

## § 26b

### Zusammenveranlagung von Ehegatten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BSStBl. I 2009, 1346)

Bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet, den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, die Ehegatten sodann gemeinsam als Steuerpflichtiger behandelt.

Autor: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Leitender Regierungsdirektor, Kirchheim  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam

#### Inhaltsübersicht

<b>A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26b</b>	<b>1</b>
---	----------

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundinformation zu § 26b</b>	1		
<b>II. Rechtentwicklung des § 26b</b>	2		
<b>III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 26b</b>	4		
1. Bedeutung des § 26b	4		
2. Verfassungsmäßigkeit des § 26b	7		
<b>IV. Verhältnis des § 26b zu anderen Vorschriften</b>		12	
1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften		12	
2. Verhältnis zu den landesrechtlichen Kirchensteuerregelungen		13	

<b>B. Erläuterungen zu § 26b: Zusammenveranlagung</b>	<b>27</b>
---	-----------

	Anm.		Anm.
<b>I. Zusammenrechnung der von den Ehegatten erzielten Einkünfte</b>	27		
1. Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben	27		
2. Zurechnung der Ehegatteneinkünfte	28		
3. Ermittlung der Ehegatteneinkünfte (Abzug von Steuerermäßigungen)	29		
4. Zusammenrechnung der Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben	30		
<b>II. Gemeinsame Zurechnung der zusammengerechneten Einkünfte</b>		32	
<b>III. Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist</b>		36	
1. Einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Zusammenveranlagung nach § 2 Abs. 3		36	

	Anm.		Anm.
<b>2. Einkommensermittlung bei der Zusammenveranlagung</b> . . . . .	39	a) Adressaten des Zusammenveranlagungsbescheids . . . . .	57
a) Sonderausgaben zusammen veranlagter Ehegatten nach §§ 10 bis 10c . .	39	b) Bekanntgabe des Zusammenveranlagungsbescheids . . . . .	58
b) Verlustabzug bei Zusammenveranlagung nach § 10d . . . . .	40	c) Förmliche Zustellung von Zusammenveranlagungsbescheiden . . . . .	59
c) Außergewöhnliche Belastungen bei Zusammenveranlagung nach §§ 33 bis 33b . . . . .	43	d) Änderung des Zusammenveranlagungsbescheids . . . . .	60
<b>3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei Zusammenveranlagung</b> . .	46	<b>6. Festsetzung von Vorauszahlungen und steuerlichen Nebenleistungen gegen zusammen veranlagte Ehegatten sowie Bekanntgabe der entsprechenden Bescheide</b> . . . . .	65
<b>4. Ermittlung der tariflichen und der festzusetzenden Einkommensteuer bei Zusammenveranlagung</b> . . . .	49	<b>7. Aufteilung einer Steuererstattung</b> . . . . .	66
a) Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer zusammen veranlagter Ehegatten . . . . .	49	<b>8. Zusammenveranlagung und Außenprüfung</b> . . . . .	68
b) Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer zusammen veranlagter Ehegatten nach § 2 Abs. 6 . . . . .	50	<b>9. Rechtsbehelfs- und Klageverfahren zusammen veranlagter Ehegatten und Änderung bestandskräftiger Zusammenveranlagungsbescheide</b> . . . . .	70
<b>5. Zusammenveranlagungsbescheid</b> . . . . .	57		

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26b**

**Schrifttum:** Siehe § 26 vor Anm. 1.

1 **I. Grundinformation zu § 26b**

Die in § 26b geregelte Zusammenveranlagung ist die überwiegend gewählte Form der Ehegattenveranlagung, weil sie die Besteuerung nach der Splittingtabelle eröffnet (§ 32a Abs. 5). Abweichend vom Grundsatz der Individualbesteuerung werden die Einkünfte den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und diese als ein Stpfl. behandelt.

2 **II. Rechtsentwicklung des § 26b**

**StÄndG v. 26.7.1957** (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Nachdem das BVerfG die Vorschrift des § 26 EStG 1951 wegen Verstoßes gegen Art. 6 GG

für verfassungswidrig und nichtig erklärt hatte (BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BStBl. I 1957, 193), wurde die „Haushaltsbesteuerung“ solcher Ehegatten, bei denen eine bestandskräftige Veranlagung für die VZ 1949–1957 noch nicht vorlag, neu geregelt.

**StÄndG v. 18.7.1958** (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Durch das StÄndG 1958 wurde die Ehegattenbesteuerung endgültig neu geregelt. Den Ehegatten wurden die getrennte und die Zusammenveranlagung zwar gleichrangig zur Wahl gestellt. Der Gesetzgeber machte die Zusammenveranlagung aber dadurch praktisch zur Regelveranlagung, dass er in § 26 Abs. 3 bei Nichtabgabe der erforderlichen Erklärungen die Wahl der Zusammenveranlagung unterstellte und die Ehegatten durch die Einführung des Splitting (§ 32a Abs. 2) bei der Zusammenveranlagung stl. regelmäßig günstiger stellte als bei der getrennten Veranlagung.

**StÄndG v. 16.11.1964** (BGBl. I 1964, 885; BStBl. I 1964, 553): Minderungen des Einkommens aufgrund von Vereinbarungen zwischen Ehegatten bleiben künftig nicht mehr außer Betracht; Streichung von § 26b Satz 3.

**ESTRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Mit Wirkung vom 1.1.1975 erhielt § 26b seine bis heute unveränderte Fassung. Ohne materiell-rechtl. Änderung gegenüber § 26b EStG 1958 sollte die Neufassung nur der Klarstellung dienen (BTDrucks. 7/1470, 299; vgl. BFH v. 26.7.1983 – VIII R 160/80, BStBl. II 1983, 674).

**Reformüberlegungen:** Zu den Reformüberlegungen beim Ehegattensplitting, insbes. zur Begrenzung des Splittings, vgl. § 26 Anm. 3.

Einstweilen frei.

3

### III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 26b

**Schrifttum:** KANZLER, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im Steuerrecht, Bitburger Gespräche 1988, 85; FR 1988, 205; VOLLMER, Das Ehegattensplitting: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden 1998; KANZLER, Neue Entwicklungen zur Familienbesteuerung, FR 1999, 512; STÖCKER, Die Kappung des Ehegattensplitting ist verfassungswidrig, BB 1999, 234; ALTFELDER, Mindestbesteuerung – Chaos mit System?, FR 2000, 18; KIRCHHOF, Steuersubventionen, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 745; SÖHN, Kappung des Ehegattensplitting?, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 639; KANZLER, Sind andere europäische Modelle der Eheförderung auf Deutschland übertragbar?, FR 2002, 760; RICHTER/STEINMÜLLER, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812; SCHLICK, Der Zusammenhang zwischen dem Splitting-Verfahren und der Steuerklasse V, DStZ 2005, 593; ZULEEG, Ehegattensplitting und Gleichheit, DÖV 2005, 687; WITT, Interner Ausgleich zwischen zusammen veranlagten Eheleuten, DStR 2007, 56; ELDEN, Steuererstattungen und Steuernachzahlungen bei Ehegatten, FamFR 2010, 168.

Siehe auch Schrifttum vor § 26 Anm. 5.

#### 1. Bedeutung des § 26b

4

**Unvollkommene Rechtsfolgevorschrift:** Als reine Rechtsfolgevorschrift regelt § 26b die Durchführung der Zusammenveranlagung. Die Tatbestandsvoraussetzungen der Zusammenveranlagung und der anderen Formen der Ehegattenveranlagung ergeben sich aus § 26. Die Rechtsfolgen sind in § 26b jedoch nur unvollkommen geregelt, da die Aufteilung der zusammengerechneten Bemessungs-

grundlagen beider Ehegatten in der Tarifvorschrift des § 32a Abs. 5 geregelt ist (vgl. ETTLICH in BLÜMICH, § 26b Rz. 1 [1/2018]).

#### **Zurechnungsnorm für Einkommensverwendung:**

▶ *Elemente der Haushaltsbesteuerung:* § 26b enthält Elemente der Haushaltsbesteuerung (gesamtschuldnerische Haftung nach § 44 Abs. 1 AO und Zusammenrechnung der ESt-Bemessungsgrundlagen der Ehegatten) und korrigiert das Erg. durch Anwendung des Splitting tariflich.

▶ *Grundsatz der Individualbesteuerung:* Gleichzeitig wird das Prinzip der Individualbesteuerung (EStPfl. der einzelnen natürlichen Person nach § 1 sowie die Steuerschuldnerschaft und Steuerhaftung jedes Ehegatten auch als Gesamtschuldner) durch § 26b im Grundsatz jedoch nicht angetastet. Die Vorschrift führt damit, ohne die Grundsätze der persönlichen Zurechnung und Ermittlung der Einkünfte zu ändern, im Bereich der Einkommensverwendung zu einer vom Grundsatz der Individualbesteuerung abweichenden Zurechnung und im Rahmen der Tarifvorschrift des § 32a Abs. 5 Satz 1 zu einer erneuten, jedoch typisierten Individualzurechnung der Einkommensbeträge der Ehegatten.

**Zusammenveranlagung und ehelicher Güterstand:** Der Gedanke der Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft zusammenlebender Ehegatten entspricht der Rechtslage des Güterstands der Gütergemeinschaft und dem gesetzlichen Güterstand der Zugewinnsgemeinschaft. Die Zusammenveranlagung widerspricht jedoch der Gütertrennung (§ 1414 BGB), die gerade nicht von einer Erwerbs- und Verbrauchsgemeinschaft ausgeht. Gleichwohl ergreift die Typisierung des § 26b auch diesen Güterstand. Dies ist aus Praktikabilitätsgründen und dem Beeinträchtigungsverbot des Art. 6 Abs. 1 GG gerechtfertigt (zur Frage der strechtl. Wirkung des Güterstands zwischen Ehegatten allg. vgl. BFH-Gutachten v. 18.2.1959, BStBl. III 1959, 263).

**Zur wirtschaftlichen Bedeutung** für den StPfl. vgl. ausführl. § 26 Anm. 5.

5–6 Einstweilen frei.

## 7 2. Verfassungsmäßigkeit des § 26b

**Vergleich von Ehegatten mit unverheirateten Steuerpflichtigen:** Im Vergleich von Ehegatten mit allein lebenden unverheirateten StPfl. lässt sich sowohl eine Bevorzugung als auch eine Benachteiligung zusammen veranlagter Ehegatten feststellen.

▶ *Bevorzugung zusammen veranlagter Ehegatten durch Haushaltsersparnis:* Die Haushaltsersparnis der in einem gemeinsamen Haushalt lebenden Ehegatten (sog. Synergieeffekt) wird bei Zusammenveranlagung mit Splitting nicht berücksichtigt, obwohl sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Ehegatten erhöht (Gutachten des Wissenschaftlichen Beirats beim BMF zur Reform der direkten Steuern, 1967, 37).

▶ *Benachteiligung zusammen veranlagter Ehegatten* durch den Ausschluss von bestimmten kindbedingten StErmäßigungen (§ 24b, Entlastungsbetrag).

**Privilegierung der Haushaltsführungs- oder Diskrepanz-Ehe gegenüber beiderseits erwerbstätigen Steuerpflichtigen:** Durch die Zusammenveranlagung mit Splitting wird die Haushaltsführungs-Ehe in zweifacher Hinsicht bevorzugt: Durch die Minderung der StBelastung aufgrund der Zurechnung der Hälfte des Gesamteinkommens auf jeden Ehegatten (§ 32a Abs. 5 Satz 1; s. Anm. 4) und die Nichtberücksichtigung der erhöhten Leistungsfähigkeit infolge

der Wertschöpfung durch den im Haushalt tätigen, nicht verdienenden Ehegatten (sog. Schatteneinkommen der Haushaltsführungs-Ehe). Nach dem Willen des Gesetzgebers (BTDrucks. 3/260, 34) ist dies eine gewollte „besondere Anerkennung der Aufgabe der Ehefrau als Hausfrau und Mutter“. Entschieden gegen diesen „Edukationseffekt“: KULLMER, Die Ehegattenbesteuerung, 1960, 37; MENNEL in Verhandlungen des 50. Dt. Juristentages, Bd. I, 1974, D 174 ff.; SEIDL, StuW 1987, 210, der über eine höhere Frauenerwerbsquote auch das Rentenproblem entschärfen will, ohne dabei zu berücksichtigen, dass eine erhöhte Erwerbsquote nicht nur höhere Beiträge, sondern in späterer Zeit auch höhere Rentenzahlungen mit sich bringt, die von künftigen Generationen erwirtschaftet werden müssen.

► *Stellungnahme:* Die Haushaltsführungs-Ehe entspricht zwischenzeitlich wohl nicht mehr der Lebenswirklichkeit im Zusammenleben der meisten Ehepaare. So ist die Erwerbstätigkeit beider Ehepartner heute ein mehrheitlich gewählter Lebensentwurf. Neben Doppelverdiener- und Zuverdiener-Ehen – idR arbeiten hier die teilzeitbeschäftigten Ehefrauen mit – sind nur noch ein Drittel der Ehen so genannte Haushaltsführungs-Ehen, in denen nur ein Ehepartner – in 80 % der Fälle ist es der Mann – erwerbstätig ist (vgl. GRANOLD, MdB CDU/CSU, zit. nach BT-Plenarprotokoll 15/40, 3361). Allerdings ist dabei zu berücksichtigen, dass insbes. die sog. Zuverdiener-Ehe (Teilzeitbeschäftigung meist der Ehefrau) in vielen Fällen ausschließlich aus finanziellen Gründen gelebt wird. Da in Diskrepanz- und Zuverdiener-Ehen jedoch die Mehrzahl der Kinder geboren und erzogen werden, ist im Hinblick auf die finanziellen Probleme bei der Altersversorgung in einem ausschließlich im Umlageverfahren (jung zahlt für alt) finanzierten gesetzlichen Rentenversicherungssystem eine stl. Privilegierung dieser Lebensformen nach hier vertretener Meinung unerlässlich.

► *Die Nichtbesteuerung des Schatteneinkommens der Haushaltsführungs-Ehe*, also der Einsparungen durch persönliche Dienstleistungen mit einem relativ hohen Marktwert, die Alleinstehenden oder beiderseits erwerbstätigen Ehegatten nicht möglich ist, wird ebenfalls gegen die Zusammenveranlagung mit Splitting ins Feld geführt (BÖCKLI, Steuer-Revue 1978, 98; KULLMER, Die Ehegattenbesteuerung, 1960, 23 f.). Das Schatteneinkommen ist uE (de lege ferenda) nicht in die Zusammenveranlagung einzubeziehen, weil es kein marktwirtschaftliches Einkommen ist (s. Einf. ESt. Anm. 13 aE, 18).

**Ein Vergleich der besserverdienenden mit einkommenschwachen Ehegatten** führe wegen des Splittingvorteils zu einer verfassungswidrigen Benachteiligung der Geringverdiener (VOLLMER, Das Ehegattensplitting, 1998, 116 f.). Es ist eine Kritik jeglicher stl. Vergünstigung in einem progressiven EStTarifsystem, dass sog. Besserverdienende in größerem Umfang profitieren als Geringverdiener. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass der stl. Vorteil des Splittings durch die Höhe des Grundfreibetrages und der Progressionszone begrenzt wird. Der Splittingvorteil beträgt daher im Tarif 2018 max. 16 437 € (ohne SolZ und KiSt, vgl. § 32a Anm. 29t) und ist uE aus verfassungsrechtl. Sicht nicht zu beanstanden (s.u.).

**Ein Vergleich von Männern und Frauen** soll durch die Begünstigung der Haushaltsführungs-Ehe wegen der historisch bedingten Geschlechterrolle zu einer Benachteiligung der Frau führen (VOLLMER, Das Ehegattensplitting, 1998, 119 ff.).

**Stellungnahme:** § 26b ist uE insgesamt verfassungsgemäß. Der Grundgedanke der Ehe als einheitlicher Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft rechtfertigt die

typisierende Zurechnung und hälftige Aufteilung der gemeinsamen Einkünfte der Ehegatten ohne Rücksicht auf den ehelichen Güterstand (s. Anm. 4). Bevorzugungen von Ehegatten durch die Zusammenveranlagung mit Splitting entsprechen dem Gebot der Förderung von Ehe und Familie (Art. 6 Abs. 1 GG). Soweit Ehegatten in stl. Hinsicht immer noch benachteiligt werden, ergibt sich dies aus StErmäßigungen, die der nicht intakten Familie gewährt werden (vgl. Entlastungsbetrag nach § 24b) und aus der gemeinsamen Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (vgl. Anm. 36).

Zur Verfassungsmäßigkeit der Nichteinbeziehung cheähnlicher Gemeinschaften in die Veranlagungswahlrechte vgl. ausführl. § 26 Anm. 11.

8–11 Einstweilen frei.

#### IV. Verhältnis des § 26b zu anderen Vorschriften

**Schrifttum:** BRAUN, Kirchensteuer in Bayern – Nachforderungen bei glaubensverschiedenen Ehen wegen der Eheschließung, DSzZ 2004, 122.

##### 12 1. Verhältnis zu anderen einkommensteuerrechtlichen Vorschriften

**Verhältnis zu §§ 1, 1a:** Während in § 1 der Grundsatz der Personen- und der Individualbesteuerung postuliert wird, regelt § 26b die Besteuerung zweier Personen. Es ist allerdings unstrittig, dass durch § 26b weder der Grundsatz der Individualbesteuerung noch der Grundsatz der ESt als Personensteuer verdrängt wird (vgl. SCHNEIDER in KSM, § 26b Rz. A 25 [7/2017]). § 26b enthält als Rechtsfolgeregelung lediglich eine Anwendungsregelung zur Besteuerung zweier individuell selbständig stpfl. Individuen.

**Verhältnis zu § 2 Abs. 3 und § 10d:** Durch § 26b wird die individuelle Ermittlung und Zurechnung der Einkünfte nicht tangiert (vgl. § 2 Anm. 19). Aus dem Prinzip der Zusammenveranlagung folgt jedoch, dass der Verlustausgleich zwischen den Ehegatten uneingeschränkt möglich ist.

Probleme bereitet allerdings regelmäßig die Rangfolge des Verlustausgleichs, dh. die Frage ob zunächst ein horizontaler Verlustausgleich innerhalb der Einkünfte des einzelnen Ehegatten vorzunehmen ist oder ob ein vertikaler Verlustausgleich mit Einkünften des anderen Ehegatten aus der selben Einkunftsart vorrangig möglich ist (s. § 2 Anm. 553; vgl. BFH v. 27.9.2012 – III R 69/10, BStBl. II 2013, 201).

Entsprechendes gilt bei dem Verlustvor- bzw. -rücktrag (vgl. § 10d Anm. 17, 108).

**Verhältnis zu § 10 und § 33:** Sonderausgaben und agB betreffen den Bereich der Einkommensverwendung. Für die stl. Berücksichtigung ist es dabei unbeachtlich, welcher der Ehegatten die Aufwendungen erbracht hat (vgl. § 12 Anm. 19 und § 33 Anm. 16). Soweit eine stl. Berücksichtigung der Höhe nach beschränkt ist, werden die Höchstbeträge bei zusammen veranlagten Ehegatten regelmäßig verdoppelt (vgl. § 10 Abs. 4a) bzw. die zumutbare Belastung ist geringer (§ 33 Abs. 3; § 33 Anm. 223).

## 2. Verhältnis zu den landesrechtlichen Kirchensteuerregelungen

13

**Maßstabssteuer:** Die ESt ist Maßstabsteuer (§ 51a) für die nach Landesrecht festzusetzende KiSt. Haben sich Ehegatten für die Zusammenveranlagung entschieden, wird die KiSt iHv. 8 % (in Bayern, Baden-Württemberg, Bremen und Hamburg) bzw. 9 % (in den übrigen Bundesländern) der um den Kinderfreibetrag (§ 51a Abs. 2) verminderten ESt für beide Ehepartner gemeinsam festgesetzt. Problematisch ist die KiSt-Festsetzung, wenn zusammen veranlagte Ehegatten unterschiedlichen steuerberechtigten Religionsgemeinschaften angehören oder wenn einer der Ehegatten keiner steuerberechtigten Kirche angehört (glaubensverschiedene Ehe).

**Konfessionsverschiedene Ehe:** Die LandesKiStG enthalten für die Festsetzung der KiSt bei konfessionsverschiedenen Ehen den sog. Halbteilungsgrundsatz (zB Art. 8 Abs. 2 KiStG Bayern). Danach wird die KiSt im Fall der Zusammenveranlagung konfessionsverschiedener Ehegatten für jede der beteiligten Kirchen/Glaubensgemeinschaft aus der Hälfte der nach § 51a gekürzten ESt erhoben (BFH v. 15.3.1995 – I R 85/94, BStBl. II 1995, 547). Nach BFH (BFH v. 8.5.1991 – I R 26/86, BFHE 164, 573) sind konfessionsverschiedene Eheleute allerdings nicht Gesamtschuldner der je hälftigen KiSt.

**Glaubensverschiedene Ehe:** Gehört nur einer der Ehegatten einer kirchensteuererhebungsberechtigten Kirche/Glaubensgemeinschaft an, wird die KiSt des der Kirche/Glaubensgemeinschaft angehörenden Ehegatten nur aus dem Teil der ESt erhoben, der auf die Einkünfte dieses Ehegatten entfällt (BFH v. 8.4.1997 – I R 68/96, BFH/NV 1997, 218; BRAUN, DStZ 2004, 122).

**Kirchgeld in konfessions- oder glaubensverschiedener Ehe:** Kirchgeld, das von dem einer erhebungsberechtigten Kirche/Glaubensgemeinschaft angehörenden Ehegatten erhoben wird, wird im Rahmen der Ehegattenwahlrechte nicht berücksichtigt. Kirchgeld wird nach einem von den Kirchenverwaltungen der erhebungsberechtigten Kirchen/Glaubensgemeinschaften aufgestellten Maßstab von den Glaubensangehörigen erhoben, die über kein oder nur unwesentliches Einkommen verfügen. Kirchgeld wird im Rahmen des Spendenabzugs berücksichtigt (§ 10b Abs. 1 iVm. § 54 AO).

Einstweilen frei.

14–26

### B. Erläuterungen zu § 26b: Zusammenveranlagung

#### I. Zusammenrechnung der von den Ehegatten erzielten Einkünfte

**Schrifttum:** HORLEMANN, Berücksichtigung des Sparer-Freibetrages nach § 20 Abs. 4 EStG bei zusammenveranlagten Ehegatten, FR 1983, 220; KESSLER, Abzug des Sparer-Freibetrages auch von negativen Einnahmen aus Kapitalvermögen, FR 1983, 244; BRÜNINGHAUS, Die Wirkung der Splittingbesteuerung im geltenden Einkommensteuertarif, DStR 1995, 967.

## 27 1. Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben

**Getrennte Ermittlung der Ehegatten-Einkünfte:** Nach § 26b werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammengerechnet. Dies führt zur Ermittlung eines gemeinsam zVE iSd. § 32a Abs. 5 Satz 1. Nach dem Wortlaut des § 26b („Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben“) setzt die Zusammenrechnung die getrennte Ermittlung der Einkünfte und des Gesamtbetrags der Einkünfte für jeden der Ehegatten voraus (BFH v. 18.3.1986 – VIII 316/84, BStBl. II 1986, 713; BFH v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787; BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782). Die Zusammenveranlagung berührt den Grundsatz der Individualbesteuerung bei der Zurechnung und Ermittlung der Einkünfte nicht (s. Anm. 4; glA ETLICH in BLÜMICH, § 26b Rz. 13 [1/2018]). Die Ehegatten stehen sich bei der Ermittlung ihrer Einkünfte wie Fremde gegenüber. Nur nach der Einkünftermittlung werden zusammen zu veranlagende Ehegatten wie ein Stpfl. behandelt (s. ausführl. Anm. 28).

**Nachweispflicht im Ausland bezogener Einkünfte:** Ein solcher Nachweis ist auch dann vorzulegen, wenn der Ehegatte behauptet, im Ausland keine derartigen Einkünfte bezogen zu haben (BFH v. 8.9.2010 – I R 80/09, BStBl. II 2011, 447).

**Zusammenveranlagung bei fiktiver unbeschränkter Steuerpflicht:** Die für die sog. fiktive unbeschränkte StPflcht (§§ 1 Abs. 3, 1a) maßgebende Höhe der Einkünfte ist nach deutschem StRcht zu ermitteln. Nur wenn mindestens 90 % dieser Einkünfte aus deutschen Einkunftsquellen bezogen werden, ist die Möglichkeit der Zusammenveranlagung eröffnet (BFH v. 1.10.2014 – I R 18/13, BStBl. II 2015, 474; vgl. ausführl. § 1 Anm. 254 ff.).

Bei der Frage, ob die Ehegatten dabei die Einkunftsgrenzen (relative oder absolute Wesentlichkeitsgrenze) für die Möglichkeit der fiktiven unbeschränkten StPflcht und damit die Wahlmöglichkeit der Zusammenveranlagung einhalten, ist im Rahmen einer einstufigen Prüfung auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Grundfreibetrag zu verdoppeln (BFH v. 6.5.2015 – I R 16/14, BStBl. II 2015, 957, gegen R 1 EStR 2012). Siehe ausf. § 1 Anm. 265.

## 28 2. Zurechnung der Ehegatten-Einkünfte

**Anerkennung von Ehegattenverträgen:** Die getrennte Ermittlung der Ehegatteneinkünfte führt dazu, dass ernsthaft vereinbarte und durchgeführte Verträge (zB Arbeits-, Darlehens-, Miet-, Pacht- und Gesellschaftsverträge) zwischen Ehegatten stl. wie bei der Einzelveranlagung anerkannt werden (BFH v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713). Gleiches gilt für die Überlassung von Nutzungsrechten.

**Verträge zwischen Ehegatten** führen bei dem einen Ehegatten zu BA oder WK und beim anderen zu entsprechenden Einnahmen. Zwar ist bei der Zusammenveranlagung eine Zusammenrechnung der Einkünfte vorzunehmen (Summe der Einkünfte), gleichwohl haben Ehegattenverträge nicht nur gewstl., sondern auch estl. Auswirkungen, vor allem weil sich pauschalierte StVorteile auf die Höhe der Einnahmen auswirken (ArbN-Pauschbetrag § 9a Abs. 1; LStPauschalierung bei sog. Minijobs §§ 40 ff.), weil die unterschiedliche Art der Einkunftsermittlung je nach Einkunftsart zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann (s. § 2 Anm. 170 ff.).

Zur Zurechnung von Einkünften bei Ehegattenverträgen s. § 2 Anm. 170–174; zur Bedeutung der ehelichen Güterstände für die Einkünftezurechnung bei Ehegatten s. § 2 Anm. 180–186, s. auch H 26a EStH 2017; zur Einkünftezurechnung auf die Ehegatten bei den einzelnen Einkunftsarten s. § 2 Anm. 189–195.

**Einräumung von entgeltlichen Nutzungsrechten zwischen Ehegatten:**

Ein Ehegatte kann dem anderen mit stl. Wirkung entgeltlich Nutzungsrechte an einem ihm gehörenden WG einräumen. Dies hat uU den Verlust der AfA zur Folge, wenn das Nutzungsrecht nicht bilanzierungsfähig ist. Auf der Grundlage des zivilrechtl. Miteigentums eines Ehegatten an BV besteht aber die Möglichkeit der Mitunternehmerschaft (s. § 2 Anm. 189).

**Unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern (Drittaufwand):**

Nach der Rspr. des BFH können Aufwendungen nur von dem Ehegatten als BA bzw. WK stl. geltend gemacht werden, der Eigentümer des zur Einnahmeerzielung verwendeten WG ist und der die Aufwendungen dafür persönlich getragen hat. Dies gilt auch im Fall der Zusammenveranlagung. Ein betrieblich genutztes WG, das beiden Ehegatten gehört, wird deshalb nur insoweit notwendiges BV, als es dem Betriebsinhaber zuzurechnen ist. Trägt der andere Ehegatte, der die WG nicht zur Einnahmeerzielung nutzt, die Aufwendungen (zB Finanzierungsaufwendungen AfA) und besteht zwischen den Ehegatten keine klare und eindeutige vor Beginn der Nutzung geschlossene entgeltliche Vereinbarung über die Nutzung, können die Aufwendungen des Eigentümer-Ehegatten als Drittaufwand nicht stl. berücksichtigt werden. Der Nichteigentümer-Ehegatte kann die Aufwendungen nur dann geltend machen, wenn er nachweist, dass er die Aufwendungen getragen hat (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; BFH v. 23.8.1999 – GrS 2/ 97, BStBl. II 1999, 782; BFH v. 23.8.1999 – GrS 3/ 97, BStBl. II 1999, 774; BFH v. 21.2.2017 – VIII R 10/14, BStBl. II 2017, 819).

**Ehegatten-Mitunternehmerschaften:** Sind beide Ehegatten an einer Mitunternehmerschaft (GbR, oHG, KG, GmbH & Co. KG) beteiligt, so sind getrennte Kapitalkonten zu führen und jedem Ehegatten sein Gewinnanteil im Rahmen der Gewinnverteilung getrennt zuzurechnen. Auch bei der Ehegatten-Mitunternehmerschaft ergeht daher grds. eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung (§§ 180 ff. AO). Eine Ausnahme gilt für Fälle von geringer Bedeutung (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO; vgl. H 26b EStH 2017; SCHNEIDER in KSM, § 26b Rz. B 8 [7/2017]).

**Schenkungen zwischen Ehegatten** sind grds. anzuerkennen und führen zu einer veränderten Zuordnung der grds. getrennt zu ermittelnden Einnahmen (BFH v. 23.11.2011 – II R 33/10, BStBl. II 2012, 473).

**3. Ermittlung der Ehegatten-Einkünfte (Abzug von Steuerermäßigungen)** 29

**Personenbezogene Berücksichtigung von Freibeträgen und Pauschbeträgen als Grundsatz:**

Da die Einkünfte der Ehegatten getrennt ermittelt werden, kommen auch die bei der Einkunftsermittlung zu berücksichtigenden Freibeträge und Pauschbeträge nur bei dem Ehegatten zur Anwendung, der die Einkünfte erzielt hat. Dabei ist es unbeachtlich, an welcher Stelle der Abzug bei Ermittlung des zvE vorgesehen ist. Ungeachtet der Behandlung der Ehegatten als ein Stpfl. ist der personenbezogene Abzug daher auch nach Zusammenrechnung der Einkünfte geboten. Im Einzelnen gilt Folgendes:

► *Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag des § 9a Nr. 1* kann nur von dem Ehegatten in Anspruch genommen werden, der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht.

► *Der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag (§ 19 Abs. 2)* können nur von dem Ehegatten geltend gemacht werden, der entsprechende Versorgungsbezüge hat.

► *Der Werbungskosten-Pauschbetrag für Einnahmen iSd. § 19 Abs. 2 gem. § 9a Nr. 1b und für Einnahmen nach § 22 Nr. 1, 1a und 5 gem. § 9a Nr. 1b und 3* kann nur von dem zusammen veranlagten Ehegatten in Anspruch genommen werden, der selbst entsprechende Einnahmen hat.

► *Freibetrag bei Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 4)*: Der (altersbedingte oder infolge Berufsunfähigkeit) erhöhte Freibetrag bei Betriebsaufgabe steht Ehegatten nur zu, wenn der Betriebsinhaber-Ehegatte die Voraussetzungen in seiner Person verwirklicht. Auch wenn der Entschluss zur Betriebsaufgabe unmittelbar nach dem Tod des Betriebsinhabers gefasst wird, steht der Witwe bzw. dem Witwer der erhöhte Freibetrag nur zu, wenn sie oder er die entsprechenden Voraussetzungen in ihrer bzw. seiner Person erfüllt (BFH v. 3.7.1991 – X R 26/90, BFH/NV 1991, 813).

**Ehegattenbezogene Berücksichtigung von Abzugsbeträgen als Ausnahme:** Bestimmte Pausch- und Freibeträge werden ehegattenbezogen gewährt, entweder weil dies der Lenkungscharakter einer Norm nach Auffassung des Gesetzgebers gebietet (§ 13 Abs. 3) oder weil dies aus Vereinfachungsgründen erforderlich erscheint (§§ 9a Nr. 2; 20 Abs. 9). Es gilt im Einzelnen:

► *Gemeinsamer Werbungskosten-Pauschbetrag und Sparer-Pauschbetrag für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 9a Nr. 2, § 20 Abs. 9)*: Ehegatten erhalten die bei der Ermittlung der Einkünfte abziehbaren Beträge auch, wenn nur einer der Ehegatten Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 erzielt hat. Dadurch wird eine sonst notwendige Aufteilung des Vermögens zwischen den Ehegatten vermieden.

Der verdoppelte Sparer-Pauschbetrag ist zusammen veranlagten Ehegatten auch dann zu gewähren, wenn nur einer der Ehegatten positive Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe des zweifachen Sparer-Pauschbetrags erzielt hat, die Ehegatten insgesamt aber einen Verlust aus Kapitalvermögen erlitten haben (BFH v. 26.2.1985 – VIII R 125/83, BStBl. II 1985, 547; BFH v. 26.2.1985 – VIII R 59/83, BFH/NV 1985, 69; R 20.3 EStR 2005).

► *Freibetrag für Land- und Forstwirte (§ 13 Abs. 3)*: Der bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Zusammenveranlagung verdoppelte Freibetrag für Land- und Forstwirte von 1800 € (für Einkommen bis zu 61400 €) wird auch gewährt, wenn nur einer der Ehegatten land- und forstw. Einkünfte in entsprechender Höhe hat. Hat allerdings der eine Ehegatte positive und der andere negative Einkünfte aus LuF, so hängt die Höhe des Freibetrags von der Summe der zusammengerechneten Einkünfte der Ehegatten aus LuF ab (BFH v. 25.2.1988 – IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827).

#### 30 4. Zusammenrechnung der Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben

**Schrifttum:** KANZLER, Neuere Rechtsprechung zur Einkommensbesteuerung der Land- und Forstwirtschaft, FR 1989, 697; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 487, 557, 617; MOOG, Die Vererblichkeit von Verlusten im Rahmen der Zusammenveranlagung, DStR 2010, 1122; WAG-

NER, Ehegattenübergreifende Verlustverrechnung: Nur Vorteile für Ehegatten?, DStR 2010, 2558.

Siehe auch das Schrifttum vor Anm. 27.

**Gemeinsame Summe der Einkünfte:** Die für beide Ehegatten getrennt ermittelten Einkünfte werden zusammengerechnet, so dass sich eine gemeinsame Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3) für zusammen veranlagte Ehegatten ergibt. Die Zusammenrechnung bewirkt einen weiteren Verlustausgleich zwischen den Einkünften beider Ehegatten. Nach dem Wortlaut des Gesetzes ist die Bildung einer Summe der Einkünfte jedes Ehegatten vor der Zusammenrechnung nicht erforderlich (aA wohl LANG, Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer, 1981/1988, 624). Das führt zu folgenden Besonderheiten beim Verlustausgleich:

**Unbeschränkter Verlustausgleich zwischen zusammen veranlagten Ehegatten:** Bei Zusammenveranlagung sind die Verluste jedes Ehegatten nicht nur mit seinen eigenen positiven Einkünften, sondern auch mit den positiven Einkünften des anderen Ehegatten auszugleichen (glA BFH v. 4.9.1969 – IV R 288/66, BStBl. II 1969, 726; BFH v. 23.8.1977 – VIII R 120/74, BStBl. II 1978, 8). Diese Zusammenrechnung ist in der für die Eheleute günstigsten Weise vorzunehmen, da § 2 Abs. 3 keine bestimmte Reihenfolge und § 26b nur eine Zusammenrechnung der Einkünfte und nicht des Gesamtbetrags der jeweiligen Einkünfte der Ehegatten (s.o.) vorschreibt (so BFH v. 23.8.1977 – VIII R 120/74, BStBl. II 1978, 8, best. durch BFH v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787).

**Beschränkter Verlustausgleich zwischen Ehegatten (Rechtslage in den Veranlagungszeiträumen 1999 bis 2003):** Vgl. § 26b Anm. 30 – Stand Januar 2007 – im elektronischen HHR-Archiv unter [www.ertragsteuerrecht.de/hhr\\_archiv.htm](http://www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm); vgl. auch die Darstellung in RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, FR 1999, 487 (557, 617); SCHNEIDER in KSM, § 26b Rz. B 22 (7/2017).

**Verlustausgleichsverbote bei Zusammenveranlagung von Ehegatten:** Einzelne Vorschriften lassen nur einen beschränkten Verlustausgleich zu, wie zB § 15 Abs. 4 (Verluste aus gewerblicher Tierzucht), § 23 Abs. 3 (Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften) und § 2a Abs. 1 (negative ausländ. Einkünfte).

Im Einzelnen werden folgende Auffassungen vertreten:

► *Verluste aus gewerblicher Tierzucht eines Ehegatten*, die nach § 15 Abs. 4 nicht mit positiven anderen Einkünften verrechnet werden können, können mit positiven Einkünften des anderen Ehegatten aus gewerblicher Tierzucht saldiert werden (BFH v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787). Danach ist eine Untergruppe der Einkünfte von Ehegatten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung zu bilden (krit. KANZLER, FR 1989, 697).

► *Negative ausländische Einkünfte (§ 2a)* sind aus denselben Gründen zwischen den Ehegatten unmittelbar ausgleichsfähig (s. § 2a Anm. 74).

► *Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23a Abs. 3)* können mit Gewinnen des anderen Ehegatten aus solchen Geschäften ebenfalls saldiert werden (vgl. ausführl. § 23 Anm. 320).

**Besonderheiten des Verlustausgleichs bei Zusammenveranlagung in Erbfällen:** Stirbt der Ehegatte, dem der Verlust zuzurechnen ist, während des VZ, in dem er den Verlust erlitten hat, so ist ein Verlustausgleich mit Einkünften des überlebenden Ehegatten nur möglich, wenn dieser die Verluste auch tatsächlich trägt. Ist der überlebende Ehegatte nur Pflichtteilsberechtigter oder Miterbe, ist eine Zusammenveranlagung von der Zustimmung der übrigen Erben abhängig.

Stimmen die übrigen Erben einer Zusammenveranlagung mit den Einkünften des überlebenden Ehegatten nicht zu, so werden die mit Einkünften des Erblassers nicht ausgleichsfähigen Verluste anteilig (entsprechend dem Erbteil) auf die Erben aufgeteilt. Dies gilt unabhängig davon, ob die Einkunftsquelle, aus der die Verluste stammen, von einzelnen oder von mehreren Erben fortgeführt wird (BFH v. 13.11.1979 – VIII R 193/77, BStBl. II 1980, 188).

31 Einstweilen frei.

## 32 II. Gemeinsame Zurechnung der zusammengerechneten Einkünfte

**Zurechnung:** Die gemeinsame Zurechnung der zusammengerechneten Einkünfte der Ehegatten, also der gemeinsamen Summe der Einkünfte iSd. § 2 Abs. 3, bildet die Grundlage für die weiteren Stufen der Ermittlung des zvE (der EStBemessungsgrundlage). Das Gesetz folgert daraus, dass die Ehegatten gemeinsam als Stpfl. behandelt werden (s. Anm. 36–55), bevor ihnen durch § 32a Abs. 5 jeweils die Hälfte der Bemessungsgrundlage zugerechnet wird (s. Anm. 4)

33–35 Einstweilen frei.

## III. Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist

**Schrifttum:** FLIES, Gemeinschaftliche Veranlagung der Ehegatten – zwei Bescheide?, DStR 1998, 1077; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, Die Verlustregelungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002, FR 1999, 487, 557, 617; SCHUKA, Kürzung des Vorwegabzugs bei zusammenveranlagten Ehegatten, DStR 2004, 597; NICKEL/ROBERTZ, Zur Verdopplung der Höchstbeträge der Grenzen der §§ 10b Abs. 1 Satz 3, 10b Abs. 1a EStG bei zusammenveranlagten Ehegatten, FR 2005, 66; MOOG, Die Vererblichkeit von Verlusten im Rahmen der Zusammenveranlagung, DStR 2010, 1122; SCHREHARDT, Einkommensteuerrechtliche Behandlung von Vorsorgeaufwendungen und Altersbezügen, DStR 2013, 2541.

### 36 1. Einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Zusammenveranlagung nach § 2 Abs. 3

**Gemeinsame Behandlung als Steuerpflichtige:** Nach Zusammenrechnung und gemeinsamer Zurechnung der Einkünfte („sodann“) werden die Ehegatten gemeinsam als Stpfl. behandelt. Der für beide Ehegatten deshalb gemeinsam zu ermittelnde Gesamtbetrag der Einkünfte wird vom Gesetz definiert als Erg. des Rechenvorgangs Summe der Einkünfte abzgl. der in § 2 Abs. 3 genannten und weiterer in einzelnen Vorschriften des EStG aufgeführter Beträge. Bei Zusammenveranlagung von Ehegatten gilt für die einzelnen Abzugsbeträge Folgendes:

**Getrennte Ermittlung des Altersentlastungsbetrags:** Der Altersentlastungsbetrag nach § 24a ist von der Summe der Einkünfte der Ehegatten abzuziehen (§ 2 Abs. 3). Erfüllen beide Ehegatten die Voraussetzungen für die Gewährung des Altersentlastungsbetrags, so wird dieser jedem der Ehegatten gewährt. Die Höhe des dem einzelnen Ehegatten zu gewährenden Altersentlastungsbetrags errechnet sich für jeden Ehegatten gesondert (§ 24a Satz 4, s. § 24a Anm. 32).

Zur Berechnung des Altersentlastungsbetrags und zu Gestaltungsmöglichkeiten durch Ehegattenverträge s. § 24a Anm. 32.

**Verdoppelung des Freibetrags für Land- und Forstwirte nach § 13 Abs. 3 Satz 3:** Der bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehbare Freibetrag ist bei Zusammenveranlagung in doppelter Höhe zu gewähren (s. Anm. 29).

**Andere bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehbare Ermäßigungen** werden bei Zusammenveranlagung nur für den Ehegatten abgezogen, der die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt. Dies gilt für den Abzug ausländ. Steuern nach § 34c Abs. 2, 3 und 6 (FinMin. Nds. v. 31.7.1996, FR 1996, 686).

Einstweilen frei.

37–38

## 2. Einkommensermittlung bei der Zusammenveranlagung

### a) Sonderausgaben zusammen veranlagter Ehegatten nach §§ 10 bis 10c 39

**Einheitsgedanke:** Zusammen veranlagte Eheleute bilden hinsichtlich der SA eine Veranlagungsgemeinschaft. Welcher der Ehegatten die Aufwendungen getragen hat, ist unerheblich. Im Einzelnen ergeben sich bei den SA für die Zusammenveranlagung folgende Besonderheiten:

**Vorsorgeaufwendungen und Höchstbetragsberechnung (§ 10 Abs. 1 Nr. 2 und 3, Abs. 3 Satz 2):** Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten wird der zusätzliche Höchstbetrag verdoppelt (§ 10 Abs. 3 Satz 2 Satz 1; s. § 10 Anm. 390). Daher ist die Kürzung nach § 10 Abs. 3 Satz 3 vom gemeinsamen doppelten Höchstbetrag vorzunehmen, und zwar nach der älteren Rspr. zur Vorgängerregelung auch dann, wenn die Voraussetzungen der Kürzung nur bei einem Ehegatten vorliegen und der abzusetzende Betrag höher ist als die auf diesen Ehegatten rechnerisch entfallende Hälfte des gemeinsamen Höchstbetrags.

StRspr.: vgl. BFH v. 21.6.1989 – X R 19/85, BFH/NV 1990, 223; das ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, s. BVerfG v. 16.1.1991 – 2 BvR 1400/90, HFR 1991, 672; aA TIEDTKE, DSz 1986, 430; TIEDTKE, FR 1989, 652.

► **Stellungnahme:** Die Regelung verstößt uE gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung, da sie die in ehelicher Gemeinschaft lebenden Ehegatten, die die Zusammenveranlagung als Veranlagungsform gewählt haben, gegenüber unverheirateten Paaren unangemessen benachteiligt. Insbesondere wenn einer der Ehegatten kein ArbN ist, seine Altersversorgung also in vollem Umfang selbst ansparen muss, wird dieser durch die zusammengerechnete Höchstbetragskürzung des § 10 Abs. 3 Satz 3 unangemessen benachteiligt. Es bleibt zu hoffen, dass das BVerfG bei einer erneuten Überprüfung entsprechend seiner neueren Rspr. zu Art. 3 GG (vgl. die Hinweise in § 26 Anm. 11) entscheidet (aA, allerdings ohne Begründung: SCHNEIDER in KSM, § 26b Rz. B 71 f. [7/2017]).

**Aufwendungen für die Berufsausbildung oder Weiterbildung des Ehegatten (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 3)** können auch abgezogen werden, wenn sie für den Ehegatten geleistet worden sind und wenn die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung (§ 26 Abs. 1) zur Zeit der Ausgabe vorgelegen haben. Erfüllen beide Ehegatten die Voraussetzungen für den Abzug, so kann ein von einem Ehegatten nicht ausgenutzter Höchstbetrag nicht für den anderen Ehegatten geltend gemacht werden (s. § 10 Anm. 170).

**Zusätzliche Altersvorsorge (§ 10a):** Erfüllt einer der Ehegatten die Voraussetzungen für die Gewährung des Abzugsbetrags nach § 10a nicht, sind bei demjenigen der Ehegatten, welcher die Voraussetzungen erfüllt, die von beiden Ehe-

gatten geleisteten Altersvorsorgebeiträge wie SA zu berücksichtigen (vgl. ausführl. § 10a Anm. 32).

**Sonderausgaben-Pauschbetrag und Vorsorgepauschale (§ 10c):** Zusammen veranlagte Ehegatten erhalten einen verdoppelten SA-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1 Satz 2; s. § 10c Anm. 5). Der Einheitsgedanke (s.o.) führt dazu, dass nicht ein Ehegatte die den Pauschbetrag übersteigenden SA und der andere den SA-Pauschbetrag abziehen kann. Die Höchstbeträge der Vorsorgepauschalen werden bei der Zusammenveranlagung verdoppelt (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1).

**Spenden zusammen veranlagter Ehegatten (§ 10b):** Spenden an fremde Dritte sind ohne Rücksicht auf die Person des Leistenden vom gemeinsamen Gesamtbetrag der Einkünfte abziehbar (s. auch § 10b Anm. 40; keine Wertabgabe aber bei Zahlungen des Stpfl. an den zusammen veranlagten Ehegatten, der damit sein denkmalgeschütztes Haus erhält, BFH v. 20.2.1991 – X R 191/87, BStBl. II 1991, 651).

#### 40 b) Verlustabzug bei Zusammenveranlagung nach § 10d

**Zwang zum Ausgleich:** Für zusammen veranlagte Ehegatten besteht im Verlustentstehungsjahr ein Zwang zum Ausgleich von Verlusten der Ehegatten untereinander (BFH v. 13.11.1979 – VIII R 193/77, BStBl. II 1980, 188). In solchen Fällen kann Einzelveranlagung der Ehegatten vorteilhafter sein (vgl. § 26 Anm. 7). Nicht ausgeglichen und damit abziehbar sind Verluste, wenn im Entstehungsjahr der Gesamtbetrag der Einkünfte der Ehegatten negativ ist. Solange der Gesamtbetrag der Einkünfte der Ehegatten positiv ist, sind Verluste eines zusammen veranlagten Ehegatten vorrangig auszugleichen (s. § 10d Anm. 17). Stets vorrangig ist daher der Verlustausgleich im Entstehungsjahr.

Zum Verlustausgleich im Jahr des Todes eines der Ehegatten vgl. Moog, DStR 2012, 1122.

**Ein Wechsel der Veranlagungsart** zwischen dem Jahr der Verlustentstehung und dem Verlustabzug ist zulässig (s. § 26a Abs. 3 iVm. § 62 EStDV). Zu den Besonderheiten vgl. die Tabelle in § 10d Anm. 17.

**Gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs (§ 10d Abs. 4):** Der verbleibende Verlustabzug, dh. der nicht ausgeglichene (s. Anm. 30) und nicht rücktrags- oder vortragsfähige Verlust, ist nach § 10d Abs. 4 Satz 1 gesondert festzustellen. Zu den Besonderheiten der Feststellung bei zusammen veranlagten Ehegatten vgl. § 10d Anm. 121 aE.

**Verdopplung der Höchstgrenzen für Verlustrücktrag:** Nach § 10d Abs. 1 Satz 1 verdoppelt sich im Fall der Zusammenveranlagung im Verlustabzugsjahr der Höchstbetrag für den Verlustrücktrag (s. § 10d Anm. 64).

**Verdopplung des Sockelbetrags beim Verlustvortrag:** Nach § 10d Abs. 2 Satz 2 verdoppelt sich im Fall der Zusammenveranlagung im Verlustabzugsjahr der unbeschränkt mögliche Verlustvortrag (zu Einzelheiten s. § 10 Anm. 108).

Zur erneuten Ausübung von Wahlrechten für das Verlustjahr bei Änderung der StBe-scheide s. § 26 Anm. 80.

41–42 Einstweilen frei.

#### 43 c) Außergewöhnliche Belastungen bei Zusammenveranlagung nach §§ 33 bis 33b

**Einheitsgedanke:** Wie bei den SA werden zusammen veranlagte Ehegatten auch beim Abzug von agB wie ein Stpfl. behandelt. Nicht entscheidend ist da-

### III. Behandlung der Ehegatten als ein Stpfl. Anm. 43–49 § 26b

her, welcher Ehegatte die Aufwendungen wirtschaftlich getragen und welcher die Tatbestandsvoraussetzungen für den Abzug der agB in seiner Person erfüllt hat.

**Die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3)** ist für zusammen veranlagte Ehegatten geringer bemessen als für Ehegatten mit Einzelveranlagung (s. § 33 Anm. 223).

**Der Unterhaltshöchstbetrag und der Ausbildungsfreibetrag (§ 33a Abs. 1 und 2)** stehen zusammen veranlagten Ehegatten nur einmal zu. Eine Aufteilung des Ausbildungsfreibetrags ist nach § 33a Abs. 2 Sätze 5 und 6 nur für die nicht intakte Ehe vorgesehen.

Der Abzug von Unterhaltsleistungen an den anderen zusammen veranlagten Ehegatten ist durch die Vorschriften über die Ehegattenbesteuerung ausgeschlossen (BFH v. 31.5.1989 – III R 166/86, BStBl. II 1989, 658; s. § 26 Anm. 14 mwN).

**Die Pauschbeträge für Behinderte und Hinterbliebene und Pflegepersonen nach § 33b** können bei Zusammenveranlagung für jeden Ehegatten, der die Voraussetzungen erfüllt, abgezogen werden. Die Ehegatten sind gemeinsam als Stpfl. zu behandeln (s. KANZLER, FR 1992, 675). Es gilt der Einheitsgedanke. Auch eine Aufteilung des übertragbaren Behindertenpauschbetrags eines Kindes ist nur für den Fall vorgesehen, dass die Ehegatten die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nicht erfüllen (§ 33b Abs. 5 Sätze 2 und 3).

Einstweilen frei.

44–45

### 3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei Zusammenveranlagung 46

**Kinderfreibetrag und Betreuungsfreibetrag (§ 32 Abs. 6 Satz 2)** verdoppelt sich bei zusammen veranlagten Ehegatten, wenn das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis steht. Besteht das Kindschaftsverhältnis nur zu einem der Ehegatten, erhält nur dieser die Freibeträge.

**Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b)** und Zusammenveranlagung schließen sich dem Grunde nach aus, können jedoch im Jahr der Trennung gemeinsam gewährt werden. Der Entlastungsbetrag wird nur anteilig auf die Monate der Trennung gewährt (§ 24b Abs. 3).

Einstweilen frei.

47–48

### 4. Ermittlung der tariflichen und der festzusetzenden Einkommensteuer bei Zusammenveranlagung

#### a) Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer zusammen veranlagter Ehegatten 49

**Splittingverfahren:** Seit der redaktionellen Neufassung des § 26b durch das EStRG 1974 (s. Anm. 2) ist der Hinweis auf die Anwendung des Splittingtarifs zwar nicht mehr ausdrücklich in § 26b enthalten. Die Anwendung des Splittingverfahrens ergibt sich aber unmittelbar aus § 32a Abs. 5.

**Progressionsvorbehalt bei Zusammenveranlagung (§ 32b):** Der ProgrVorb. wird auf das gesamte gemeinsame zvE der Ehegatten angewendet. Dabei ist un-

beachtlich, welchem der Ehegatte die unter den ProgrVorb. fallenden Einnahmen zugeflossen sind. Dies gilt selbst für den Fall, dass einer der Ehegatten ausschließlich die stpfl. und der andere Ehegatte ausschließlich die unter den ProgrVorb. fallenden sonstigen Einnahmen erzielt hat. Hier kann die Wahl der Einzelveranlagung empfehlenswert sein.

**Tarifermäßigungen nach §§ 34 ff. bei Zusammenveranlagung:** Bei Inanspruchnahme der Tarifermäßigungen der §§ 34 ff. werden zusammen veranlagte Ehegatten als ein Stpfl. behandelt. Der Höchstbetrag für tarifbegünstigte außerordentliche Einkünfte von 5 Mio. € kann von jedem der zusammen veranlagten Ehegatten in Anspruch genommen werden, wenn er in seiner Person die Voraussetzungen erfüllt (s. § 34 Anm. 75). Im Jahr des Zuflusses der außerordentlichen Einkünfte kann die Wahl der Einzelveranlagung uU sinnvoll sein.

**Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35:** Haben beide Ehegatten unterschiedliche Gewerbebetriebe, sind die gewerblichen Einkünfte zur Ermittlung des maximalen Anrechnungsvolumens zusammenzurechnen (BMF v. 19.9.2007 – IV B 2 - S 2296 - a/0, BStBl. I 2007, 701, Rz. 6). Dies gilt nicht, wenn einer der Ehegatten negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat, der andere aber positive. Hier würde sich durch eine Zusammenrechnung der negativen und der positiven gewerblichen Einkünfte eine Verminderung der StErmäßigung nach § 35 (Abzug der gezahlten GewSt) ergeben, was zu unbefriedigenden Ergebnissen führen würde (vgl. BFH v. 23.6.2015 – III R 7/14, BStBl. II 2016, 871, gegen BMF v. 24.2.2009 – IV C 6 - S 2296 - a/08/10002, BStBl. I 2009, 440).

Zur Rechtslage bis VZ 2007 s. BFH v. 27.9.2012 – III R 69/10, BStBl. II 2013, 201, unter Aufhebung von FG Hamb. v. 29.9.2010 – 6 K 246/09, EFG 2011, 451; danach führte die Verrechnung der positiven gewerblichen Einkünfte des einen Ehegatten mit den negativen gewerblichen Einkünften des anderen Ehegatten zu einem niedrigeren Ermäßigungshöchstbetrag nach § 35 aF.

**Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse (§ 35a):** Die Höchstbeträge können von zusammen veranlagten Ehegatten nur einmal in Anspruch genommen werden (s. § 35a Anm. 27). Eine Benachteiligung ist darin nicht zu sehen, denn durch die Wahl der Einzelveranlagung oder bei unverheirateten Lebenspartnern gilt hier ebenfalls eine Höchstbetragsgemeinschaft (§ 35a Abs. 5 Satz 4; § 35a Anm. 27).

**Die Tarifermäßigung für außerordentliche Holznutzungen nach § 34b** kann auch bei Zusammenveranlagung von jedem der Ehegatten, der einen eigenen Forstbetrieb unterhält, in Anspruch genommen werden.

#### 50 b) Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer zusammen veranlagter Ehegatten nach § 2 Abs. 6

**Die Steuerermäßigung für Parteispenden nach § 34g** verdoppelt sich für zusammen veranlagte Ehegatten auf 1 650 € (§ 34g Satz 2; s. § 34g Anm. 21).

51–56 Einstweilen frei.

### 5. Zusammenveranlagungsbescheid

**Schrifttum:** FLIES, Gemeinschaftliche Veranlagung der Ehegatten – zwei Bescheide?, DStR 1998, 1077; HEINKE, Zur Bekanntgabe von Steuerbescheiden an zusammen ver-

anlagte Ehegatten, DStZ 2000, 95; GREITE, Verpflichtungsklage auf getrennte Veranlagung, FR 2006, 92.

**a) Adressaten des Zusammenveranlagungsbescheids**

57

**Wahlrecht des Finanzamts:** Ein StBescheid muss die Personen bezeichnen, denen er bekanntzugeben ist, um wirksam zu werden (§ 122 Abs. 1, § 124 Abs. 1, § 155 Abs. 1 AO). Adressaten sind bei Zusammenveranlagung zur ESt beide Ehegatten. Das FA hat deshalb die Wahl, entweder jedem der Ehegatten einen inhaltsgleichen Einzel-StBescheid bekanntzugeben oder einen zusammengefassten StBescheid nach § 155 Abs. 3 AO zu erlassen.

StRspr.: BFH v. 26.3.1985 – VIII R 225/83, BStBl. II 1985, 603; BFH v. 14.1.1997 – VIII R 66/96, BFH/NV 1997, 283; vgl. auch SEER in TIPKE/KRUSE, § 155 AO Rz. 37 (4/2017).

► *Bei Erlass von zwei gesonderten inhaltsgleichen Steuerbescheiden* (§ 155 Abs. 1 AO) muss der jeweilige Ehegatte mit seinem vollen Namen und seiner Anschrift als Adressat des Bescheids benannt sein.

► *Bei Erlass eines zusammengefassten Steuerbescheids* (§ 155 Abs. 3) handelt es sich um die Zusammenfassung zweier selbständiger Steuerverwaltungsakte in einem Formular. Der zusammengefasste StBescheid gegen die Ehegatten enthält zwei inhaltlich selbständige StFestsetzungen an zwei getrennte StSubjekte. Beide Ehegatten müssen deshalb als Adressaten des Bescheids ersichtlich sein. Zur Adressierung eines zusammengefassten Bescheids vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 155 AO Rz. 37 (4/2017).

**Adressaten des Zusammenveranlagungsbescheids im Erbfall:** Stirbt einer der Ehegatten nach Ende des letzten Zusammenveranlagungszeitraums, aber vor Erlass der entsprechenden StBescheide, ist ein StBescheid nach Ansicht des BFH auch dann inhaltlich hinreichend bestimmt, wenn er an „Herrn und Frau ... (Name des überlebenden Ehegatten) ...“ gerichtet ist. Der StBescheid ist als Einzelbescheid gegenüber dem überlebenden Ehegatten wirksam geworden (BFH v. 24.4.1986 – IV R 82/84, BStBl. II 1986, 545). Entsprechendes gilt bei Erlass eines Einzel-StBescheids, der an die Erbengemeinschaft adressiert ist und in den Erläuterungen mittelbar die Beteiligten der Erbengemeinschaft genannt werden (BFH v. 17.11.2005 – III R 8/03, BStBl. II 2006, 287).

**b) Bekanntgabe des Zusammenveranlagungsbescheids**

58

Von der Adressierung zu trennen ist die Frage, wem der Zusammenveranlagungsbescheid bekanntzugeben ist. Der Bescheid ist demjenigen Beteiligten bekanntzugeben, für den er bestimmt ist oder der von ihm betroffen ist (§ 122 Abs. 1 Satz 1 AO). Er kann auch gegenüber einem Bevollmächtigten bekannt gegeben werden (§ 122 Abs. 1 Satz 3 AO).

**Einzelbescheide zur Zusammenveranlagung** (s. Anm. 57) sind den jeweiligen Adressaten bekanntzugeben. Diese können für die Bekanntgabe einen Bevollmächtigten bestimmen. Bevollmächtigter kann auch der Ehegatte sein.

**Bekanntgabe zusammengefasster Zusammenveranlagungsbescheide:** Nach § 122 Abs. 6 AO genügt die einverständliche Bekanntgabe an nur einen Beteiligten (Ehegatten und Gesamtschuldner) mit Wirkung für und gegen den anderen Ehegatten. Dieser kann nachträglich eine Abschrift des Bescheids verlangen (§ 122 Abs. 6 Halbs. 2 AO). Die Abschrift ist als bloße Mitteilung verfahrensrechtl. ohne Bedeutung. Nach § 122 Abs. 7 Satz 1 AO reicht es aber grds. auch aus, wenn den Ehegatten unter ihrer gemeinsamen Anschrift eine Ausfertigung

gung des StBescheids übermittelt wird. Dabei handelt es sich uE um die gesetzliche Vermutung einer gegenseitigen Empfangsbevollmächtigung. Der Bescheid ist den Ehegatten jedoch einzeln bekanntzugeben, wenn sie dies beantragt haben oder wenn dem FA bekannt ist, dass zwischen den Eheleuten ernsthafte Meinungsverschiedenheiten bestehen (§ 122 Abs. 7 Satz 2 AO). Für den Normalfall ist danach eine gegenseitige Empfangsbevollmächtigung der Eheleute nicht erforderlich.

**Für die Bekanntgabe des Zusammenveranlagungsbescheids an einen Bevollmächtigten** nach § 122 Abs. 1 Satz 3 gilt Entsprechendes. Bevollmächtigen zusammen veranlagte Ehegatten gemeinsam einen Bevollmächtigten, so wird der zusammengefasste EStBescheid durch Übermittlung einer Ausfertigung an diesen mW für beide Ehegatten bekannt gegeben. Beantragen die Ehegatten Einzelbekanntgabe, so ist die Bekanntgabe von zwei Bescheiden an den Bevollmächtigten erforderlich (BFH v. 9.8.1991 – III R 169/90, BFH/NV 1992, 433). Wird der bevollmächtigte Dritte nur von einem der Ehegatten beauftragt, kann eine wirksame Bekanntgabe durch zusammengefassten Bescheid nicht erfolgen.

#### 59 c) Förmliche Zustellung von Zusammenveranlagungsbescheiden

**Keine zusammengefasste Zustellung möglich:** Ein zusammengefasster StBescheid kann nicht wirksam mit einer Postzustellungsurkunde, in der beide Ehegatten als Empfänger bezeichnet sind, zugestellt werden. Die Vorschriften der AO werden bei der förmlichen Zustellung durch die Bestimmungen des VwZG verdrängt (KRUSE in TIPKE/KRUSE, § 7 VwZG Rz. 10 [10/2015]).

#### 60 d) Änderung des Zusammenveranlagungsbescheids

**Möglichkeit unterschiedlicher Steuerfestsetzungen:** Auch bei der Änderung von Zusammenveranlagungsbescheiden bleiben zusammen veranlagte Ehegatten zwei getrennte StSubjekte (s. Anm. 36). Entsprechend können sich daher unterschiedliche StFestsetzungen ergeben, je nachdem, bei welchem der Ehegatten die Tatbestandsvoraussetzungen einer Berichtigungsvorschrift erfüllt sind (s. auch Anm. 70 zu unterschiedlichen Entsch. im Rechtsbehelfsverfahren).

**Festsetzungsverjährung:** Ob Festsetzungsverjährung eingetreten ist, ist für jeden der zusammen veranlagten Ehegatten getrennt zu prüfen (BFH v. 25.4.1996 – X R 42/05, BStBl. II 2007, 220). Entsprechend kann eine Änderung eine unterschiedlich hohe Steuer für jeden der zusammen veranlagten Ehegatten zur Folge haben (ETTLICH in BLÜMICH, § 26b Rz. 46 [1/2018]).

**Eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO** ist auch dann möglich, wenn der Nachprüfungsvorbehalt gegenüber einem der zusammen veranlagten Ehegatten aufgehoben wurde, die Aufhebung wirkt nicht gegenüber dem anderen Ehegatten (BFH v. 24.11.1988 – IV R 232/85, BFH/NV 1989, 782).

**Die Aufhebung oder Änderung von Zusammenveranlagungsbescheiden wegen neuer Tatsachen nach § 173 AO** ist auch dann zulässig, wenn neue Tatsachen oder Beweismittel nur die Einkünfte eines Ehegatten betreffen. Dies gilt auch für die StFestsetzung gegenüber demjenigen Ehegatten, der die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht erfüllt. Die damit korrespondierende Gesamtschuldnerschaft der Ehegatten bedingt auch, dass jeder sich das grobe Verschulden des anderen als eigenes Verschulden zurechnen lassen muss (§ 173 Abs. 1 Nr. 2 AO; BFH v. 24.7.1996 – I R 62/95, BStBl. II 1997, 115).

61–64 Einstweilen frei.

**6. Festsetzung von Vorauszahlungen und steuerlichen Nebenleistungen gegen zusammen veranlagte Ehegatten sowie Bekanntgabe der entsprechenden Bescheide** 65

**Schrifttum:** GEIMER, Verspätungszuschlag gegen Eheleute in einem zusammengefassten Einkommensteuerbescheid, DStR 1987, 224.

**Die Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen** gegenüber zusammen zu veranlagenden Ehegatten richtet sich nach der ESt, die sich bei der letzten Veranlagung ergeben hat (§ 37 Abs. 3 Satz 2) oder die sich, ohne vorangegangene Veranlagung, voraussichtlich ergeben wird (§ 37 Abs. 1 Satz 1). Das ist die auf das gemeinsame zvE entfallende ESt der Ehegatten, die die Ehegatten als Gesamtschuldner leisten müssen.

**Zur Anrechnung von Vorauszahlungen** eines Ehegatten auf die StSchulden beider Ehegatten vgl. BFH v. 22.3.2011 – VII R 42/10, BStBl. II 2011, 607; vgl. hierzu auch BMF v. 30.1.2012 – IV A 3 - S 0160/11/10001, BStBl. I 2012, 149; BMF v. 31.1.2013 – IV A 3 - S 0160/11/10001, BStBl. I 2013, 70).

**Verwaltungsakte über steuerliche Nebenleistungen** können mit dem Zusammenveranlagungsbescheid verbunden (§ 155 Abs. 3 Satz 2 AO) und mit diesem zusammen bekannt gegeben werden oder gesondert ergehen. Gegenüber zusammen veranlagten Ehegatten gelten folgende Besonderheiten:

**Nachzahlungszinsen bei nachträglicher Wahl der Zusammenveranlagung:** Wird bis Eintritt der Bestandskraft in zulässiger Weise statt der Einzelveranlagung die Zusammenveranlagung gewählt (vgl. § 26 Anm. 79), stellt dies ein rückwirkendes Ereignis dar. Soweit Nachzahlungszinsen für die Zeit vor Zinswirksamkeit des neuen Bescheids festgesetzt waren, bleiben diese bestehen (BFH v. 12.8.2015 – III B 50/15, BFH/NV 2015, 1670).

**7. Aufteilung einer Steuererstattung** 66

**Hälftige Aufteilung des Erstattungsbetrags:** Wurden bei zusammen zur ESt veranlagten Ehegatten vom FA Vorauszahlungen festgesetzt und geleistet, die zu einer Überzahlung der später gegen die zusammen veranlagten Ehegatten festgesetzten ESt führen, ist eine Erstattung dieser zu viel festgesetzten Vorauszahlungen zwischen den Ehegatten je hälftig aufzuteilen. Aus Sicht des FA als Zahlungsempfänger der Vorauszahlungen kann mangels entgegenstehender ausdrücklicher Absichtsbekundungen wegen der zwischen den Ehegatten bestehenden Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft angenommen werden, dass derjenige Ehegatte, der die Zahlung auf die gemeinsame Vorauszahlungsschuld geleistet hat, mit seiner Zahlung auch die StSchuld des mit ihm zusammen veranlagten Ehegatten begleichen wollte (stRspr., s. BFH v. 20.2.2017 – VII R 22/15, BFH/NV 2017, 906, mwN in Rz. 9).

**Abzugssteuern:** Wurden zu viel Abzugssteuern einbehalten (LSt, KapErtrSt), gilt dasselbe, denn der Ehegatte, von dessen nichtselbständigen Einkünften oder Kapitalerträgen die Abzugsbesteuerung vorgenommen wurde, hätte einen Ermäßigungs- bzw. einen Freistellungsantrag stellen können (§§ 39a, 44a).

**Beschränkung der Zahlung:** Hat der die Zahlung leistende Ehegatte die Zahlung ausdrücklich als nur seine StSchuld betr. gekennzeichnet, erfolgt eine Erstattung ausschließlich an den diese Zahlung leistenden Ehegatten.

**Aufteilungsbescheid:** Sobald das Leistungsgebot bekannt gegeben wurde und solange die Steuerschuld noch nicht vollständig getilgt ist, kann der Gesamtschuldner, der eine Erstattung von Steuerabzugsbeträgen und geleisteten Vorauszahlungen begehrt, den Erlass eines Aufteilungsbescheids verlangen (BFH v. 2.10.2018 – VII R 17/17, juris [in Bestätigung von FG Köln v. 16.2.2017 – 15 K 1478/14, EFG 2017, 1049]).

**Insolvenz eines der Ehegatten:** Wird über das Vermögen eines der Ehegatten ein Insolvenzverfahren eröffnet, erfolgt die Aufteilung nach AEAO § 251 Tz. 9.1.2 Beispiel 3. Die auf den zusammen veranlagten Ehepartner entfallende ESt-Schuld darf dabei nicht einseitig dem insolvenzfreien Vermögensbereich zugeordnet werden (FG Münster v. 28.2.2018 – 9 K 3343/13 E, EFG 2018, 1336, Az. BFH VIII R 19/18).

67 Einstweilen frei.

## 68 8. Zusammenveranlagung und Außenprüfung

**Schrifttum:** BERGER, Außenprüfung beim Ehegatten – zulässig oder gesetzeswidrig?, DStZ 1989, 512; BURKHARD, Ehegattenverantwortlichkeit im Steuerstrafrecht, DStZ 1998, 829.

**Prüfungsanordnungen gegenüber zusammen veranlagten Ehegatten** können in einer Prüfungsanordnung zusammengefasst und durch Übermittlung einer Ausfertigung an die Ehegatten unter gemeinsamer Anschrift wirksam bekannt gegeben werden. Voraussetzung ist, dass aus der zusammengefassten Prüfungsanordnung für die Empfänger erkennbar ist, in welchem Umfang jeder von ihnen durch die Ap. betroffen wird.

BFH v. 30.9.1988 – III R 218/84, BFH/NV 1989, 749; BFH v. 28.10.1988 – III R 52/86, BStBl. II 1989, 257; BFH v. 14.3.1990 – X R 104/88, BStBl. II 1990, 612; BFH v. 12.9.1991 – III R 4/89, BFH/NV 1992, 151.

**Zulässigkeit der Prüfung zusammen veranlagter Ehegatten:** Die Rechtmäßigkeit einer Ap. beurteilt sich nach § 193 AO, dessen Voraussetzungen auch für zusammen zur ESt veranlagte Ehegatten getrennt festzustellen sind (BFH v. 25.5.1976 – VII R 59/75, BStBl. II 1977, 18; BFH v. 16.12.1986 – VIII R 123/86, BStBl. II 1987, 248 [250]; offenbar aA BFH v. 14.3.1990 – X R 104/88, BStBl. II 1990, 612, wonach sich die Rechtmäßigkeit der Anordnung gegenüber dem Ehemann mit ausschließlich Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit allein aus § 26b ergeben soll).

69 Einstweilen frei.

## 70 9. Rechtsbehelfs- und Klageverfahren zusammen veranlagter Ehegatten und Änderung bestandskräftiger Zusammenveranlagungsbescheide

**Schrifttum:** NÖCKER, Klageverfahren der zusammen veranlagten Ehegatten – Ein Streitverfahren der besonderen Art, AO-StB 2009, 299; KRANENBERG, Klageverfahren der zusammen veranlagten Ehegatten – Prozesstaktische Überlegungen, AO-StB 2010, 51.

**Gesonderte Rechtsbehelfs- und Klagebefugnis zusammen veranlagter Ehegatten:** Zusammen veranlagte Ehegatten bleiben in verfahrensrechtl. Bezie-

hung zwei getrennte StSubjekte (s. Anm. 36). Daher ist jeder der Ehegatten für sich befugt, gegen einen zusammengefassten StBescheid allein Einspruch einzulegen. Ob die Unterschrift beider Ehegatten unter der gemeinsamen StErklärung ausreicht, die Bevollmächtigung zur Einlegung eines Einspruchs anzunehmen, ist fraglich. Jedenfalls verlangt die Rspr. ein Einspruchsschreiben, in dem klar und eindeutig zum Ausdruck kommt, dass es sich um einen Rechtsbehelf beider Ehegatten handelt.

BFH v. 27.11.1984 – VIII R 73/82, BStBl. II 1985, 296; BFH v. 24.9.1985 – IX R 22/85, BFH/NV 1986, 733; BFH v. 27.1.1989 – III B 130/88, BFH/NV 1989, 767; BFH v. 14.1.1997 – VII R 66/96, BFH/NV 1997, 283; BFH v. 14.10.2009 – X R 14/08, BStBl. II 2010, 33, zur Änderung eines StBescheids bei Zusammenveranlagung.

**Ein Insolvenzverwalter**, der über das Vermögen des einen Ehegatten ein Insolvenzverfahren führt, ist gegen einen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ergangenen Zusammenveranlagungsbescheid einspruchsberechtigt und kann die Einzelveranlagung wählen, wenn dies zu einem für die Insolvenzmasse günstigeren Erg. führt (BFH v. 15.3.2017 – III R 12/16, BFH/NV 2018, 140).

**Eine Beschwer oder Klagebefugnis** hat nur der Ehegatte, dem der Zusammenveranlagungsbescheid wirksam bekannt gegeben wurde (s. Anm. 58). Wegen der Folgen bei Aufteilung der StSchuld nach § 268 AO kann eine Beschwer auch ohne Änderung der StFestsetzung gegeben sein, wenn das FA die Einkünfte eines Ehegatten abweichend von der StErklärung erhöht (BFH v. 16.8.1978 – I R 125/75, BStBl. II 1979, 26; BFH v. 7.11.1986 – III B 50/85, BStBl. II 1987, 94).

**Eine notwendige Hinzuziehung (§ 360 Abs. 3 AO) oder Beiladung (§ 60 Abs. 3 FGO)** ist grds. nicht erforderlich, wenn nur ein zusammen veranlagter Ehegatte Einspruch eingelegt oder Klage erhoben hat. Hat der Einspruch oder die Klage des einen Ehegatten Erfolg, so unterliegen im Rahmen der erneuten Zusammenveranlagung auch die Einkünfte des anderen Ehegatten dem niedrigeren StSatz. Auch gegenüber dem einkunftserzielenden Ehegatten muss wegen der Aufteilungsmöglichkeit nach §§ 268 ff. AO keine einheitliche Entsch. ergehen.

StRspr. des BFH, zB BFH v. 12.5.1992 – VIII R 33/88, BFH/NV 1992, 793; BFH v. 11.1.1994 – VII B 100/93, BStBl. II 1994, 405.

**Eine ausnahmsweise notwendige Beiladung** hat der BFH allerdings bei entgegengesetzten Interessen der Ehegatten bejaht (BFH v. 28.1.1966 – III 96/62, BStBl. III 1966, 327, betr. zusammen veranlagte Vermögensabgabe); ferner wenn zwischen den nunmehr geschiedenen Ehegatten Streit darüber besteht, ob eine bestandskräftige Zusammenveranlagung durch Änderung des Veranlagungswahlrechts nachträglich in eine getrennte Veranlagung (bis VZ 2012) oder eine Einzelveranlagung (ab VZ 2013) geändert werden kann (BFH v. 20.5.1992 – III B 110/91, BStBl. II 1992, 916).

**Die Einspruchsentscheidung** ist den zusammen veranlagten Ehegatten bekanntzugeben (§ 366 iVm. § 122 AO). Es gelten dieselben Grundsätze wie bei der Bekanntgabe von StBescheiden.

**Aussetzung der Vollziehung (AdV):** Wenn nur einer der Ehegatten AdV beantragt hat, ist die Entsch. jedem der Ehegatten in gesonderter Ausfertigung bekanntzugeben (BFH v. 14.1.1997 – VII R 66/96, BFH/NV 1997, 283).

## § 26b