunmehr durchzuführende Einzelveranlagung von der bislang durchzuführenden getrennten Veranlagung unterscheidet. Insbesondere die Berücksichtigung der die Einkommensverwendung betreffenden Abzüge in Abs. 2 wird dabei neu geregelt.

Einstweilen frei.

3–5

III. Bedeutung des § 26a

6

Reine Rechtsfolgevorschrift: Als reine Rechtsfolgevorschrift regelt § 26a die Rechtsfolgen bei Wahl der Einzelveranlagung. Die TBVoraussetzungen für die Wahl der Einzelveranlagung sind in § 26 geregelt (vgl. SCHNEIDER in KSM, § 26a Rn. A 220).

Als Steuerbegrenzungsvorschrift soll mit den entsprechenden Regelungen in Abs. 2 und 3 sichergestellt werden, dass einzeln veranlagte Ehegatten durch zweimaliges Geltendmachen von StVergünstigungen keine unberechtigten estl. Vorteile gegenüber der Zusammenveranlagung erlangen.

Einzelveranlagung und ehelicher Güterstand: Die Vorstellung der eingeschränkten Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft von Ehegatten entspricht dem ehelichen Güterstand der Gütertrennung (§ 1414 BGB). Allerdings ist eine Einzelveranlagung auch möglich bei Ehegatten, die in Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB) oder in Zugewinnngemeinschaft (§§ 1363 ff. BGB) leben. Das bei der Gütergemeinschaft bestehende gemeinsame Eigentum am Gesamtgut (§ 1416 Abs. 1 BGB) kann dabei allerdings zu Problemen bei der individuellen Zurechnung der Einkünfte führen (s. Anm. 30).

Bedeutung der Erweiterung der getrennten Veranlagung zur Einzelveranlagung ab Veranlagungszeitraum 2013: Die Forderung, die bisherige getrennte Veranlagung der Ehegatten zu einer echten Einzelveranlagung auszubauen, wird bereits lange erhoben (vgl. KLEIN, FS Zeidler, 1987, 796; KANZLER, Bitburger Gespräche 1988, 85; KANZLER, FR 1988, 2059). Ab VZ 2013 wird dieser Forderung Rechnung getragen. Im Übrigen führt die Abschaffung der getrennten Veranlagung zu einer Verwaltungsvereinfachung, da die FÄ nunmehr nur noch eine Einzelveranlagung oder eine Zusammenveranlagung durchführen müssen und nicht noch weitere Veranlagungsarten EDV-programmiertechnisch abwickeln müssen.

Bedeutung für den Steuerpflichtigen: Im Normalfall bietet die Einzelveranlagung für die Ehegatten in wirtschaftlicher Hinsicht keine echte Alternative. Steu-

erliche Vorteile kann die Einzelveranlagung nur in Fällen bieten, in denen Ehegatten Einkünfte in etwa derselben Höhe haben. Die Ehegatten können dann

- durch die persönliche Zurechnung der SA,
- durch Ausnutzung des Verlustabzugs (§ 10d),
- durch geschickte Verteilung von dem Progressionsvorbehalt (§ 32b) bzw. dem ermäßigten StSatz (§ 34 Abs. 1) unterliegenden Einkünften

eine geringere EStBelastung erreichen. Außerdem lassen sich geringe Steuervorteile durch Ausnutzung bestimmter Freigrenzen, Freibeträge oder Abrundungsvorschriften erzielen (vgl. SCHNEIDER in KSM, § 26a Rn. A 200).

► *Wirtschaftliche Nachteile der getrennten Veranlagung* ergeben sich durch die Verweigerung des Splittingtarifs insbes. bei Ehegatten mit unterschiedlich hohen Einkünften.

► *Außersteuerliche Bedeutung* hat die Einzelveranlagung für den Stpfl. dadurch, dass die eigenen Einkunftsverhältnisse vor dem Ehepartner geheim gehalten werden können. Die Einzelveranlagung wird deshalb häufig gewählt, wenn sich Ehegatten überworfen haben und eine Trennung möglich oder gar bereits erfolgt ist.

7

IV. Verfassungsmäßigkeit des § 26a

Allgemein: Durch die Abschaffung des Haushaltsfreibetrags (ab VZ 2004) wurde die in verfassungsrechtl. Hinsicht bedenkliche Benachteiligung von Ehegatten im Verhältnis zu dauernd getrennt lebenden oder unverheirateten Stpfl. weitgehend beseitigt. Die nur Alleinstehenden gewährte kindbedingte Vergünstigung des § 24b führt nicht zu einer Benachteiligung der in intakter Ehe lebenden Stpfl.

Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2: Die Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1 Satz 2 ist zu bejahen, besonders, wenn der Vorschrift lediglich klarstellende Bedeutung und die Funktion einer Beweisregel zugemessen wird (BVerfG v. 14.4.1959 – 1 BvL 23/57 ua., BStBl. I 1959, 204; v. 24.1.1962 – 1 BvR 232/60, BStBl. I 1962, 506).

Verfassungsmäßigkeit des Abs. 2: Eine Benachteiligung einzeln veranlagter Ehegatten gegenüber unverheirateten Paaren kann sich ergeben, wenn durch die Zusammenrechnung der Einkommen die bei den außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigende zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3) höher ist als bei ledigen oder dauernd getrennt lebenden Paaren (s. Anm. 60).

Dass neben der individuellen Zurechnung typisierend lediglich die hälftige Aufteilung gewählt werden kann und nicht auch eine beliebige Aufteilung der geleisteten Aufwendungen möglich ist, ist im Hinblick auf die notwendige Administrierbarkeit der Einzelveranlagung hinzunehmen.

Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3: Verfassungsrechtliche Bedenken die sich gegen Abs. 3 wegen einer möglichen Überschreitung des Ermächtigungsrahmens ergeben, sind uE unbeachtlich, da § 62d EStDV den die Ehegattenveranlagung beherrschenden Grundsatz der Individualbesteuerung zutreffend auslegt (vgl. ausführl. § 10d Anm. 17).

V. Geltungsbereich des § 26a

8

Sachlicher Geltungsbereich: Die Einzelveranlagung ist in allen VZ möglich, in denen die Ehegatten verheiratet sind. Die Ehegatten sind bei ihrer Entscheidung nicht an eine früher gewählte Veranlagungsart gebunden. Stirbt einer der Ehegatten im Lauf des VZ, so kann der überlebende Ehegatte die Veranlagung nach § 26a wählen. Zum Veranlagungswahlrecht der Erben des verstorbenen Ehegatten s. § 26 Anm. 92.

Persönlicher Geltungsbereich: § 26a gilt nur für Ehegatten, die beide unbeschränkt estpfl. sind und nicht dauernd getrennt leben (§ 26 Abs. 1 Satz 1; zur Anwendung bei Grenzgängern s. § 26 Anm. 24; zur Anwendung bei eingetragenen Lebenspartnerschaften vgl. § 26 Anm. 11 und BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/07 und 2 BvR 288/07). Wechselt einer der Ehegatten von der unbeschränkten zur beschränkten StPflcht so sind die während dieses Zeitraumes erzielten inländischen Einkünfte in die Ehegattenveranlagung einzubeziehen (§ 2 Abs. 7 idF JStG 1996).

Zeitlicher Anwendungsbereich der Einzelveranlagung: Die Einzelveranlagung von Ehegatten ist erstmals für den VZ 2013 möglich (§ 52 Abs. 68).

VI. Verhältnis des § 26a zu anderen Vorschriften

9

Verhältnis zu § 25 und § 46 (Einzel- und ArbNVeranlagung): Bei Ehegatten ist § 25 als Grundnorm der Veranlagung des EStG anzuwenden, „soweit nicht nach ... § 46 eine Veranlagung unterbleibt“ (§ 25 Abs. 1). Nach § 46 Abs. 2 unterbleibt eine Veranlagung dann, wenn die Ehegatten ganz oder teilweise Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen haben und keine der in § 46 Abs. 2 aufgeführten Voraussetzungen vorliegen (vgl. Erl. zu § 46). Im übrigen können Ehegatten immer die Durchführung einer Veranlagung beantragen (§ 46 Abs. 2 Nr. 8). Zur Antragsfrist auf Durchführung einer Veranlagung s. § 46 Anm. 67.

Verhältnis zu § 26 und § 26b: Als Grundnorm der Ehegattenveranlagung enthält § 26 die Tatbestandsvoraussetzungen für das Veranlagungswahlrecht der Ehegatten. Die §§ 26a und 26b regeln die Rechtsfolgen der unterschiedlichen Veranlagungsarten. Die verschiedenen Arten der Ehegattenveranlagung schließen einander aus. Beide Ehegatten ist im selben VZ immer dieselbe Veranlagungsart durchzuführen.

Verhältnis zum EStTarif (§ 32a): Mit ihrer Entscheidung für eine der Veranlagungsarten treffen die Ehegatten zugleich die Entscheidung über den anzuwendenden EStTarif. Die Wahl der Einzelveranlagung führt zur Anwendung der Grundtabelle (§ 32a Abs. 1). Der in § 32a Abs. 5 enthaltene Hinweis auf die Anwendung des Splittingtarifs bezieht sich ausdrücklich nur auf die Zusammenveranlagung (§ 26b).

Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG: Das Verhältnis des § 26a zu anderen Regelungen wird zum einen bestimmt durch die Rechtsfolge, wonach „jedem Ehegatten, die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen“ sind (s. Anm. 30), und zum anderen durch die in Abs. 2 enthaltenen speziellen Vorschriften zur Anwendung der §§ 10 ff. und §§ 33 ff. und der Steuerermäßigung nach § 35a bei Wahl der Einzelveranlagung.

Einstweilen frei.

10–29

**B. Erläuterungen zu Abs. 1:
Einzelveranlagung von Ehegatten**

I. Rechtsfolge der Wahl der Einzelveranlagung: Zurechnung der Einkünfte bei dem Steuerpflichtigen, der sie bezogen hat (Abs. 1 Satz 1)

Schrifttum: BROUDRÉ, Darlehensverträge zwischen Angehörigen, DB 1993, 8; MÄRKLE, Angehörige als Darlehensgeber, stille Gesellschafter, Kommanditisten, BB 1993, Beilage 2; SCHÖN, Mitarbeit und Mithilfe von Familienangehörigen im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem, in KIRCHHOF/OFFERHAUS/SCHÖBERLE (Hrsg.), Steuerrecht – Verfassungsrecht – Finanzpolitik, Festschrift für Franz Klein, Köln 1994, 467; FLESCHE, Steuerminderung durch getrennte Veranlagung, DStR 1998, 1081; HAGEN/SCHYNOL, Außerordentliche Einkünfte bei Ehegatten: Steuervorteil und praktische Überlegungen zur Wahl der Veranlagungsform, DStR 1999, 1430; GEBHARDT, Optimale Veranlagung in Verlustfällen, EStB 2000, 68; SCHNEIDER, Besonderheiten bei der getrennten Veranlagung gem. § 26a, Stbg 2003, 277; JACHMANN/LIEBL, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009; WAGNER, Ehegattenübergreifende Verlustverrechnung: Nur Vorteile für Ehegatten?, DStR 2010, 2558.

30 **1. Individuelle Zurechnung der bezogenen Einkünfte**

Getrennte Einkünftezurechnung: Einkünfte sind demjenigen zuzurechnen, der den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllt. Dies ist der Stpfl., der den Tatbestand einer der sieben Einkunftsarten (§§ 13–24) erfüllt und der kraft eigenen Rechts über die der betreffenden Einkunftsart zugrundeliegende Leistungserstellung disponiert.

- ▶ *Einkünfte, die ausschließlich eine Erwerbstätigkeit zum Gegenstand haben*, kann nur derjenige erzielen, der die fraglichen Tätigkeiten höchstpersönlich ausübt und über seinen Einsatz disponieren kann (ArbN, Selbständiger, s. BFH v. 18.2.1959 – VI D 1/58, BStBl. III 1959, 263).
- ▶ *Einkünfte, die mit Kapitaleinsatz verbunden sind*, führen im Regelfall zur Zurechnung beim wirtschaftlichen Eigentümer oder bei demjenigen, der ein fremdes WG berechtigt nutzt (zB Pächter, s. § 2 Anm. 142).

Dem ehelichen Güterstand kommt nur Bedeutung zu für die Zuordnung solcher Einkünfte, die mit Kapitaleinsatz verbunden sind. Soweit Ehegatten an dem zur Einkünfteerzielung eingesetzten Kapital kraft Güterrecht (Gütergemeinschaft) gemeinschaftlich beteiligt sind, erzielen sie auch die entsprechenden Einkünfte anteilig. Haben die Ehegatten eine spezielle Aufteilung nicht vereinbart, sind ihnen die Einkünfte je hälftig zuzurechnen (vgl. H 26a „Gütergemeinschaft“ EStH 2011).

Grundsätzlich personenbezogene Berücksichtigung von Steuerermäßigungen (Freibeträgen und Pauschbeträgen): Entsprechend der individuellen Zurechnung der bezogenen Einkünfte werden bei der Einkunftsermittlung zu beachtende Frei- und Pauschbeträge nur bei dem Ehegatten berücksichtigt, der die entsprechenden Einkünfte bezogen hat. Eine Übertragung nicht ausgenutzter Pauschbeträge auf den anderen Ehegatten scheidet bei Wahl der Einzelveranlagung aus. Dies gilt beim ArbN-Pauschbetrag (§ 9a Nr. 1), bei WK-Pauschbeträgen für Einnahmen aus Kapitalvermögen (§ 9a Nr. 2) bzw. für

Einnahmen nach § 22 Nr. 1 und 1a (§ 9a Nr. 3), beim Freibetrag bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 2 und 3), Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3), Versorgungsfreibetrag und Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2) und beim Sparerfreibetrag (§ 20 Abs. 4). Die im EStG für diese Freibeträge teilweise vorgesehene Verdoppelung für Ehegatten (vgl. § 26b Anm. 29) gilt bei Wahl der Einzelveranlagung nicht.

Keine Zusammenrechnung der ehегattenbezogenen Summe der Einkünfte: Für jeden einzeln veranlagten Ehegatten wird die Summe der Einkünfte individuell ermittelt und dem einzelnen Ehegatten individuell zugerechnet. Sie bildet die Grundlage für das weitere Veranlagungsverfahren. Eine Zusammenrechnung der beiden Größen ist ausgeschlossen.

Kein Verlustausgleich zwischen den Ehegatten: Durch die Bildung der Summe der Einkünfte kommt es zu einem Ausgleich positiver und negativer Einkünfte (Verlustausgleich). Da bei der Einzelveranlagung die Bildung einer gemeinsamen Summe der Einkünfte der Ehegatten unterbleibt, findet ein Verlustausgleich zwischen den Einkünften der Ehegatten nicht statt.

Einstweilen frei.

31–35

2. Individuelle Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte

36

Die bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehbaren Vergünstigungen werden bei Einzelveranlagung nur bei dem Ehegatten abgezogen, der die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt. Dies gilt für den Altersentlastungsbetrag (§ 24a), den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) und den Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3).

Getrennte Einkommensermittlung: Das Einkommen (§ 2 Abs. 2; s. § 2 Anm. 2 mit Tabelle 2; R 2 EStR 2011) wird für jeden einzeln veranlagenden Ehegatten individuell ermittelt. Dabei gilt im Einzelnen:

- ▶ *Abzug von Sonderausgaben (§§ 10–10c):* Siehe Abs. 2, Anm. 60.
- ▶ *Außergewöhnliche Belastungen (§§ 33–33c):* Siehe Abs. 2, Anm. 60.

Verlustabzug bei Einzelveranlagung (§ 10d): Zum Verlustabzug berechtigt ist der Ehegatte, dem im Verlustentstehungsjahr der Verlust zuzuordnen war (s. § 10d Anm. 17). Die Höchstgrenze von 1 Mio. € (ab VZ 2013, vgl. § 10d idF des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts (GÄuVdUR) v. 20.2.2013, BGBl. I 2013, 285; BStBl. I 2013, 188) bzw. 511 500 € (bis einschl. VZ 2012), bis zu der die im jeweiligen Verlustentstehungsjahr nicht ausgeglichenen Verluste zurückgetragen werden können, kann bei Einzelveranlagung jeweils von beiden Ehegatten ausgeschöpft werden, wenn bei beiden Ehegatten nicht ausgeglichene Verluste in entsprechender Höhe vorliegen.

- ▶ *Zum Verlustabzug bei Wechsel der Veranlagungsart* sieht Abs. 3 eine Sonderregelung vor (s. Anm. 84). Zum Wechsel der Veranlagungsart beim Verlustrücktrag vgl. § 10d Anm. 17 mit Tabelle.
- ▶ *Zur Möglichkeit der nachträglichen Änderung der Wahl der Veranlagungsart* im Fall eines Verlustrücktrags im Abzugsjahr s. § 26 Anm. 81.

Einstweilen frei.

37–41

42 **3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei Einzelveranlagung**

Das für jeden Ehegatten getrennt zu ermittelnde zu versteuernde Einkommen (zvE) wird rechnerisch gebildet durch das Einkommen abzüglich der Kinderfreibeträge.

Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 Halbs. 1): Jeder der getrennt veranlagten Ehegatten erhält für ein Kind, das ihm zuzurechnen ist, den Freibetrag iHv. 2184 €. Besteht das Kindschaftsverhältnis gleichzeitig zu beiden getrennt veranlagten Ehegatten, so erhält jeweils jeder den Kinderfreibetrag.

Kinderbetreuungsfreibetrag (§ 32 Abs. 6 Halbs. 2): Jeder der getrennt veranlagten Ehegatten erhält für ein Kind, das ihm zuzurechnen ist, einen zusätzlichen Betreuungsfreibetrag iHv. 1320 €. Besteht das Kindschaftsverhältnis gleichzeitig zu beiden getrennt veranlagten Ehegatten, so erhält jeder den Kinderbetreuungsfreibetrag.

43 **4. Anwendung des Grundtarifs, der Tariffreibeträge und der Steuerermäßigungen bei Einzelveranlagung**

Anwendung des Grundtarifs (§ 32a Abs. 1): Bei der Einzelveranlagung ist stets der Grundtarif anzuwenden.

Progressionsvorbehalt bei Einzelveranlagung (§ 32b): Sind einem einzeln veranlagten Ehegatten unter den Progressionsvorbehalt fallende Einnahmen zugeflossen, so wirkt sich der Progressionsvorbehalt ausschließlich auf den bei diesem Ehegatten anzuwendenden StSatz aus.

Tarifiermäßigungen (§§ 34, 34b und 34c) bei Einzelveranlagung: Die im EStG vorgesehenen Tarifiermäßigungen wirken sich bei Wahl der Einzelveranlagung nur auf die ESt des Ehegatten aus, dem die begünstigten Einkünfte zuzurechnen sind. Erfüllen beide einzeln veranlagten Ehegatten die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer Tarifiermäßigung, so können beide Ehegatten den Höchstbetrag nach § 34 Abs. 3 Satz 1 (5 Mio. €) für sich in Anspruch nehmen. Hier kann die Wahl der Einzelveranlagung bei entsprechend hohen begünstigten Einnahmen beider Ehegatten vorteilhaft sein.

Steuerermäßigung für Parteispenden (§ 34g): Jeder einzeln veranlagte Ehegatte kann die StErmäßigung bis zum Höchstbetrag von 825 € für eigene Spenden in Anspruch nehmen (§ 34g Anm. 21). Eine Übertragung des nicht ausgenutzten Teils der StErmäßigung auf den anderen Ehegatten ist ausgeschlossen.

Steuerermäßigung für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, Dienstleistungen und Handwerkerleistungen (§ 35a): Siehe Abs. 2, Anm. 60.

44–45 Einstweilen frei.

II. Keine abweichende Zurechnung von Einkünften, an deren Erzielung der andere Ehegatte mitgewirkt hat (Abs. 1 Satz 2)

46 **1. Bedeutung der Zurechnungsregel**

Deklaratorische Bedeutung: Rechtssystematisch dient Abs. 1 Satz 2 der bloßen Klarstellung und als Beweislastregel. Dabei hat sich die Bedeutung des

Abs. 1 Satz 2 im Lauf der Zeit gewandelt. Die ursprüngliche Bedeutung des Abs. 1 Satz 2 ist im Zusammenhang mit § 1356 BGB aF zu sehen, nach der die Ehefrau zu Arbeiten im Geschäft des Mannes verpflichtet war, wenn eine derartige Mitarbeit nach den Verhältnissen, in denen die Ehegatten lebten, üblich war. Abs. 1 Satz 2 dient der Klarstellung, dass allein diese familienrechtl. Verpflichtung eine Änderung der Zurechnung der Einkünfte nicht bewirkt. Durch Umkehrschluss aus Abs. 1 Satz 2 wird nach hM weiter klargestellt, dass eine Mitwirkung des einen Ehegatten für die Zurechnung der Einkünfte beachtlich ist, wenn die Leistung aufgrund einer außerhalb des Familienrechts begründeten eigenständigen vertraglichen Rechtsgrundlage erfolgt (vgl. SCHNEIDER in KSM, § 26a Rn. B 12).

Die Mitwirkungspflicht im Geschäft des Ehegatten ist durch das 1. EheRefGes. v. 14.6.1976 (BGBl. I 1076, 1421) entfallen. Sie wurde durch das Recht der Ehegatten zu eigenständiger Erwerbstätigkeit mit der gleichzeitigen Pflicht zur gegenseitigen Rücksichtnahme bei der Erwerbstätigkeit ersetzt (§ 1356 Abs. 2 BGB). Damit ist auch familienrechtl. klargestellt, dass eine Mitarbeit im Geschäft des anderen Ehegatten nicht unbedingt Ausfluss ehelicher Pflichten ist, sondern aufgrund eigenständigen Rechts erfolgen kann.

Beweisregel zur Unterscheidung zwischen Einkünfteerzielung und Einkünfteverwendung bei in intakter Ehe lebenden Ehegatten: Die Anerkennung außerhalb ehelicher Verpflichtung bestehender eigenständiger Rechtsbeziehungen zwischen Ehegatten macht eine Klärung der Frage erforderlich, wie die Rechts- bzw. Leistungsbeziehungen zwischen den Ehegatten einzuordnen sind. Wegen der häufig gleichgerichteten Interessenlage der Ehegatten kann durch eine Leistungsbeziehung neben der Verwirklichung eines Einkünfteerzielungstatbestands auch ein Vermögensausgleich durch Schenkung, Entnahme etc. oder eine Unterhaltsleistung bewirkt werden. Durch Abs. 1 Satz 2 wird klargestellt, dass wegen der schwierigen Beweislage bei Sachverhalten im ehelichen Bereich die Anerkennung eines estl. beachtlichen Leistungsaustauschs von der Erfüllung besonderer Voraussetzungen abhängig gemacht werden kann (BVerfG v. 24.1.1962 – BvR 232/60, BStBl. I 1962, 506; vgl. auch § 2 Anm. 170 f.; LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 314 ff.).

2. Unbeachtlichkeit bloßer Mitwirkung auf die Zurechnung der Einkünfte

a) Grundsatz der Unbeachtlichkeit bloßer Mitwirkung bei Erzielung der Einkünfte

47

Bloße Mitwirkung steuerlich unbeachtlich: Abs. 1 Satz 2 stellt klar, dass allein die Mitwirkung eines Ehegatten an der Erzielung der Einkünfte des anderen Ehegatten keine Änderung der Zurechnung der Einkünfte bewirkt. Zur stl. Anerkennung der Leistungsbeziehung sind deshalb außerhalb der familienrechtl. Bindungen begründete Rechtsbeziehungen zwischen den Ehegatten erforderlich (s. Anm. 48).

Weite Auslegung des Begriffs „Mitwirkung“: Mitwirkung iSd. Abs. 1 Satz 2 ist jede Hilfeleistung, die ihre Ursache im familiären Bereich hat und nicht Ausfluss einer auf wirtschaftlichen Leistungsaustausch gerichteten Rechtsbeziehung der Ehegatten ist. Der Begriff der Mitwirkung geht über die bloße Mitarbeit hinaus. Er umfasst neben Dienstleistungen jeder Art (etwa durch Beratung) auch

die Überlassung von Kapital und sonstigen Vermögensgegenständen oder eine Duldung.

Der Umfang der erbrachten Leistung ist für die Beurteilung, ob eine Mitwirkung iSd. Abs. 1 Satz 2 vorliegt, unbeachtlich. Er kann aber Indiz für die Beantwortung der Frage sein, ob eine Tätigkeit auf familienrechtl. oder auf vertraglicher Grundlage erfolgt. Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalls.

Keine einkommensteuerliche Auswirkung: Werden Einkünfte durch ehebdingte Mitwirkung iSd. Abs. 1 Satz 2 erzielt, ändert sich die Zurechnung der Einkünfte nicht. Die familienrechtl. Mitwirkung erfolgt nicht aufgrund individueller Dispositionsmöglichkeit zur Leistungserbringung (s. Anm. 30), sondern aufgrund ehelicher Beistandspflicht.

48 b) Anerkennung von Ehegattenverträgen

Als Ausnahme von der stlichen Unbeachtlichkeit der bloßen Mitwirkung eines Ehegatten bei der Erzielung von Einkünften des anderen Ehegatten kann durch Abschluss eines Ehegattenvertrags gleichwohl die stliche Berücksichtigungsfähigkeit erreicht werden. Solche Verträge sind wie alle Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen unter bestimmten Voraussetzungen stl. anzuerkennen.

Als Beweisregel ergibt sich aus Abs. 1 Satz 2, dass an die Anerkennung von Ehegattenvereinbarungen zusätzliche, im Gesetz nicht ausdrücklich genannte formelle Voraussetzungen gestellt werden können (BVerfG v. 24.1.1962 – BvR 232/60, BStBl. I 1962, 506). Wegen des möglichen Interessengleichlaufs zwischen in intakter Ehe lebenden Ehegatten stellt die Rspr. strenge Anforderungen an Form und Inhalt der Vereinbarungen. Verlangt wird eine Dispositionsmöglichkeit aufgrund rechtl. Befugnis, die vertragsgemäße (tatsächliche) Durchführung der Vereinbarung und die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung (s. ausführl. § 2 Anm. 170; s. Einf. ESt Anm. 547 und 686, Rückwirkungsverbot).

Schuldrechtliche Verträge zwischen Ehegatten führen bei dem einen Ehegatten zu BA oder WK und beim anderen Ehegatten zu Einnahmen in entsprechender Höhe. Dabei muss die Höhe der Zahlungen im Voraus eindeutig festgelegt und es müssen Zahlungsmodalitäten wie unter Fremden üblich vereinbart sein.

Zur Kritik an den uE teilweise übertriebenen Anforderungen s. § 2 Anm. 172; zur Anerkennung von Arbeitsverträgen s. auch § 9 Anm. 750 – Angehörigenverträge und Arbeitslohn.

► *Die Vermietung einer Wohnung oder von Teilen einer Wohnung zu Wohnzwecken* an den Ehegatten ist grds. nicht anzuerkennen, da die Überlassung einer Wohnung dem Wesen der Ehe als Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft entspricht. Lediglich wenn die Vermietung dem beruflichen oder gewerblichen Bereich zuzuordnen ist (Vermietung einer Wohnung am Arbeitsort des Ehegatten bei doppelter Haushaltsführung), ist eine stl. Anerkennung möglich (H 21.4 „Fremdvergleich“ EStR 2011).

► *Die Erfüllung ebe- und familienrechtlicher Pflichten* kann ebenfalls nicht Gegenstand vertraglicher Vereinbarungen sein. So sind Vereinbarungen über Kinderbetreuung oder Haushaltsführung unter Ehegatten stl. nicht anzuerkennen.

Zur Haushaltsführung durch den Ehegatten s. BFH v. 27.10.1978 – VI R 166, 173, 174/76, BStBl. II 1979, 80; v. 12.10.1988 – X R 2/86, BStBl. II 1989, 354; v. 27.10.1989 – III R 205/82, BStBl. II 1990, 294, unter 4.

Die Einräumung von Nutzungsrechten zwischen den Ehegatten ist zulässig, wenn die Ehegatten im Voraus abgeschlossene klare und eindeutige Vereinbarungen getroffen haben, die einem Fremdvergleich standhalten. Ein betrieblich genutztes WG, das beiden Ehegatten gehört, wird allerdings nur insoweit notwendiges BV, als es dem Betriebsinhaber zuzurechnen ist (s.u. „Drittaufwandsproblem“).

Zur Mitunternehmerschaft bei zivilrechtl. Miteigentum s. § 2 Anm. 189; zum Nießbrauch zwischen nahen Angehörigen/Ehegatten s. ausführl. § 2 Anm. 302 ff.; zu schuldrechtl. Nutzungsrechten s. § 2 Anm. 321; zur AfA-Berechtigung bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung § 7 Anm. 53.

Keine Anerkennung von Drittaufwand: BA und WK kann nur der Ehegatte stl. geltend machen, der bürgerlich-rechtl. Eigentümer des zur Einnahmeerzielung verwendeten WG ist und der die dieses WG betreffenden Aufwendungen selbst getragen hat. Hat der andere Ehegatte, der das WG nicht zur Einkünfteerzielung verwendet, die AK oder HK getragen, hat der die Einkünfte erzielende Ehegatte auch kein Eigentum an dem WG und kann er das WG auch nicht aufgrund einer klaren im Voraus getroffenen dem Fremdvergleich unterliegenden Vereinbarung nutzen, kann der Drittaufwand des Eigentümer-Ehegatten stl. nicht berücksichtigt werden.

BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 787; v. 23.8.1999 – GrS 5/97, BStBl. II 1999, 774.

► **Abgekürzter Zahlungsweg:** Unter den Voraussetzungen des abgekürzten Zahlungsweges können Zahlungen für das überlassene WG gleichwohl dem die Einnahmen erzielenden Ehegatten zuzurechnen sein, wenn anzunehmen ist, dass dieser im Einvernehmen mit dem Eigentümer-Ehegatten gehandelt hat (BFH v. 13.3.1996 – VI R 103/95, BStBl. II 1996, 375; v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782).

► **Abgekürzter Vertragsweg:** Bei Geschäften des täglichen Lebens kann der die Einnahmen erzielende Ehegatte auch eine vertragliche Bindung im eigenen Namen eingehen und die Verpflichtungen selbst tilgen. Dies gilt allerdings nicht bei Dauerschuldverhältnissen (BFH v. 24.2.2000 – IV R 75/98, BStBl. II 2000, 314).

Zur Mitunternehmerschaft bei zivilrechtl. Miteigentum vgl. § 2 Anm. 189; zum Nießbrauch zwischen Ehegatten vgl. § 2 Anm. 302 ff.; zu schuldrechtl. Nutzungsrechten vgl. § 2 Anm. 321; zur AfA-Berechtigung bei unentgeltlicher Nutzungsüberlassung vgl. § 7 Anm. 53.

Ehegatten-Mitunternehmerschaft: Personengesellschaften zwischen Ehegatten werden anerkannt, wenn ein rechtswirksamer Gesellschaftsvertrag vorliegt, beiden Ehegatten eine „echte“ Gesellschafterstellung eingeräumt ist und die Vereinbarungen tatsächlich durchgeführt werden. Insbesondere sind getrennte Kapitalkonten zu führen und jedem Ehegatten ist sein Gewinnanteil im Rahmen der gesonderten Gewinnfeststellung getrennt zuzurechnen. Zu Familienpersonengesellschaften s. im Übrigen § 15 Anm. 840 ff.

Einstweilen frei.

49–51

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:
Berücksichtigung von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und Aufwendungen für
haushaltsnahe Dienstleistungen (§ 35a) bei der
Einzelveranlagung**

52

I. Überblick über Abs. 2

Grundsatz der Individualbesteuerung als Regelfall (Abs. 2 Satz 1): Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die StErmäßigung nach § 35a werden nur bei demjenigen der Ehegatten stl. berücksichtigt, der diese Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Damit trägt das Gesetz dem Grundsatz der Individualbesteuerung auch bei der stl. Berücksichtigung der die Einkommensverwendung betreffenden StErmäßigungen Rechnung. Das Gesetz entspricht damit ab VZ 2013 einer langjährigen Forderung nach individueller Zurechnung insbes. der außergewöhnlichen Belastungen (zur Kritik an der bisherigen Regelung dass diese Aufwendungen im Regelfall hälftig geteilt werden vgl. § 26a Anm. 53 bis Lfg. 226 im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm).

Eingeschränkte Beachtung des Selbstbestimmungsrechts der Ehegatten als Ausnahme (Abs. 2 Satz 2): Mit der Möglichkeit abweichend die hälftige Aufteilung zu wählen (Abs. 2 Satz 1) knüpft der Gesetzgeber an das aus § 1360 BGB herzuleitende Selbstbestimmungsrecht der Ehegatten an. Im Hinblick auf die schwierige Zuordnung der Aufwendungen bei einem der einzeln veranlagten Ehegatten ist dabei die hälftige Zurechnung als typisierende Vereinfachungsregel zulässig (vgl. BFH v. 28.6.1963 – VI 39/62, StRK EStG § 33 R. 177).

53–59 Einstweilen frei.

II. Individuelle Zurechnung der Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen und des Steuerabzugs nach § 35a (Abs. 2 Satz 1)

60 1. Aufwendungen für die Einkommensverwendung

Aufwendungen: Voraussetzung der individuellen Zurechnung ist, dass Aufwendungen für die Einkommensverwendung vorliegen. Nicht entscheidend ist, welchen der einzeln veranlagten Ehegatten die Aufwendungen betreffen. Aufwendungen sind Zahlungen für den begünstigten Zweck, die zu einer Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geführt haben. Erfüllt einer der einzeln veranlagten Ehegatten die Voraussetzungen für die Geltendmachung und hat der andere Ehegatte die Aufwendung geleistet, dann ist diese Zahlung iSd. Abs. 2 Satz 1 stl. berücksichtigungsfähig.

Sonderausgaben können demnach wie folgt geltend gemacht werden:

► *Begrenztes Realsplitting (§ 10 Abs. 1 Nr. 1):* Unterhaltszahlungen an den geschiedenen oder getrennt lebenden Ehegatten werden unabhängig davon berücksichtigt, welcher der Ehegatten zum Unterhalt verpflichtet ist.

- ▶ *Beiträge zur Krankenversicherung* (§ 10 Abs. 1 Nr. 3) sind bereits nach der Regelung des § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 unabhängig davon abzugsfähig, für welchen der Ehegatten durch die Zahlung Ansprüche erworben werden.
- ▶ *Beiträge zur Rentenversicherung* (§ 10 Abs. 2) werden unabhängig davon berücksichtigt, für welchen der Ehegatten ein Rentenstammrecht begründet wird.
- ▶ *Aufwendungen für die Berufsausbildung oder Weiterbildung eines Ehegatten* (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3) können für jeden Ehegatten bis zum Höchstbetrag (6000 €) berücksichtigt werden, wenn der Ehegatte entsprechende Aufwendungen hat.
- ▶ *Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung* (§ 10 Abs. 1 Nr. 3a) sind unabhängig davon berücksichtigungsfähig, für welchen der Ehegatten Ansprüche begründet werden.
- ▶ *Betreuungsaufwendungen* (§ 10 Abs. 1 Nr. 5) sind berücksichtigungsfähig unabhängig davon, zu welchem der Ehegatten ein Kindschaftsverhältnis besteht. Dies ergibt sich schon daraus, dass Anspruchsvoraussetzung lediglich das Leben des Kindes im Haushalt ist.
- ▶ *Aufwendungen für die zusätzliche Altersvorsorge* (§ 10a) stehen jedem der Ehegatten getrennt zu. Ist nur einer der Ehegatten nicht begünstigt, sind bei dem anderen begünstigten Ehegatten die von beiden Ehegatten geleisteten Altersvorsorgebeiträge zu berücksichtigen (§ 10a Abs. 3).
- ▶ *Kirchensteuer* (§ 10 Abs. 1 Nr. 4) ist unabhängig davon berücksichtigungsfähig, für welchen der Ehegatten die KiSt bezahlt wurde, da Voraussetzung für die Berücksichtigung lediglich die Zahlung ist.
- ▶ *Schulgeld* (§ 10 Abs. 1 Nr. 9) kann unabhängig davon berücksichtigt werden, welchem der beiden Ehegatten der Anspruch auf einen Kinderfreibetrag für dieses Kind zusteht.

Außergewöhnliche Belastungen sind unter den folgenden Voraussetzungen berücksichtigungsfähig:

- ▶ *Grundtatbestand* (§ 33): Entsprechende Aufwendungen müssen dem Ehegatte zwangsläufig erwachsen sein. Da er jedoch gegenüber seinem Ehepartner zum Unterhalt verpflichtet ist, kann im Regelfall dahingestellt bleiben, für welchen der Ehegatten die Aufwendungen tatsächlich erwachsen sind. Die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3) errechnet sich allerdings nur nach dem individuellen Gesamtbetrag der Einkünfte des den Abzug begehrenden Ehegatten.
- ▶ *Ein Unterhaltshöchstbetrag* (§ 33a Abs. 1) kann unabhängig davon geltend gemacht werden, welcher der Ehegatten die Abzugsvoraussetzungen in seiner Person erfüllt. Erfüllen beide einzelveranlagten Ehegatten die Voraussetzungen, wird der Höchstbetrag zwischen den Ehegatten geteilt (§ 33a Abs. 1 Satz 7).

Steuerermäßigung nach § 35a führt zur stl. Berücksichtigung unabhängig davon, bei welchem der Ehegatten sie erwachsen sind. Voraussetzung für den Abzug ist lediglich ein hauswirtschaftliches Beschäftigungsverhältnis (§ 35a Abs. 1) bzw. der Empfang einer Handwerkerleistung. Da der StAbzugsbetrag nach § 35a haushaltsbezogen ist, können die Ehegatten die Höchstbeträge nach § 35a Abs. 1 und 3 lediglich einmalig ausschöpfen. Die Regelung des § 35a Abs. 5 ist auf einzelveranlagte Ehegatten, die in einem Haushalt zusammen wohnen, analog anzuwenden.

Pausch- und Freibeträge sind keine Aufwendungen sondern gelten lediglich typisierend regelmäßig entstehende Aufwendungen ab, ohne dass eine tatsächliche Belastung im Sinne einer Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entstanden sein muss. Abs. 2 Satz 1 knüpft allerdings an die Kostentragung

an. Entsprechend können Pausch- und Freibeträge im Bereich der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen nur demjenigen der einzeln veranlagten Ehegatten gewährt werden, in dessen Person sie entstanden sind. Dies ergibt sich bereits aus dem Grundsatz der Individualbesteuerung. Die ausschließliche Zurechnung der Pausch- und Freibeträge bei demjenigen der Ehegatten, welchen sie betreffen, ergibt sich im Übrigen auch bereits daraus, dass in Abs. 2 Satz 1 – anders als noch in der früheren Regelung in Abs. 2 Satz 1 aF – der Begriff der außergewöhnlichen Belastungen nicht mehr durch den Zusatz der §§ 33 bis 33b definiert wird (vgl. auch ETLICH in BLÜMICH, § 26a Rn. 25).

Im Einzelnen gilt:

- ▶ *Sonderausgaben-Pauschbetrag* (§ 10e) erhält nur derjenige, der nicht höhere von ihm getragene Aufwendungen nachweist.
- ▶ *Freibetrag nach § 33a Abs. 2* (Freibetrag bei auswärtiger Unterbringung) wird einzeln veranlagten Ehegatten dann nur hälftig gewährt, wenn der andere Elternteil noch lebt. Ansonsten kann der gesamte Betrag nur unter der Voraussetzung der § 33a Abs. 2 Satz 5 gewährt werden (gemeinsamer Antrag auf andere Aufteilung).
- ▶ *Behinderten-Pauschbeträge* (§ 33b) erhalten nur diejenigen einzeln veranlagten Ehegatten, die in ihrer Person die Voraussetzungen (Vorliegen einer anerkannten Behinderung) erfüllen. Dies gilt auch, wenn der nicht behinderte Ehegatte alle aus der Behinderung erwachsenen Aufwendungen getragen hat. Der die Aufwendungen tragende Ehegatte kann uU diese als agB (§ 33) geltend machen.
- ▶ *Übertragener Behindertenpauschbetrag* (§ 33b Abs. 5): Der einem gemeinsamen Kind zustehende Behinderten-Pauschbetrag der auf Antrag der Eltern vollständig einem von ihnen übertragen wurde, ist – wenn dieser Ehegatte tatsächlich entsprechende Aufwendungen nachweist – nur bei diesem Ehegatten stl. berücksichtigungsfähig. Ohne entsprechenden Antrag kann der übertragene Behinderten-Pauschbetrag des Kindes von beiden einzeln veranlagten Ehegatten je zur Hälfte stl. berücksichtigt werden. Das Urteil des BFH v. 19.4.2012 (III R 1/11, BStBl. II 2012, 861) ist zur bis einschl. VZ 2012 gültigen Rechtslage ergangen.

61 2. Wirtschaftliches Tragen der Aufwendung

Tragen der Aufwendungen: Neben der Anspruchsberechtigung ist weitere Voraussetzung, dass der Ehegatte die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Wirtschaftlich getragen werden Aufwendungen von einem Stpfl. dann, wenn er durch die Zahlung in seiner stl. Leistungsfähigkeit herabgesetzt wird. Woher die Mittel kommen, mit denen der Ehegatte die Zahlungen erbracht hat, ist ohne Bedeutung. Er kann die Aufwendungen aus seinem Einkommen oder aus dem ihm zuzurechnenden Vermögen tätigen.

Zahlung: Die Zurechnung der Aufwendungen erfolgt ausschließlich danach, welcher der Ehegatten durch diese wirtschaftlich belastet wurde. Davon zu unterscheiden ist die Frage, welcher der Ehegatten die Zahlung tatsächlich vorgenommen hat. Die Zahlung als solche ist allenfalls ein Indiz für die Minderung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Der andere Ehegatte kann dies allerdings widerlegen. Bei widersprüchlichen Angaben der Ehegatten hat das FA nach den allgemeinen Beweisregeln die Sachaufklärung vorzunehmen.

3. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Berücksichtigung der Aufwendungen bei dem einzeln veranlagten Ehegatten, der sie getragen hat 62

Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1 ist die stl. Berücksichtigung der Aufwendungen bei demjenigen der einzeln veranlagten Ehegatten, der sie getragen hat. Wird von beiden Ehegatten behauptet, sie hätten die geltend gemachten Aufwendungen wirtschaftlich getragen, ist nach den allgemeinen Beweislastregeln zu entscheiden.

Einstweilen frei.

63–69

III. Häftiger Abzug auf übereinstimmenden Antrag (Abs. 2 Satz 2) 70

Grundaussage: Auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten werden SA, agB und StErmäßigung nach § 35a bei jedem der einzeln veranlagten Ehegatten jeweils zur Hälfte abgezogen. Nicht mehr möglich ist die freie steueroptimale Zuordnung der Aufwendungen. Hier ist gegenüber der bisherigen getrennten Veranlagung eine Einschränkung im Gesetz verankert worden, die jedoch im Hinblick auf die notwendige Administrierbarkeit zulässig ist (s. Anm. 52).

Übereinstimmender Antrag: Der Antrag muss von beiden Ehegatten in der StErklärung gestellt werden. Für die Möglichkeit der Änderung des Antrags oder der nachträglichen Stellung eines Antrags gelten die Ausführungen zum Wahlrecht bei der Ehegattenveranlagung analog (vgl. Abs. 2 Satz 4; § 26 Anm. 80).

Eingeschränkte Ermittlungspflicht des Finanzamts: Im Gegensatz zum Veranlagungswahlrecht (s. § 26 Anm. 92) braucht das FA nur in Ausnahmefällen von sich aus auf die Abgabe einer speziellen Wahlerklärung zur Aufteilung der Aufwendungen hinzuwirken. Da von der Regelverteilung nur durch eine gemeinsame Erklärung der Ehegatten abgewichen werden kann, die Berücksichtigung bei dem Ehegatten, der die Aufwendung getragen hat also der gesetzlicher Regelfall ist, besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht, das FA von einer abweichenden Wahl in Kenntnis zu setzen.

Zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3): Wählen die Ehegatten die je hälftige Berücksichtigung von agB, wird die zumutbare Belastung nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte jedes der Ehegatten bestimmt und nicht wie bei der früheren getrennten Veranlagung nach dem Gesamtbetrag der Einkünfte beider Ehegatten. Die jetzige Regelung entspricht dem Grundsatz der Individualbesteuerung.

Einstweilen frei.

71–73

IV. Häftiger Abzug bei einseitiger Antragstellung (Abs. 2 Satz 3) 74

In begründeten Einzelfällen ist es ausreichend, dass derjenige Ehegatte den Antrag auf je hälftige Aufteilung stellt, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat (zur Ausübung dieses Antrags s. § 61 EStDV).

Freiwilliger Verzicht möglich: Derjenige Ehegatte, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat, also in seiner stl. Leistungsfähigkeit gemindert wurde, kann einen Teil der hierdurch ausgelösten stl. Entlastung durch einseitigen Antrag auf den Ehegatten, der durch die Zahlung wirtschaftlich nicht belastet wurde, übertragen und die hälftige Aufteilung der Aufwendungen beantragen. Ein solcher freiwilliger Verzicht ist unproblematisch. Die Stellung eines solchen

Antrags ist – anders als bei der Verpflichtung einer Zusammenveranlagung zuzustimmen (s. § 26 Anm. 72) – nicht erzwingbar, da der Ehegatte die Aufwendungen erbracht hat, also in seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gemindert wurde.

Ein begründeter Einzelfall liegt vor allem dann vor, wenn einer der Ehegatten hierzu aus zwingenden Gründen nicht mehr in der Lage ist (vgl. § 61 EStDV). Dies kann der Fall sein, wenn die Ehe nicht mehr intakt und einer der Ehegatten nicht mehr erreichbar ist, oder wenn einer der Ehegatten verstorben ist und zwischen den Erben Streit besteht oder diese nicht oder nur erschwert erreichbar sind.

75

V. Zeitpunkt der Wahlentscheidung (Abs. 2 Satz 4)

Die Wahl der hälftigen Aufteilung der in Abs. 2 Satz 1 genannten berücksichtigungsfähigen Aufwendungen erfolgt durch Angabe in der StErklärung (§ 26 Abs. 2 Satz 3). Abs. 2 Satz 4 ist eine Ausführungsbestimmung zur Ausübung des Wahlrechts. Dadurch wird ausdrücklich Form und Empfänger der erforderlichen Erklärung bestimmt. Dies soll unnötige Mehrarbeit durch einen Wechsel der Wahl vermeiden. Grundsätzlich ist eine Änderung der Wahl oder eine erstmalige Ausübung unter den gleichen Voraussetzungen möglich, unter denen auch die Wahl der Einzelveranlagung verändert werden kann (s. § 26 Anm. 80 f.).

76–80 Einstweilen frei.

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Verteilung des Verlustabzugs (§ 10d) bei Wechsel der Veranlagungsart

Schrifttum: RAMISCH, Anwendung der §§ 10a, 10c, 10d, 10e und 10f im Rahmen der getrennten Veranlagung von Ehegatten, DB 1991, 2354; GOSCH, Der BFH und der Fremdvergleich, DStZ 1997, 1; HALLERBACH, Horizontaler Verlustausgleich zwischen zusammenveranlagten Ehegatten nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStR 1999, 1293 (Teil 1); 1925 (Teil 2).

81

I. Bedeutung des Abs. 3

Als Ermächtigungsgrundlage für den Erlass von Rechtsverordnungen ergänzt Abs. 3 die Regelung in § 51 Abs. 1 Nr. 3 und trägt dem Vorbehalt des Gesetzes Rechnung (Art. 80 Abs. 1 GG). Die durch das StBerG 1999 (v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) in das Gesetz aufgenommene Ergänzung, dass die RechtsVO durch die BReg. mit Zustimmung des BRats geht, hat nur deklaratorische Bedeutung.

► *Unvollkommene Ausführungsbestimmung:* Die Ermächtigung wird durch § 62d EStDV zT nur unvollständig ausgefüllt. So bestimmt § 62d Abs. 1 EStDV lediglich, dass bei Einzelveranlagung im Verlustabzugsjahr auch Verluste aus VZ berücksichtigt werden können, in denen die Ehegatten der Zusammenveranlagung unterlagen. Nicht geregelt ist die Frage, wie gemeinsame Verluste aus dem VZ der Zusammenveranlagung auf die Ehegatten aufgeteilt werden sollen.

► *Über die Ermächtigung hinausgehende Ausführungsbestimmung:* Während nach dem Wortlaut des Abs. 3 nur der Übergang von der Einzelveranlagung zur Zusammenveranlagung oder umgekehrt geregelt werden darf, regelt § 62d EStDV auch den Fall, dass die Voraussetzungen des § 10d nur bei einem der Ehegatten vorgelegen haben.

II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 iVm. § 62d EStDV 82

Voraussetzung für die Anwendung des § 62d EStDV ist, dass mindestens einer der einzeln zu veranlagenden Ehegatte zum Verlustabzug (§ 10d) berechtigt ist. Dies ist der Fall, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte im Verlustentstehungsjahr negativ und der Verlust einem der Ehegatten zuzurechnen ist (BFH v. 22.2.2005 – VIII R 89/00, BFH/NV 2005, 1411, unter II 2b; vgl. § 10d Anm. 17).

Gesonderte Feststellung des Verlustabzugs (§ 10d Abs. 3): Der verbleibende Verlustabzug, dh. der im Entstehungsjahr nicht ausgeglichene Verlust ist nach § 10d Abs. 3 Satz 1 gesondert festzustellen. Die Frage, welchem der Ehegatten welche in künftigen VZ abziehbaren Verluste zuzurechnen sind, entscheidet sich dadurch zu einem früheren Zeitpunkt. Dies gilt unabhängig davon, welche Veranlagungsart die Ehegatten im VZ der gesonderten Feststellung gewählt haben. Auch bei Zusammenveranlagung ist der auf den jeweiligen Ehegatten entfallende verbleibende Verlust als Grundlage für einen Abzug bei etwaiger Einzelveranlagung im späteren Abzugsjahr getrennt festzustellen (vgl. § 10d Anm. 122 mit Beispiel).

Die Rechtsfolgen des Verlustabzugs bei Wechsel der Veranlagungsart sind in § 62d EStDV wie folgt geregelt (vgl. § 10d Anm. 17 mit Tabelle):

► *Zusammenveranlagung im Veranlagungszeitraum der Entstehung oder eines vorangegangenen Verlustabzugsjahrs:* Der Stpfl. kann nach § 62d Abs. 1 Satz 1 EStDV im Fall der Einzelveranlagung im Verlustabzugsjahr den Verlustabzug grds. auch für Verluste aus solchen VZ geltend machen, in denen die Ehegatten zusammenveranlagt worden sind. Nach § 62c Abs. 1 Satz 2 EStDV kann der Verlustabzug in diesem Fall nur für Verluste geltend gemacht werden, die der einzeln veranlagte Ehegatte erlitten hat.

► *Einzelveranlagung im Veranlagungszeitraum der Entstehung oder eines vorangegangenen Verlustabzugsjahrs:* Nach § 62d Abs. 2 Satz 2 EStDV ist bei Zusammenveranlagung nach vorangegangener getrennter Veranlagung eine Verdoppelung der Höchstgrenze iSd. § 10d Abs. 1 Satz 1 vorgesehen.

Kein Rechtsmissbrauch: Eine Änderung der Wahlentscheidung im Hinblick auf eine stl. günstigere Nutzung vorhandener Verluste ist im Regelfall nicht missbräuchlich. Ein Gestaltungsmissbrauch kann nur dann angenommen werden, wenn Wahlrechte aufgrund eines Gesamtplans mehrfach in sich widersprechender Weise ausgeübt werden (FG Münster v. 4.10.2012 – 6 K 3016/10 E, EFG 2013, 97, rkr.; s. auch § 26 Anm. 80).

§ 26a