

## § 26

### Veranlagung von Ehegatten

idF Fassung 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) <sup>1</sup>Ehegatten können zwischen der Einzelveranlagung (§ 26a) und der Zusammenveranlagung (§ 26b) wählen, wenn

1. beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig im Sinne des § 1 Absatz 1 oder 2 oder des § 1a sind,
2. sie nicht dauernd getrennt leben und
3. bei ihnen die Voraussetzungen aus den Nummern 1 und 2 zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sind.

<sup>2</sup>Hat ein Ehegatte in dem Veranlagungszeitraum, in dem seine zuvor bestehende Ehe aufgelöst worden ist, eine neue Ehe geschlossen und liegen bei ihm und dem neuen Ehegatten die Voraussetzungen des Satzes 1 vor, bleibt die zuvor bestehende Ehe für die Anwendung des Satzes 1 unberücksichtigt.

(2) <sup>1</sup>Ehegatten werden einzeln veranlagt, wenn einer der Ehegatten die Einzelveranlagung wählt. <sup>2</sup>Ehegatten werden zusammen veranlagt, wenn beide Ehegatten die Zusammenveranlagung wählen. <sup>3</sup>Die Wahl wird für den betreffenden Veranlagungszeitraum durch Angabe in der Steuererklärung getroffen. <sup>4</sup>Die Wahl der Veranlagungsart innerhalb eines Veranlagungszeitraums kann nach Eintritt der Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids nur noch geändert werden, wenn

1. ein Steuerbescheid, der die Ehegatten betrifft, aufgehoben, geändert oder berichtigt wird und
2. die Änderung der Wahl der Veranlagungsart der zuständigen Finanzbehörde bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit des Änderungs- oder Berichtigungsbescheids schriftlich oder elektronisch mitgeteilt oder zur Niederschrift erklärt worden ist und
3. der Unterschiedsbetrag aus der Differenz der festgesetzten Einkommensteuer entsprechend der bisher gewählten Veranlagungsart und der festzusetzenden Einkommensteuer, die sich bei einer geänderten Ausübung der Wahl der Veranlagungsarten ergeben würde, positiv ist. <sup>2</sup>Die Einkommensteuer der einzeln veranlagten Ehegatten ist hierbei zusammenzurechnen.

(3) Wird von dem Wahlrecht nach Absatz 2 nicht oder nicht wirksam Gebrauch gemacht, so ist eine Zusammenveranlagung durchzuführen.

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 § 26**

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

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Wahlrecht zwischen Einzel- und Zusammenveranlagung (Abs. 1 Satz 1)</b>		bb) Eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft	29
<b>1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1</b>		cc) Sachaufklärungspflicht und Feststellungslast für das Getrenntleben	30
a) Ehegatteneigenschaft der Steuerpflichtigen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)	22	d) Zeitliche Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)	34
b) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht beider Ehegatten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)		<b>2. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1: Wahl zwischen Einzelveranlagung und Zusammenveranlagung</b>	35
aa) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht iSd. § 1 Abs. 1 oder 2 oder des § 1a	24	<b>II. Veranlagungswahlrecht bei Wiederheirat nach Auflösung einer Ehe (Abs. 1 Satz 2)</b>	
bb) Beide Ehegatten müssen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein	25	1. Abs. 1 Satz 2 als verfassungsgerechte Konkurrenzregelung	45
c) Nicht dauerndes Getrenntleben (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)		2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2	48
aa) Begriff und Umstände der dauerhaften Trennung	28	3. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2	50

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Wahl der Einzelveranlagung durch einen Ehegatten (Abs. 2 Satz 1)</b>		<b>III. Art und Form der Wahlentscheidung (Abs. 2 Satz 3) . . . . .</b>	79
1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 1 . . . . .	60	<b>IV. Änderung der Wahlentscheidung (Abs. 2 Satz 4)</b>	
2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Durchführung der Einzelveranlagung . . . . .	61	1. Änderung vor Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids . .	80
<b>II. Übereinstimmende Ausübung des Wahlrechts auf Zusammenveranlagung (Abs. 2 Satz 2) . . . . .</b>	72	2. Änderung nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids (Abs. 2 Satz 4) . . . . .	81

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

	Anm.		Anm.
<b>I. Abs. 3 als Vereinfachungsregelung nach dem Günstigkeitsprinzip . . . . .</b>	88	<b>II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3 . . . . .</b>	92

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26**

**Schrifttum allgemein:** KULLMER, Die Ehegattenbesteuerung, Ihre Geschichte, Problematik und Neuregelung in Deutschland, diskutiert unter Berücksichtigung der Erfahrungen in den USA, Tübingen 1960; MENNEL, Welche rechtlichen Maßnahmen sind vordringlich, um die tatsächliche Gleichstellung der Frauen mit den Männern im Arbeitsleben zu gewährleisten?, Teilgutachten Steuerrecht, in Verhandlungen des 50. Dt. Juristentages, Bd. I, München 1974, 165; RÖNITZ, Verfahrensrechtliche Überlegungen zur Ausübung von Wahlrechten des materiellen Steuerrechts, StbJb. 1980/81, 359; ZEITLER, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien und Alterseinkommen, StuW 1985, 1; RÖSSLER, Die Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer, FR 1985, 393; KLEIN, Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtl. Problem, in FÜRST/HERZOG/UMBACH (Hrsg.), Festschrift für Wolfgang Zeidler, Berlin/New York 1987, 773; VON MIRBACH, Grundgesetz und Wertungswidersprüche zwischen Ehegattenunterhalts- und Steuerrecht, StuW 1987, 319; SEIDL, Krise oder Reform des Steuerstaates?, StuW 1987, 185; KANZLER, Einkommensteuerrechtliche Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990, 367 und 405; WATERKAMP, Ehegattenveranlagung und Freizügigkeit in der Europäischen Gemeinschaft, Köln 1993; VOLLMER, Das Ehegattensplitting: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden 1998; RAHM/KÜNKEL, Familien- und Familienverfahrensrecht, Loseblatt, Köln, 2010/2012 Teil 19. Kapitel (Steuerrecht); JACHMANN, Reformbedarf bei der Familienbesteuerung?, BB 2008, 591; JACHMANN/LIEBL, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009; LANG, Strukturreform – die aktuelle Familienbesteuerung auf dem Prüfstand, DB 2010, Heft 5 Standpunkte 9; LEISNER-EGENSPERGER, Kindgerechte Familienbesteuerung, FR 2010, 865; 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; SELDER, Das Bundesverfassungsgericht und die Homo-Ehe im Steuerrecht, DStR 2013, 1064.

**Materialien:** Denkschrift zur Frage der Ehegattenbesteuerung, BTDrucks. 1866/1953 v. 18.11.1956; Bericht des FinAussch. v. 23.5.1957, BTDrucks. 3509–3510/1953; WISSENSCHAFTLICHER BEIRAT BEIM BMF, Stellungnahme zur Neuordnung der Ehegattenbesteuerung, FR 1958, 222; GUTACHTEN DER STEUERREFORMKOMMISSION, Schriftenreihe des BMF Nr. 17, Bonn 1971; Dt. BUNDESTAG, HAUPTABTEILUNG WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE, Materialien, Splitting verfassungs- und steuerrechtliche Probleme der Ehegatten- und Familienbesteuerung, Bonn 1983, BTDrucks. 10/2884; Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 v. 9.11.1998, BTDrucks. 14/23; Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes v. 2.2.2011, BRDrucks. 54/11.

1

### I. Grundinformation zu § 26

Als Grundnorm zur Ehegattenveranlagung regelt § 26 in drei Absätzen, dass unbeschränkt estpfl. Ehegatten in intakter Ehe ein Wahlrecht auf eine von zwei Veranlagungsformen zusteht und wie dieses Wahlrecht ausgeübt wird oder als ausgeübt gilt. Abs. 1 Satz 1 eröffnet das Wahlrecht zwischen Einzelveranlagung oder Zusammenveranlagung. Die Wahlmöglichkeit der gesonderten Veranlagung im Jahr der Eheschließung (§ 26c) entfällt ab VZ 2013. Nach Abs. 1 Satz 2 geht bei einer erneuten Heirat im Jahr der Trennung oder des Todes eines Ehegatten das Wahlrecht auf die neue Ehe über.

Nach Abs. 2 kann eine Änderung der einmal getroffenen Wahl der Veranlagungsart nach Eintritt der Unanfechtbarkeit des StBescheids nur noch sehr eingeschränkt erfolgen, wenn ein die Ehegatten betreffender Bescheid geändert und die Änderung der Wahl der Veranlagungsart vor Bestandskraft des Änderungsbescheids dem FA mitgeteilt wird sowie die geänderte Wahl eine niedrigere StBelastung zur Folge hat.

Nach Abs. 3 wird die Zusammenveranlagung unterstellt, wenn vom Wahlrecht nicht wirksam Gebrauch gemacht wird.

## II. Rechtsentwicklung des § 26

### 1. Rechtsentwicklung bis zur Entscheidung des BVerfG vom 17.1.1957

2

**Preuß. Gesetz wegen Einführung einer Klassensteuer v. 30.5.1806** (GS, 120): Die nur auf einige preußische Provinzen beschränkte – und bald nach Einführung wieder abgeschaffte – Erhebung einer Klassensteuer nach englischem Vorbild sah in § 4 Buchst. a eine Erhebung der Steuer nach Haushalten vor.

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

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

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

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

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

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

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

**EStG 1949 v. 10.8.1949** (WiGBL. 1949, 166): Die Regelungen über die Zusammenveranlagung von Ehegatten wurden ohne inhaltliche Änderungen in das erste EStG der Bundesrepublik übernommen. Die während des Krieges (§ 19

EStDV 1941) festgelegten Ausnahmen von der Zusammenveranlagung blieben als § 43 EStDV 1949–1953 in Kraft.

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

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

### 3 2. Rechtswicklung nach der Entscheidung des BVerfG vom 17.1.1957

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

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

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

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

**EStRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1969, 1774; BStBl. I 1974, 530): Durch das EStRG 1974 wurde die Möglichkeit der besonderen Veranlagung im Jahr der Eheschließung wieder aufgehoben.

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Mit StSenkG 1986/88 wurden die durch das EStRG 1974 abgeschaffte Möglichkeit der besonderen Veranlagung für das Jahr der Eheschließung wieder eingeführt.

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

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

**StVereinfG 2011 v. 1.11.2011** (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986): Die gesamte Vorschrift wird sprachlich neu gefasst, wobei die Voraussetzungen für die Wahlmöglichkeit wie bisher bleiben. Allerdings werden die Anzahl der Wahlmöglichkeiten sowie die Möglichkeit der Änderung einer einmal getroffenen Wahl eingeschränkt.

### III. Reformüberlegungen

**Schrifttum zu Reformüberlegungen:** KLEIN, Die unzureichende steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, DeuStBT 1987, 77; DONATH, Wege zum Steuerrecht, in WITTMANN/JÜPTNER/HÖRMANN (Hrsg.), Wege zum Steuerrecht: Festschrift für Wolfgang Jakob, Augsburg 1991, 45; 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; SEIDL/TRAUB, Was bringt die Steuerreform?, BB 1997, 861; LIETMAYER, Ehegattensplitting – Zankapfel der Steuerpolitik, DStZ 1998, 849; GRÖNERT, Ist die Abschaffung des Ehegattensplitting verfassungsrechtlich geboten?, DStZ 1998, 895; VOLLMER, Das Ehegattensplitting: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden 1998; KULMSEE, Reform der Familienbesteuerung, DStZ 1998, 14; STÖCKER, Die Kappung des Ehegattensplitting ist verfassungswidrig, BB 1999, 234; KANZLER, Neue Entwicklungen zur Familienbesteuerung, FR 1999, 512; SÖHN, Kappung des Ehegattensplitting?, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 639; KANZLER, Erste Überlegungen zur Einkommensbesteuerung der Lebenspartnerschaft nach dem Entwurf des Lebenspartnerschaftsgesetzes, FR 2000, 859; KIRCHHOF, Steuersubventionen, Festschriftbeitrag, FS für Klaus Vogel, Heidelberg, 2001, 745; ALTHAMMER, Gibt es verfassungskonforme Möglichkeiten zur Einschränkung des Ehegattensplittings?, Sozialer Fortschritt 2003, 159; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 147; KANZLER, Sind andere europäische Modelle der Eheförderung auf Deutschland übertragbar?, FR 2002, 760; RICHTER/STEINMÜLLER, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812; ZULEEG, Ehegattensplitting und Gleichheit, DÖV 2005, 687; MERKT, Splittingtarif auch für eingetragene Lebenspartner?, DStR 2012, 1157.

**Reformüberlegungen:** Trotz der Neuregelung ab VZ 2013 durch das StVereinfG v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131; BStBl. I 2011, 986) werden im Zusammenhang mit der Ehegattenveranlagung nach wie vor insbes. die folgenden Reformmodelle und alternativen Grundkonzepte diskutiert (s. auch § 32a Anm. 26:

- ▶ *Begrenzung des Splitting:* Die mit der Progression bei höheren Einkommen wachsende StEntlastung durch das Splitting soll durch eine Kappung vermieden werden (vgl. ausführl. KANZLER, FR 1999, 512; SÖHN, FS Vogel, 2000, 639; ALTHAMMER, Sozialer Fortschritt 2003, 159). Diskutiert werden dabei zum einen, dass sich die Vorteile aus dem Splitting nur bis zu einem bestimmten gemeinsamen Einkommen der Eheleute auswirken können (vgl. StRefKomm. 1971, 194 und § 32a Anm. 26 zum sog. „fading out“), und zum anderen, dass der sog. Splittingvorteil unabhängig von Höhe und Verteilung der Ehegatteneinkommen betragsmäßig begrenzt wird (vgl. den nicht verwirklichten Reformvorschlag zu § 32a Abs. 5a im SteuerEntlG 1999/2000/2002 v. 19.11.1998, BTDrucks. 14/23).
- ▶ *Doppeltarifsystem:* Ausgangspunkt der Ehegattenbesteuerung ist nicht der Grundtarif für Ledige, sondern ein spezieller Steuertarif für Verheiratete, aus dem nach dem Splittingprinzip der Tarif für die Ledigen abgeleitet wird (vgl. StRefKomm. 1971, 194).
- ▶ *Realsplitting:* Die Ehegatten werden einzeln veranlagt, der unterhaltleistende Ehegatte könnte aber Zahlungen an seinen Partner – ähnlich der in § 10 Abs. 1 Nr. 1 für Geschiedene geltenden Regelung – stl. berücksichtigen (vgl. LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985, 73; KANZLER, FR 1999, 515). Dies entspricht der Besteuerung, die nach dem insoweit nicht verwirklichten Entwurf eines Lebenspartnerschaftsgesetzes (BTDrucks. 14/1351, 164) vorgesehen war (dazu ausführl. KANZLER, FR 2000, 859).

► *Familienplitting*: Erweiterung des Ehegatten- zum Familienplitting (Reg. Erklärung v. 4.5.1983 vor dem Dt. BTag; LANG, *StuW* 1978, 316; KUNDERT, *Die Besteuerung der Haushalte*, 2. Aufl. 1978, 5 ff., 15 ff.; DONATH, *FS Jakob*, 1991, 45; KANZLER, *DStJG* 24 [2001], 417). In der politischen Diskussion wird der Begriff des Familienplitting undifferenziert verwendet. Zu unterscheiden ist jedoch das dem begrenzten Realsplitting nachempfundene Familienrealsplitting vom Familientarifsplitting nach französischem Vorbild (dazu KANZLER, *DStJG* 24 [2001], 147, 457 ff. mwN). Wegen erheblicher finanzieller Auswirkungen ist eine Umsetzung des Familientarifsplitting bislang gescheitert. Regelmäßig taucht das Familienplitting allerdings in den unterschiedlichsten Formen in Forderungen der Parteien im Wahlkampf auf. So forderte zB Bundesfinanzminister SCHÄUBLE (CDU) in einem Interview mit der Rheinischen Post am 9.5.2013 ein Familienplitting, ohne allerdings zu Einzelheiten Stellung zu nehmen.

► *Zusammenveranlagung mit eingetragem Lebenspartner*: Eingetragene Lebenspartnerschaften sind nach der Entscheidung des BVerfG v. 7.5.2013 (2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06 und 2 BvR 288/07) rückwirkend ab dem Zeitpunkt des in Kraft treten des Lebenspartnerschaftsgesetzes (1.8.2001) den Ehen gleich zu stellen. Nach Ansicht des BVerfG sind Gründe die eine Ungleichbehandlung von Ehen und eingetragenen Partnerschaften rechtfertigen würden nicht ersichtlich. Das BVerfG stellt in seiner Begründung dabei insbesondere auf die in der eingetragenen Partnerschaft mit der Ehe vergleichbare gegenseitige Verpflichtung und Verantwortung ab

#### IV. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 26

**Schrifttum:** BIRK, „Besteuerung nach Wahl,, als verfassungsrechtliches Problem, *NJW* 1984, 1325; RAUPACH, in RAUPACH/TIPKE/UELNER, *Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?*, Köln 1985, 15; BELSER, *Verfassungsrechtliche Zulässigkeit steuerlicher Wahlrechte*, 1986; KLEIN, F., *Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem*, in FÜRST/HERZOG/UMBACH (Hrsg.), *Festschrift für Wolfgang Zeidler*, Berlin/New York 1987, 773; 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*, Baden-Baden 1998; STÖCKER, *Die Kappung des Ehegattensplitting ist verfassungswidrig*, *BB* 1999, 234; WÄLZHOLZ, *Die Besteuerung von Lebenspartnerschaften und deren Auswirkung auf die Besteuerung der Ehegatten*, *DStR* 2002, 333; MELLINGHOFF, *Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie*, *Rechtsstaat in der Bewährung* Bd. 35, Heidelberg 2001; RICHTER/STEINMÜLLER, *Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz*, *FR* 2002, 812; FRYE, *Die verfassungsrechtlich gebotene Unvererblichkeit des Ehegattenveranlagungswahlrechts*, *FR* 2007, 1109; STEPPUTAT, *Ehegattensplitting für eingetragene Lebenspartnerschaften?*, *FR* 2010, 831; MESSNER, *Lebenspartnerschaft – Steuerliche Konsequenzen des BVerfG-Beschlusses vom 21.7.2010*, *DStR* 2010, 1875; WITT, *Interner Ausgleich zwischen zusammen veranlagten Ehegatten*, *DStR* 2007, 56; WAGNER, *Ehegattenübergreifende Verlustverrechnung: Nur Vorteile für Ehegatten?*, *DStR* 2010, 2558; LIEBL, *Die eingetragene Lebenspartnerschaft in der Einkommensteuer* *DStZ* 2011, 129; MERKT, *Splittingtarif auch für eingetragene Lebenspartner*, *DStR* 2012, 1157.

#### 5 1. Bedeutung des § 26

**Steuersystematisch** kommt § 26 Bedeutung zu als Grund- und Verfahrensvorschrift für die beiden Formen der Ehegattenveranlagung. § 26 bestimmt, wer



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

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

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

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

► *Die Zusammenveranlagung* ist gegenüber der Einzelveranlagung vorteilhaft, wenn die Ehegatten unterschiedlich hohe Einkommen haben und dadurch der progressive EStTarif genutzt wird. Weitere Vorteile der Zusammenveranlagung gegenüber der Einzelveranlagung sind der gemeinsame WK-Pauschbetrag für Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 9a Nr. 2), der verdoppelte Höchstbetrag für Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Abs. 3), der verdoppelte Freibetrag für Einkünfte aus LuF (§ 13 Abs. 3) und der gemeinsame Sparer-Freibetrag (§ 20 Abs. 4), die sich immer dann günstig auswirken wenn nur einer der Ehegatten entsprechende Einkünfte hat.

► *Die Einzelveranlagung* führt in all den Fällen zu einer niedrigeren Steuerbelastung, in denen ein den Ehegatten eingeräumter Steuervorteil oder eine Steuerververschärfung (Progressionsvorbehalt, vgl. HAGEN/SCHYNOL, DStR 1999, 1430; STUHRMANN, FR 1990, 389; PAUS, FR 1986, 509) höher ist als der durch Zusammenrechnung der Einkünfte und Besteuerung nach dem Splittingtarif mögliche Progressionsvorteil (vgl. im Einzelnen ROSS, DStZ 1992, 239; BILSDORFER, FR 1998, 673; HAGEN/SCHYNOL, DStR 1999, 1430). In der Literatur diskutiert werden hier insbes. die zweimalige Gewährung der Freigrenze für Nebeneinkünfte (§ 46 Abs. 3) und des sog. Härteausgleichs (§ 46 Abs. 5), die Optimierung des SA-Abzugs (vgl. RAMISCH, DB 1991, 1797), der bei der Zusammenveranlagung vorrangige Verlustausgleich zwischen den Ehegatten (§ 10d; vgl. s. § 26b Anm. 40) und die Vergünstigungen bei außerordentlichen Einkünfte (§ 34 Abs. 1; vgl. HAGEN/SCHYNOL, DStR 1999, 1430, mit Berechnungsbeispielen; vgl. SCHNEIDER in KSM, § 26 Rn. A 300).

**Bedeutung der Neuregelung ab Veranlagungszeitraum 2013:** Die Verringerung der Veranlagungswahlrechte und der damit einhergehende Wegfall der besonderen Veranlagung für den VZ der Eheschließung (§ 26c) war möglich, weil der Haushaltsfreibetrag seit VZ 2004 entfallen ist und bei einer geschiedenen Ehe ein nicht wiederverheirateter Ehegatte im Jahr der Scheidung unter den Voraussetzungen des § 32a Abs. 6 mit dem Splittingtarif besteuert werden kann. Der Ersatz der getrennten Veranlagung durch eine echte Einzelveranlagung entspricht dem Wunsch der Ehepartner ihre stl. Angelegenheiten ohne Abstimmung mit dem Ehepartner und ohne dessen Wissen zu regeln.

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

Einstweilen frei.

6–10

## 11 2. Verfassungsmäßigkeit des § 26

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

**Keine Benachteiligung alleinerziehender Elternteile:** Zwar hat das BVerfG eine verfassungswidrige Benachteiligung alleinerziehender Elternteile darin gesehen, dass der zwangsläufig anfallende erhöhte Kinderbetreuungsaufwand dieser Stpfl. nicht zu einer StEntlastung führt (BVerfG v. 3.11.1982 – 1 BvR 620/78 ua., BStBl. II 1982, 717). Dieser Benachteiligung wurde allerdings durch die Regelungen im Familienleistungsgesetz v. 22.12.2008, BGBl. I 2008, 2955) Rechnung getragen.

**Benachteiligung der eheähnlichen Lebensgemeinschaft:** Der Ausschluss nichtehelicher Lebensgemeinschaften von der Ehegattenveranlagung ist nach BVerfG v. 7.5.2013 (2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06 und 2 BvR 288/07) dann rechtswidrig, wenn die Partnerschaft als eine der Ehe vergleichbare Verpflichtungs- und Verantwortungsgemeinschaft ausgestaltet ist. Dies ist bei den nach dem Gesetz zur Beendigung der Diskriminierung gleichgeschlechtlicher Gemeinschaften: Lebenspartnerschaften (Lebenspartnerschaftsgesetz – LPartG) vom 16. Februar 2001 (BGBl. I 2001, 266) eingetragenen Lebenspartnerschaften (LPG) der Fall. Der Gesetzgeber ist deshalb verpflichtet ab dem in Kraft treten dieses Gesetzes (1.8.2001) rückwirkend eine entsprechende gesetzliche Regelung herbeizuführen.

Das BVerfG unterscheidet in seiner Entscheidung allerdings ausdrücklich die typisierende Verantwortungsgemeinschaft einer eingetragenen Lebenspartnerschaft nach dem LPartG von anderen ungebundenen Partnerbeziehungen. Dies gilt wohl auch dann, wenn die Partner sich gegenseitig durch eine privatrechtliche Vereinbarung zum Beistand verpflichten. Bei diesen ausschließlich privatrechtlich vereinbarten Gemeinschaften ist eine Anwendung der Ehegattenwahlrechte daher nicht möglich.

12–13 Einstweilen frei.

## 14 V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

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

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

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

**Verhältnis zu weiteren Vorschriften des EStG:** In zahlreichen anderen Vorschriften des EStG und der estl. Nebengesetze wird das Vorliegen oder Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 gefordert. Danach müssen etwa die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 für die Inanspruchnahme des § 10 Abs. 1 Nr. 7 (Ausbildungskosten des Ehegatten) erfüllt sein. Auch wird das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 dann gefordert, wenn bei Unterstützungsleistungen an gemeinsame Kinder einer nicht intakte Ehe Unterstützungsleistungen nur von einem Elternteil erbracht werden (§ 32 Abs. 6 Satz 6; s. § 32 Anm. 182).

Einstweilen frei.

15–21

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

**I. Wahlrecht zwischen Einzel- und Zusammenveranlagung  
(Abs. 1 Satz 1)**

**1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1**

**a) Ehegatteneigenschaft der Steuerpflichtigen (Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1)**

22

**Schrifttum:** BOSCH, Neuordnung oder nur Teilreform des Eheschließungsrechts?, NJW 1998, 2010; FELIX, Der Sohn als Ehegatte der eigenen Mutter – Eine einkommensteuerrechtliche Kapriole akzeptierter Steuerrechtsprechung?, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, Festschrift für Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 849; STEPPUTAT, Ehegatteneigenschaft für eingetragene Lebenspartnerschaften?, FR 2010, 831; FRYE, Die verfassungsrechtlich gebotene Unvererblichkeit des Ehegattenveranlagungswahlrechts, FR 2007, 1109; LIEBL, Die eingetragene Lebenspartnerschaft in der Einkommensteuer, DStZ 2011, 129; MERKT, Splittingtarif auch für eingetragene Lebenspartner?, DStR 2012, 1157; CLOER/VOGEL, Ausdehnung der Schumacker-Rechtsprechung auch auf Schweizer Grenzgänger, DB 2013, 1141.

**Anwendung bürgerlich-rechtlicher Grundsätze:** Ob eine Ehe besteht, bestimmt sich ausschließlich nach zivilrechtl. Grundsätzen (vgl. BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473). Das bloße Zusammenleben in einem eheähnlichen Verhältnis genügt für die Durchführung einer Ehegattenveranlagung auch dann nicht, wenn sich die Partner gegenseitig durch schuldrechtl. Verträge verpflichtet haben (BFH v. 4.4.1997 – X B 223/96, BStBl. II 1997, 715, Verf-Beschw. wurde nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG v. 18.7.1997 – 2 BvR 955/97; v. 21.6.1957 – VI 115/55, BStBl. III 1957, 300; v. 9.3.1973 – VI R 396/70, BStBl. II 1973, 487; v. 6.12.1985 – VI R 56/82, BStBl. II 1986, 390; v. 1.4.1997 – X B 223/96, BFH/NV 1997, 652; v. 18.12.1997 – X R 120/97,

BFH/NV 1998, 699; FG Berlin v. 23.11.1995 – IV 285/94, EFG 1996, 545, rkr., betr. homosexuelle Partnerschaft; vgl. auch H 26 „Allgemeines“ EStH 2011).

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

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

**Eine Lebenspartnerschaft** mit einem gleichgeschlechtlichen Partner steht der Ehe auch dann nicht gleich, wenn sie nach den Bestimmungen des Lebenspartnerschaftsgesetzes (v. 16.2.2001, BGBl. I 2001, 266) eingetragen ist (aA LIEBL, DStZ 2011, 129; MERKT, DStR 2012, 1157). Auch nach dem Beschluss des BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, 2 BvR 1981/06, 2 BvR 288/07 ist eine verfassungskonforme Auslegung des § 26 ausgeschlossen; das BVerfG hat deshalb einen klaren Gesetzgebungsauftrag mit Rückwirkung zum 1.8.2001 erteilt.

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

**Anerkennung im Ausland geschlossener Ehen**: Wurde die zu beurteilende Ehe im Ausland geschlossen, ist die Frage, ob eine materiell-rechtl. gültige Ehe vorliegt, nach den Gesetzen des Heimatlandes des Stpfl. zu beurteilen (H 26 „Allgemeines“ EStH 2011). Die in Deutschland belegenen Diensträume des Konsulats eines ausländ. Staates sind kein Ausland (BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473).

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

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

BFH v. 6.12.1985 – VI 56/82, BStBl. II 1986, 390, betr. Ehe nach marokkanischem Recht; v. 6.12.1985 – VI R 102/83, BFH/NV 1986, 394, betr. Ehe nach jordanischem Recht. Unseres Erachtens ist – wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen – eine Zu-

## I. Wahlrecht Einzel-/Zusammenveranlagung (Satz 1) Anm. 22–24 § 26

sammenveranlagung mit beiden Frauen möglich, da sich die Ehegatteneigenschaft ausschließlich nach dem Recht des Heimatstaats der Ehegatten richtet.

**Aufgehobene Ehe:** Wird eine Ehe aufgehoben, so wirkt das Urteil über die Aufhebung für die Zukunft (§ 1313 BGB). Zu den Aufhebungsgründen, welche seit 1998 auch die Nichtigkeitsgründe ersetzen, vgl. § 1314 BGB. Die Aufhebung ist kein „rückwirkendes Ereignis“ iSd. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO.

**Scheidung der Ehe:** Eine Ehe gilt mit Rechtskraft des Scheidungsurteils als beendet (§ 1564 BGB; H 26 „Allgemeines“ EStH 2011). Ab diesem Zeitpunkt stehen den Ehegatten die durch § 26 eröffneten Veranlagungswahlrechte nicht mehr zu. Die Ehegattenveranlagung kann allerdings auch bereits vor diesem Zeitpunkt dann ausgeschlossen sein, wenn die Voraussetzungen des dauernden Getrenntlebens vorgelegen haben (s. Anm. 28 ff.).

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

**Tod eines der Ehegatten:** Die Ehe endet mit dem Tod eines Ehegatten. Im Todesjahr ist eine Zusammenveranlagung des überlebenden Ehegatten mit den Einkünften des Verstorbenen möglich. Schlägt der überlebende Ehegatte allerdings die Erbschaft aus, so ist die Durchführung einer Ehegattenveranlagung von der Zustimmung der Erben abhängig (BFH v. 13.11.1979 – VIII R 193/77, BStBl. II 1980, 188; s. Anm. 92; krit. hierzu: FELIX; FS Friauf, 1996, 849; FRYE, FR 2007, 1109).

Zum Wahlrecht bei Wiederverheiratung des überlebenden Ehegatten im Jahr des Todes vgl. Abs. 1 Satz 2; Anm. 54 ff.

Im Jahr, das dem Todesjahr folgt, wird die tarifliche ESt des überlebenden Ehegatten nach der Splittingtabelle berechnet (Gnaden- oder Witwensplitting nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1).

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

Einstweilen frei.

23

### b) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht beider Ehegatten (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1)

#### aa) Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht iSd. § 1 Abs. 1 oder 2 oder des § 1a

24

**Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 (allgemeine Regelung):** Nach § 1 Abs. 1 sind unbeschränkt estpfl. natürliche Personen, die im Inland (§ 1 Abs. 1; § 1 Anm. 57) einen Wohnsitz (§ 8 AO; vgl. § 1 Anm. 62 ff.) oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort (§ 9 AO; § 1 Anm. 73 ff.) haben.

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

**Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 2 (erweiterte unbeschränkte StPfl.):** Nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt estpfl. sind solche StPfl., die zwar als deutsche Staatsangehörige im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, jedoch zu einer deutschen juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem aktiven Dienstverhältnis stehen und Einkünfte aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen (sog. erweiterte unbeschränkte StPfl. für bestimmte natürliche Personen mit völkerrechtl. Privilegien, s. § 1 Anm. 157 ff.). Angehörige sind unter bestimmten Voraussetzungen in die erweiterte unbeschränkte StPfl. einbezogen (ausführl. § 1 Anm. 166 f.).

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

- ▶ *Unbeschränkt steuerpflichtige EU-/EWR-Bürger*, deren nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte im Ausland wohnt (§ 1a Abs. 1 Einleitungssatz Alt. 1). Dies trifft uA auf viele ausl. Arbeitnehmer zu, aber auch auf viele Deutsche deren Ehegatte in einem der EU-Länder (zB auf Mallorca) lebt.
- ▶ *Schweizer Grenzgänger*, die in der Schweiz leben, aber einen Großteil ihres Einkommens in Deutschland erhalten. Die in der Schweiz lebenden StPfl. sind hinsichtlich der Ausübung der Ehegattenwahlrechte den EU-/EWR-Bürgern gleichgestellt (vgl. EuGH v. 28.2.2013, C 425/11, Katja Ettwein/ FA Konstanz, DStR 2013, 514; CLOER/VOGEL, DB 2013, 1141).
- ▶ *Beschränkt steuerpflichtige EU-/EWR-Staatsangehörige*, deren nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte im Ausland wohnt (§ 1a Abs. 1 Einleitungssatz Alt. 2, sog. Grenzpendler).
- ▶ *Fiktive Steuerpflichtige bei öffentlichen Bediensteten* (§ 1a Abs. 2): Im öffentlichen Dienst tätige Grenzpendler sind den bei privaten ArbG Beschäftigten gleichgestellt.

## 25 bb) Beide Ehegatten müssen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein

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

**Die Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht müssen bei beiden Ehegatten gleichzeitig vorliegen.** Dies führt bei bestimmten StPfl. zu folgenden Besonderheiten:

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

Der Begriff des Grenzpendlers ist nicht mit dem in vielen DBA verwendeten Begriff des Grenzgängers identisch. Grenzgänger wohnen in einem beiderseits der Staatsgrenze angrenzenden Gebiet (von zB 30 km, vgl. BFH v. 26.4.1995 – I B 166/94, BStBl. II

1995, 532) während als Grenzpendler alle im Ausland ansässigen Stpfl. mit Inlandseinkünften bezeichnet werden.

► *Angehörige von NATO-Streitkräften* unterliegen grds. nicht der Ehegattenveranlagung mit ihrem unbeschränkt estpfl. Ehegatten. Nach Art. X Abs. 1 Satz 1 NATO-Truppenstatut (v. 3.8.1959, BGBl. II 1961, 1206) wird durch eine Stationierung in der Bundesrepublik kein Wohnsitz im Inland begründet. Personen, die sich nicht „nur“, in ihrer Eigenschaft als Mitglied des zivilen Gefolges ausländ. Streitkräfte, sondern vor allem wegen ihrer Eheschließung mit einem unbeschränkt estpfl. Ehegatten in der Bundesrepublik aufhalten, haben jedoch einen Wohnsitz im Inland.

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

► *Ansländische Diplomaten und Konsuln*, die in der Bundesrepublik ständig ansässig sind, unterliegen nicht der Ehegatten- und Zusammenveranlagung mit ihrem im Inland unbeschränkt estpfl. deutschen Ehegatten (BFH v. 13.11.1996 – I R 119/95, BFH/NV 1997, 664). Nach Art. 49 des Wiener Übereinkommens über diplomatische und konsularische Beziehungen v. 24.4.1963 (BGBl. II 1969, 1585) sind Konsularbeamte, Diplomaten etc., sowie die mit ihnen im Haushalt lebenden Angehörigen, die die Staatsangehörigkeit des Entsendestaates besitzen, von der inländ. ESt befreit (BFH v. 13.11.1996 – I R 119/95, BFH/NV 1997, 664). Nicht befreit sind jedoch Angehörige, welche eine andere Staatsangehörigkeit als die des Entsendestaates haben (SCHWARZ, IWB Fach 3 Gruppe 6, 393).

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

Einstweilen frei.

26–27

### c) Nicht dauerndes Getrenntleben (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

**Schrifttum:** BERGMANN, Zusammenveranlagung bei getrenntlebenden Ehegatten, BB 1984, 590; RÖSSLER, Die Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer, FR 1985, 393; MEIER, N., Sind die Feststellungen in einem Scheidungsurteil bindend für die steuerliche Veranlagung durch das Finanzamt, NSt. Nr. 20/1986, 33; TRAXEL, Das „dauernde Getrenntleben“ und sein Einfluß auf das Ehegattensplitting, BB 1995, 1217; MÜLLER, Die Bedeutung eines erfolglosen Versöhnungsversuchs für das dauernde Getrenntleben von Ehegatten (§§ 26, 26b EStG), DSz 1997, 86.

#### aa) Begriff und Umstände der dauerhaften Trennung

28

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

BFH v. 5.10.1966 – VI 42/65, BStBl. III 1967, 84; v. 27.8.1971 – VI R 206/68, BStBl. II 1972, 173; v. 9.3.1973 – VI R 396/70, BStBl. II 1973, 487; v. 15.6.1973 – VI R 150/69, BStBl. II 1973, 640; v. 13.12.1985 – VI R 190/82, BStBl. II 1986, 486; v.

26.8.1997 – VI R 268/94, BFH/NV 1998, 163; v. 26.11.1997 – IX B 47/97, BFH/NV 1998, 585; v. 26.11.1997 – IX B 47/97, BFH/NV 1998, 585; v. 20.1.1999 – VI B 160/98, BFH/NV 1999, 951, VerfBeschw. nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG v. 25.5.1999 – 2 BvR 305/99; v. 7.12.2001 – III B 129/01, BFH/NV 2002, 483; vgl. auch R 26 Abs. 1 EStR 2005; aA: TRAXEL, BB 1995, 1217, der eine Trennung iSv. § 26 verneint, obwohl bürgerlich-rechtl. bereits von Trennung auszugehen ist.

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

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

► *Offenkundige Anzeichen für eine dauerhafte Trennung* sind zB das Eingehen einer neuen Partnerschaft oder die Erhebung der Scheidungsklage; hier kann bereits kurze Zeit nach dem Bruch der Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft (1 bis 2 Monate) von einer dauerhaften Trennung der Ehegatten ausgegangen werden. Dies gilt auch dann, wenn im Scheidungsverfahren widersprüchliche Angaben zur Dauer der Trennung gemacht werden (BFH v. 13.12.1985 – VI R 190/82, BStBl. II 1986, 486; krit. dazu KANZLER, DStR 1990, 368).

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

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

Hinsichtlich der Dauer eines die Dauerhaftigkeit der Trennung unterbrechenden Versöhnungsversuchs kommt es auf den Einzelfall an. Nach dem Hess. FG v. 14.4.1988 (9 K 70/85, EFG 1988, 639, rkr.) eröffnet ein siebenwöchiges Zusammenleben die Ehegattenveranlagung, nach FG Münster v. 22.3.1996 (14 K 3008/94 E, EFG 1996, 921) reichen hierfür schon sechs Wochen aus. Zu kurz erscheint uE allerdings FG Köln v. 21.12.1993 (2 K 4543/92, EFG 1994, 791, rkr., durch BFH v. 26.8.1997 – VI R 268/94, BFH/NV 1998, 163 im Verfahren nach Art. 1 Nr. 7 BFHEntG bestätigt) wonach bereits ein drei- bis vierwöchiges erneutes Zusammenleben die Veranlagung nach §§ 26 ff. ermöglichen soll. Der ernsthafte Versuch einer Versöhnung sollte uE zumindest länger als einen Mo-



nat andauern; aA: SCHNEIDER in KSM, § 26 Rn. B 34; ETTLICH in BLÜMICH, § 26 Rn. 64.

### bb) Eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft

29

**Das Tatbestandsmerkmal** des dauernden Getrenntlebens setzt neben einem zeitlichen Element auch eine Aufgabe der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft voraus. Dieser Begriff der umfasst dabei die räumliche, persönliche und geistige Gemeinschaft der Ehegatten (BFH v. 15.6.1973 – VI R 150/69, BStBl. II 1973, 640).

**Räumliche Gemeinschaft:** Wesentliches, weil offenkundiges Merkmal der ehelichen Lebensgemeinschaft ist das räumliche Zusammenleben der Ehegatten. Dabei kann allerdings aus einer räumlichen Gemeinschaft noch nicht in jedem Fall auf eine Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft geschlossen werden. Eine solche erfordert auch eine Verwirklichung der anderen Voraussetzungen (persönliche, geistige und wirtschaftliche Gemeinschaft; vgl. BFH v. 24.1.2013 III B 113/11, BFH/NV 2013, 726).

Die bloße räumliche Trennung der Ehegatten rechtfertigt für sich allein genommen jedoch auch noch nicht die Annahme, die eheliche Lebensgemeinschaft sei aufgehoben (BFH v. 18.7.1985 – VI R 100/83, BFH/NV 1987, 431). Sind Eheleute durch äußere Umstände gezwungen, für unabhsehbare Zeit getrennt zu leben, so kann die eheliche Lebensgemeinschaft durch gegenseitige Besuche, häufige Mail-, Brief- oder Telefonkontakte etc. gleichwohl fortbestehen.

► *Auslandsaufenthalt:* Die eheliche Lebensgemeinschaft wird durch einen ausbildungs- oder berufsbedingten, auch länger andauernden Auslandsaufenthalt eines der Ehegatten regelmäßig nicht beendet (BFH v. 5.10.1966 – VI 42/65, BStBl. II 1967, 84).

► *Schlechte Wohnverhältnisse:* Geben Ehegatten das räumliche Zusammenleben wegen schlechter oder unzureichender Wohnverhältnisse vorübergehend auf, leben sie nicht dauernd getrennt.

► *Freiheitsstrafe:* Die Verbüßung einer – auch mehrjährigen – Freiheitsstrafe durch einen der Ehegatten führt allein noch nicht zur Annahme eines dauernden Getrenntlebens. Entscheidend ist, ob die Ehegatten die Absicht haben, die räumliche Gemeinschaft nach der Haftentlassung wiederherzustellen und diesen Wunsch durch regelmäßige häufigere Kontakte während der Trennung dokumentieren (vgl. R 174 Abs. 1 Satz 3 EStR 2004).

► *Längere Krankheit* führt nicht zur dauernden Trennung, auch wenn die dauerhafte Unterbringung in einem Pflegeheim erforderlich ist. Halten die Ehegatten in einer solchen Lage ihre Verbindung durch Besuche, Telefonate, Mailverkehr oder Briefe aufrecht, kann auch aufgrund einer mehrjährigen räumlichen Trennung noch nicht von einem dauernden Getrenntleben iSd. § 26 ausgegangen werden (R 26 Abs. 1 Satz 3 EStR 2005). Dies gilt auch für den Fall, dass beide Ehegatten wegen Krankheit in verschiedenen Heimen untergebracht sind.

► *Psychische Erkrankung:* Bei Unterbringung eines der Ehegatten in einer geschlossenen psychiatrischen Anstalt liegt eine Aufhebung der Lebensgemeinschaft nur unter denselben Voraussetzungen vor wie bei Krankheit.

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

► *Zusammenleben mit einer anderen Person:* Lebt einer der Ehegatten über einen längeren Zeitraum (mehr als drei Monate) mit einer anderen Person zusammen, so kann regelmäßig von einem Bruch der persönlichen und geistigen Gemeinschaft der Ehegatten ausgegangen werden. Dies gilt nach FG Münster (v. 4.9.1996 – 11 K 5868-5869/94 E, 11 K 5868/94 E, 11 K 5869/94 E, EFG 1997, 613, rkr.) selbst dann, wenn zwischen den Ehegatten zwar noch eine Wirtschaftsgemeinschaft besteht, sich beide Ehegatten aber seit Jahren anderen Partnern zugewendet haben.

► *Begründen eines zweiten Haushalts* mit einer Lebensgefährtin rechtfertigt für sich allein genommen noch nicht, von einer dauerhaften Trennung auszugehen. Weiß der Ehepartner nichts von der Lebensgefährtin und kommen die Ehepartner regelmäßig unter einem Dach zusammen, kann gleichwohl von einem Fortbestehen der ehelichen Gemeinschaft ausgegangen werden. Dies gilt selbst dann, wenn der Ehegatte mit seiner Lebensgefährtin ein gemeinsames Kind hat (BFH v. 26.11.1997 – IX B 47/97, BFH/NV 1998, 585).

► *Stellung eines Scheidungsantrags:* Die Stellung eines Antrages auf Scheidung (§ 622 Abs. 1 ZPO) durch einen der Ehegatten soll nach BFH allein noch nicht ausreichen, um von einem Bruch der Gemeinschaft auszugehen (BFH v. 9.3.1973 – VI R 396/70, BStBl. II 1973, 487; krit. dazu: RÖSSLER, FR 1985, 393), dies aber nur dann, wenn die Ehegatten bis zur Rechtskraft des Scheidungsurteils in einer gemeinsamen Wohnung leben und eine gemeinsame Wirtschaftsführung aufrechterhalten. Diese Beurteilung beruht auf der Erwägung, dass es während des Scheidungsverfahrens zu einer Aussöhnung der Ehegatten kommen kann oder dass die Klage als unbegründet zurückgewiesen wird (zum Versöhnungsversuch allgemein s. Anm. 31).

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

► *Abholen von Gegenständen* aus der früheren gemeinschaftlichen Wohnung und der Umzug können auch dann ein Zeichen für das Ende der ehelichen Gemeinschaft sein, wenn noch keine Scheidungsklage erhoben wird (BFH v. 28.4.2010 – III R 71/07, BFH/NV 2010, 2042).

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

► *Gemeinsame Haushaltsführung* ist nicht Voraussetzung für die Anerkennung einer Wirtschaftsgemeinschaft. Auch Ehegatten, die ohne zwingende äußere Umstände über einen längeren Zeitraum in zwei getrennten Wohnungen leben und keinen gemeinsamen Haushalt führen, leben nicht dauernd getrennt, wenn sie sich regelmäßig treffen und gemeinsam über die Verwendung des Einkommens des alleinverdienenden Ehegatten disponieren (FG München v. 21.7.1998 – 13 K 3513/93, DSStRE 1999, 221, rkr.).

Die Ehegattenbesteuerung gem. § 26 kann daher auch in Betracht kommen bei – Ehegatten, die nach der standesamtlichen Trauung für eine Übergangszeit zwar keinen gemeinsamen Haushalt führen, dies aber alsbald zu tun beabsichtigen, und die die anfallenden Haushaltsentscheidungen gemeinsam treffen,

- Ehegatten, die aus beruflichen Gründen zwei Haushalte führen, sich aber regelmäßig am Wochenende und im Urlaub treffen und wirtschaftlich bedeutende, beide Ehegatten gemeinsam betreffende Entscheidungen gemeinsam beschließen.
- ▶ *Einbeitliche Haushaltskasse*: Die Tatsache, dass die Lebenshaltung getrennt wirtschaftender Ehegatten ausschließlich von dem alleinverdienenden Ehegatten bestritten wird, ist allein noch kein Zeichen gemeinsamer Wirtschaftsführung (BFH v. 27.8.1971 – VI R 206/68, BStBl. II 1972, 173). Andererseits bestehen auch im Fall des Getrenntlebens Unterhaltsverpflichtungen.
- ▶ *Gütergemeinschaft*: Daraus, dass die Ehegatten den Güterstand der Gütergemeinschaft auch nach ihrer Trennung aufrechterhalten, kann noch nicht ohne Weiteres auf ein Weiterbestehen der Wirtschaftsgemeinschaft geschlossen werden, wenn zB eine Vereinbarung besteht, dass die Verwaltung des Gesamtguts nur dem alleinverdienenden Ehegatten zusteht (§ 1421 BGB).

**cc) Sachaufklärungspflicht und Feststellungslast für das Getrenntleben** 30

**Tatfrage:** Die Frage, ob Ehegatten dauernd getrennt leben, ist als Tatfrage häufig schwer aufzuklären. Auf freiem Entschluss beruhendes räumliches Getrenntleben begründet allerdings die – widerlegbare – Vermutung, dass eine eheliche Lebensgemeinschaft nicht mehr besteht. Behaupten Ehegatten gleichwohl, ein Getrenntleben iSd. Abs. 1 Satz 1 liege nicht vor, so muss das FA dieser Behauptung nachgehen, und ihr ggf. Glauben schenken (BFH v. 18.7.1985 – VI R 100/83, BFH/NV 1987, 431; v. 12.6.1991 – III R 106/87, BStBl. II 1991, 806; v. 25.2.2005 – III B 90/04, BFH/NV 2005, 1329). Liegen allerdings offensichtliche Beweiszeichen wie getrennte Anschriften, eine anhängige Scheidungsklage, das Zusammenleben mit einem anderen Partner oder die Weigerung, die Unterschrift des Ehegatten beizubringen etc. vor, kann das FA die Angaben in der StErklärung in Zweifel ziehen. Das Verschweigen der abweichenden Adresse des Ehegatten in der StErklärung ist dabei als Steuerhinterziehung zu werten (FG Düss. v. 10.10.1996 – 15 K 313/93 E, EFG 1997, 414, rkr.).

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

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

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

diese im Scheidungs- und Besteuerungsverfahren unterschiedliche Angaben gemacht haben).

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

31–33 Einstweilen frei.

34 **d) Zeitliche Voraussetzungen für die Ausübung des Wahlrechts (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3)**

**Gleichzeitiges Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen:** Erforderlich ist, dass die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung gleichzeitig für mindestens kurze Zeit im VZ vorgelegen haben (BFH v. 25.1.2002 – III B 127/01, BFH/NV 2002, 645). Es reicht nicht aus, wenn die Voraussetzungen zeitlich nacheinander erfüllt werden.

**Zu Beginn des Veranlagungszeitraums liegen die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung vor,** wenn sie am 1. Januar des VZ um 0 Uhr vorgelegen haben. Eine Ehegattenveranlagung ist somit auch dann möglich, wenn einer der Ehegatten in der Neujahrsnacht stirbt oder seinen Wohnsitz in der Bundesrepublik am 1. Januar des VZ aufgibt. Ob eine Ehegattenveranlagung auch dann noch möglich ist, wenn sich die Ehegatten zu Beginn des VZ zwar bereits getrennt hatten, kann fraglich sein, wenn zu diesem Zeitpunkt noch nicht von einer dauernden Trennung ausgegangen werden kann.

**Im Laufe des Veranlagungszeitraums sind die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung eingetreten,** wenn sie mindestens kurze Zeit während des VZ gleichzeitig vorgelegen haben. Unschädlich ist, wenn die Voraussetzungen später (im gleichen VZ) wieder entfallen. Auch die Eheschließung zum 31. Dezember des VZ ist für eine Ehegattenveranlagung ausreichend, denn es spricht eine Vermutung dafür, dass jungverheiratete Eheleute nicht dauernd getrennt leben.

**Abweichender Zeitpunkt bei Verwitwetensplitting** (Gnadensplitting, § 32a Abs. 6 Nr. 1): Die ESt eines verwitweten Stpfl. ist in dem VZ, der auf das Kj. folgt, in dem sein Ehegatte verstorben ist, nur dann nach der Splittingtabelle festzusetzen, wenn der Stpfl. und sein verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt des Todes nicht dauernd getrennt gelebt haben (BFH v. 27.2.1998 – VI R 55/97, BStBl. II 1998, 350, in Abänderung von FG Berlin v. 20.2.1997 – 1152/96, EFG 1997, 806). Ob im Jahr des Todes des Ehegatten eine Veranlagung nach § 26 ff. durchzuführen ist, ist für die Gewährung des Verwitwetensplitting nicht entscheidend (vgl. auch H 32a EStH 2011; zur Wahl der Veranlagungsart im Todesjahr des einen Ehegatten vgl. Anm. 92).

35 **2. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1: Wahl zwischen Einzelveranlagung und Zusammenveranlagung**

**Wahlrecht eröffnet:** Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen der Ehegattenveranlagung vor, so steht den Ehegatten nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 das Wahlrecht zwischen getrennter Veranlagung und Zusammenveranlagung zu. Sind die Vo-

## II. Veranlagungswahlrecht bei Wiederheirat (Satz 2) Anm. 35–49 § 26

raussetzungen der Ehegattenveranlagung nicht erfüllt, so werden für beide Ehegatten Einzelveranlagungen (§ 25), uU mit Besteuerung nach dem Splittingtarif (Verwitwetensplitting: § 32a Abs. 6) durchgeführt.

**Freie Möglichkeit der Wahl zwischen Einzelveranlagung und Zusammenveranlagung:** Die beiden Veranlagungsarten stehen gleichrangig nebeneinander; die Ehegatten sind in der Ausübung ihrer Wahl daher grds. frei. Zum Ausschluss des Wahlrechts für die erste Ehe bei Wiederverheiratung im VZ s. Anm. 45; zur Unbeachtlichkeit eines einseitigen, rechtsmissbräuchlichen Antrags auf Einzelveranlagung s. Anm. 60; zu den zeitlichen Grenzen der Ausübung oder einer Änderung des Wahlrechts s. Anm. 79 f.

Einstweilen frei.

36–44

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

### 1. Abs. 1 Satz 2 als verfassungsgerechte Konkurrenzregelung

45

Die Vorschrift beschränkt die Wahlfreiheit der Ehegatten für den Fall einer erneuten Eheschließung nach Auflösung der vorangegangenen Ehe und löst damit die Konkurrenz mehrerer nach Abs. 1 Satz 1 vorliegender Wahlrechte zugunsten der letzten Ehe. Nach BVerfG soll durch Abs. 1 Satz 2 auch ein Auseinanderfallen der Zuständigkeiten verschiedener FÄ vermieden werden (BVerfG v. 3.6.1987 – 1 BvL 5/81, BStBl. II 1988, 395). Der Ausschluss des Ehegattenwahlrechts für die erste Ehe eines Stpfl., der im Laufe des VZ wieder geheiratet hat, ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden (BVerfG v. 3.6.1987 – 1 BvL 5/81, BStBl. II 1988, 395).

Einstweilen frei.

46–47

### 2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2

48

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

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

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

**Bestehen des Veranlagungswahlrechts für die neue Ehe:** Für die neue, dh. die am Jahresende bestehende Ehe müssen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 ebenfalls vorliegen. Das Wahlrecht für die erste Ehe entfällt damit nur für den Fall der Konkurrenz mit einem neuen Wahlrecht (s. Anm. 48).

Einstweilen frei.

49

50 **3. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2**

**Wahlrechte nur für zweite Ehe:** Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2 vor, so bleibt die zu Beginn des VZ bestehende und aufgelöste Ehe „für die Anwendung des Satzes 1 unberücksichtigt“.

51–59 Einstweilen frei.

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

**Schrifttum:** SONNENSCHNEIDER, Interner Steuerausgleich zusammenveranlagter Ehegatten, NJW 1980, 257; LANGE, Steuern in der neueren Rechtsprechung der Zivilgerichte, StJb. 1985/86, 352; ARENS, Familienrechtliche Ansprüche im Ehescheidungsverfahren mit steuerlichen Auswirkungen, StB 1986, 326; ARENS/SPIKER, Maßgeblichkeit des Steuerrechts für familienrechtliche Ansprüche, München 1990; PFEIFER-ENGELBACH, Rechtsfragen zur Ehegattenveranlagung, Diss., Mainz 1994; ARENS/EHLERS/GÖRKE/SPIEKER, Steuerfragen zum Ehe- und Scheidungsrecht, Herne/Berlin 1995; DOSTMANN, Steuerrechtsfragen in der familienrechtlichen Praxis, Köln 1996; BERGMANN, Die Behandlung von Erstattungsansprüchen im Steuerrecht, BB 1992, 893; MARFELS, Wahlrecht auf getrennte Veranlagung bis zur Aufhebung des Änderungsbescheids, DB 1992, 1162; BÜCHELE, Gescheiterte Ehen im Einkommensteuerrecht, DStR 1998, 105; FELIX, Der Sohn als Ehegatte der eigenen Mutter – Eine einkommensteuerrechtliche Kapriole akzeptierter Steuerrechtsprechung, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, Festschrift für Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 849; URBAHNS, Möglichkeiten zur Durchsetzung steuerlicher Interessen getrennt lebender oder geschiedener Ehegatten, Inf. 1996, 486; BÜCHELE, Gescheiterte Ehen im Einkommensteuerrecht, DStR 1998, 105; SANDERS, Die Verletzung ehelicher Pflichten und ihre Folgen, Frankfurt 2005, 12; MEYER, Zur Verpflichtung eines Ehegatten zur Zustimmung zur Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer im Lichte der Wahlmöglichkeiten nach § 26 Abs. 1 EStG, FamRZ 2005, 184; KANZLER, Ehegattenbesteuerung: Wahlrecht nach § 26 kann bis zur Unanfechtbarkeit eines Änderungsbescheides ausgeübt werden, FR 2005, 999; JÄGER, Zur Festsetzungsverjährung bei zunächst erfolgter Zusammenveranlagung und anschließender getrennter Veranlagung, HFR 2006, 45; DÜRR, Antrag auf getrennte Veranlagung als rückwirkendes Ereignis, BFH-PR 2006, 6; GREITE, Verpflichtungsklage auf getrennte Veranlagung, FR 2006, 92.

**I. Wahl der Einzelveranlagung durch einen Ehegatten (Abs. 2 Satz 1)**

60 **1. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 Satz 1**

**Wahl der Einzelveranlagung durch (mindestens) einen der Ehegatten:** Einer der Ehegatten muss die Einzelveranlagung gewählt haben. Der Fall, dass beide Ehegatten übereinstimmend die Einzelveranlagung wählen, ist in Abs. 2 nicht ausdrücklich geregelt. Ist einer der Ehegatten gem. § 25 zur ESt zu veranlagern und wird auf seinen Antrag hin eine Einzelveranlagung durchgeführt, ist auch der andere Ehegatte zwingend einzeln zu veranlagern (BFH v. 21.9.2001 – VI R 80/04, BStBl. II 2007, 11).

**Ausnahme vom Grundsatz der Wahlfreiheit:** Nach stRspr. des BFH war der einseitige Antrag eines Ehegatten auf die bis VZ 2012 mögliche getrennte Veranlagung allerdings unwirksam und damit unbeachtlich, wenn dieser Ehegatte

keine eigenen positiven oder negativen Einkünfte hat oder wenn diese so gering sind, dass sie weder einem StAbzug unterlegen haben noch zur EStVeranlagung führen können. In diesen Fällen würde die Wahl der getrennten Veranlagung nicht nur zu einer höheren Steuerbelastung für den anderen Ehegatten führen. Der Antrag auf getrennte Veranlagung wäre auch bei dem die getrennte Veranlagung wählenden Ehegatten wirtschaftlich folgenlos bleiben, da für diesen nur ein Nichtveranlagungs-Bescheid zu erlassen wäre.

BFH v. 12.8.1977 – VI R 61/75, BStBl. II 1977, 870; v. 28.8.1981 – VI R 139/78, BStBl. II 1982, 156; v. 3.2.1987 – IX R 255/84, BFH/NV 1987, 751; v. 3.2.1987 – IX R 252/84, BFH/NV 1987, 774; v. 30.11.1990 – III R 195/86, BStBl. II 1991, 451; v. 14.2.2000 – VI B 181/99, BFH/NV 2000, 842; v. 19.5.2004 – III R 18/02, BStBl. II 2004, 980; v. 3.3.2005 – III R 22/02, BFH/NV 2005, 568. Missbräuchlich ist die Wahl der getrennten Veranlagung durch den einkunftslosen Ehegatten selbst dann, wenn dem anderen Ehegatten eine Steuertraftat zur Last gelegt wird (BFH v. 10.1.1992 – III R 103/87, BStBl. II, 297, unter Aufhebung von FG Rhld.-Pf. v. 5.3.1987 – 5 K 179/86, EFG 1987, 462). Allerdings hat der BFH die Rspr. zur rechtsmissbräuchlichen Verweigerung einer Willenserklärung nicht auf die Zustimmung zum begrenzten Real-splitting übertragen, weil es nicht darum gehe, eine rechtsgrundlos verweigte Willenserklärung unbeachtet zu lassen, sondern darum, eine rechtsgrundlos verweigte Willenserklärung zu ersetzen“ (BFH v. 25.7.1990 – X R 137/88, BStBl. II 1990, 1022; KANZLER, DStR 1990, 370, mwN).

**Übertragung der Rechtsprechung auf die Einzelveranlagung:** Es sind uE keine Gründe ersichtlich, die zur getrennten Veranlagung ergangene Rspr. nicht auf die ab VZ 2013 ausschließlich mögliche Einzelveranlagung zu übertragen (glA KANZLER in RAHM/KÜNKEL, Familien- und Familienverfahrensrecht, 2011, I B 19 Rn. 140). Rechtsgrundlage für die Nichtbeachtung missbräuchlicher Wahlausübung ist der Grundsatz von Treu und Glauben nach § 242 BGB (BFH v. 8.3.1973 – VI R 305/68, BStBl. II 1973, 625 [628]). Dieser Grundsatz gilt auch im StRecht, wird jedoch idR im Verhältnis zwischen Stpfl. und FinBeh. angewendet (s. Einf. ESt Anm. 560 ff.). Die Rspr. erweist sich damit als Ausnahme von dem der Regelung des § 40 AO zugrundeliegenden Prinzip wertneutraler Durchführung der Besteuerung.

Dies entspricht auch der Interessenlage bei der Wahl der Einzelveranlagung. Durch die Rspr. des BFH zur Einschränkung der Wahlfreiheit werden zivilrechtl. Klageverfahren vermieden, ohne die berechtigten Interessen des einkunftslosen Ehegatten allzu sehr zu beeinträchtigen (glA KANZLER, DStR 1990, 368). Der Gefahr einer Inanspruchnahme aus einer Zusammenveranlagung wird uE durch das Aufteilungsverfahren (§§ 268 ff. AO) hinreichend Rechnung getragen (BFH v. 10.1.1992 – III R 103/87, BStBl. II 1992, 297; v. 12.8.1977 – VI R 61/75, BStBl. II 1992, 625; aA: DOSTMANN, Steuerrechtsfragen, Rn. 19 ff., 43 ff., 57 ff.; RÖSSLER FR 1985, 399). Auch das Steuergeheimnis spricht selbst dann nicht gegen die angeführte Rspr., wenn die Ehegatten nunmehr geschieden sind. Die Einkommenssituation geschiedener Ehegatten ist regelmäßig Gegenstand zivilrechtl. Unterhaltsentscheidungen und den getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten daher zumindest für die Jahre, in denen die Voraussetzungen der Veranlagung nach den §§ 26 ff. vorliegen, bekannt.

**Kein Missbrauch bei negativen Einkünften:** Keine missbräuchliche und damit unbeachtliche Wahlausübung liegt allerdings vor, wenn der Ehegatte negative Einkünfte hat und durch die Wahl der Einzelveranlagung im Verlustentstehungsjahr für sich selbst einen höheren Verlustabzug (Verlustrücktrag oder Verlustvortrag) erreichen möchte (BFH v. 27.7.1988 – VI R 43/85, BFH/NV

## § 26 Anm. 60–78 C. Abs. 2: Ausübung des Veranlagungswahlrechts

1989, 156; v. 10.10.1991 – XI R 31/90, BStBl. II 1992, 197; aA ARENS, NJW 1996, 704).

**Zivilrechtsweg:** Greift die SteuerRspr. zur missbräuchlichen Wahl der Einzelveranlagung, zB wegen eigener Einkünfte des die Wahl der Zusammenveranlagung verweigernden Ehegatten, nicht ein, ist der die Zusammenveranlagung anstrebende Ehegatte auf den Zivilrechtsweg angewiesen. Während früher – anders als bei der Zustimmung zum begrenzten Realsplitting – das Prozessgericht und nicht das Familiengericht für diese Streitigkeiten zuständig war, dürfte sich die Zuständigkeit nunmehr nach § 266 Abs. 1 Nr. 3 FamFG richten (s. ausführl. KANZLER in RAHM/KÜNKEL, Familien- und Familienverfahrensrecht, 2011, I B 19 Rn. 148).

### 61 2. Rechtsfolge des Abs. 2 Satz 1: Durchführung der Einzelveranlagung

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

62–71 Einstweilen frei.

### 72 II. Übereinstimmende Ausübung des Wahlrechts auf Zusammenveranlagung (Abs. 2 Satz 2)

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

**Steuerrechtlich keine Pflicht, der Zusammenveranlagung zuzustimmen:** Die Zustimmung zu einer bestimmten Veranlagungsart ist nicht erzwingbar. Allenfalls in Fällen der Willkür des einkunftslosen Ehegatten (vgl. Anm. 60) ist das einseitige auf Einzelveranlagung gerichtete Begehren unbeachtlich. Die Wahl einer bestimmten Veranlagungsart kann auch nicht von der Beteiligung an der Steuererstattung des anderen Ehegatten abhängig gemacht werden. Maßgebend für die Erstattungsberechtigung ist nach § 37 Abs. 2 AO allein derjenige Ehegatte, für dessen Rechnung die Zahlung erfolgt ist (BFH v. 25.7.1989 – VII R 118/87, BStBl. II 1990, 41, mwN; KANZLER in RAHM/KÜNKEL, Familien- und Familienverfahrensrecht, 2011, I 19 B Rn. 177).

**Einseitiger Widerruf der übereinstimmenden Erklärung:** Ändert einer der Ehegatten zulässigerweise seinen auf Zusammenveranlagung gerichteten Antrag und begehrt die Einzelveranlagung, so ist – von Fällen des Missbrauchs abgesehen – diese durchzuführen (s. ausführl. Anm. 80).

73–78 Einstweilen frei.



### III. Art und Form der Wahlentscheidung (Abs. 2 Satz 3)

79

**Angabe in der Steuererklärung:** Die Wahl für eine der beiden Veranlagungsarten wird für den jeweiligen VZ durch eine entsprechende Angabe beider Ehegatten (bei Wahl der Zusammenveranlagung) bzw. der einzelnen Ehegatten (bei Wahl der Einzelveranlagung) in der StErklärung getroffen.

**Steuererklärung:** Die Erklärungen der Ehegatten zur Ausübung ihres Veranlagungswahrechts werden im Regelfall durch Ankreuzen des entsprechenden Kästchens auf dem Erklärungsvordruck abgegeben. Dabei gelten die folgenden Besonderheiten:

▶ *Papiererklärung:* Regelmäßig unproblematisch ist die Erklärung zur Wahl des Veranlagungsrechts dann, wenn die Ehegatten eine EStErklärung in Papierform abgeben. Hier ist die StErklärung und damit auch die Wahl der Veranlagungsform von jedem der Ehegatten eigenhändig zu unterschreiben.

▶ *Nicht authentifizierte Elster-Erklärung:* Entsprechend verhält es sich bei einer nicht authentifizierten elektronischen StErklärung im Verfahren Elster. Auch hier müssen beide Ehegatten den Ausdruck, welcher beim FA abgegeben wird, eigenhändig unterschreiben und bestätigen damit ihre getroffene Wahl.

▶ *Authentifizierte Elster-Erklärung:* Fertigen Ehegatten ihre Erklärung selbst und übermitteln sie diese durch das authentifizierte Elster-Verfahren an die FinVerw., wird im Regelfall nur einer der Ehegatten authentifiziert und bestätigt seine Wahl der Veranlagungsart durch sein nur ihm bekanntes Passwort, welches zur Übermittlung der Erklärung an die FinVerw. berechtigt. Der andere Ehegatte muss seine Wahl dem authentifizierten Ehegatten mitteilen. Ist er mit der Wahl nicht einverstanden, kann er eine eigene Papiererklärung mit seiner Wahl abgeben.

▶ *Authentifizierte Elster-Erklärung durch Steuerberater:* Wird die StErklärung durch einen Angehörigen der steuerberatenden Berufe erstellt und von diesem direkt in authentifizierter Weise an die FinVerw. übermittelt, wird die Wahl durch Angabe gegenüber dem Berater getroffen. Dieser ist standesrechtl. verpflichtet, die ihm gegenüber erklärte Wahlentscheidung der von ihm erstellten Erklärung zugrunde zu legen, auch wenn die gewählte Veranlagungsart zu stl. nicht optimalen Ergebnissen führt.

**Keine bestimmte Frist:** Das Gesetz sieht für die Ausübung des Veranlagungswahrechts keine bestimmte Frist vor. Daher kann eine Wahl grds. solange ausgeübt werden, wie die Verpflichtung zur Abgabe der StErklärung besteht. Nach § 149 Abs. 2 AO ist die EStErklärung bis zum 31. Mai des Folgejahres abzugeben. Darüber hinaus kann allerdings die FinVerw. die Erklärungsfrist auf Antrag verlängern.

### IV. Änderung der Wahlentscheidung (Abs. 2 Satz 4)

#### 1. Änderung vor Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids

80

**Gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt** ist die Möglichkeit, die Wahl vor Eintritt der Unanfechtbarkeit des StBescheids zu ändern. Damit kann die Wahlentscheidung bis zur Unanfechtbarkeit des StBescheids, dh. bis zur formellen Bestandskraft, ohne weitere Voraussetzung geändert werden (vgl. FG Münster v. 4.10.2012 – 6 K 3016/10 E, EFG 2013, 97). Ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten kann danach in diesem Zusammenhang regelmäßig nur

dann angenommen werden, wenn das Wahlrecht aufgrund eines Gesamtplans mehrfach in sich widersprechender Weise ausgeübt wird.

**Formell bestandskräftig** ist ein StBescheid dann, wenn er mit Rechtsbehelfen nicht mehr angefochten werden kann. Letzter Termin für eine Änderung der Wahlentscheidung ist daher nicht die letzte mündliche Verhandlung beim tatrichterlich tätigen FG, sondern die Rechtskraft einer finanzgerichtlichen Entscheidung (vgl. BFH v. 28.8.1981 – VI R 139/78, BStBl. II 1982, 156; v. 24.5.1991 – III R 105/89, BStBl. II 1992, 123; v. 25.7.1993 – III R 32/91, BStBl. II 1993, 824; v. 24.1.2002 – III R 49/00, BStBl. II 2002, 408, mit Anm. KANZLER, FR 2002, 630).

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

**Keine Bindung an eine einmal getroffene Wahl:** Aus der gesetzlichen Formulierung, dass die Wahl der Ehegatten „durch Angabe in der Steuererklärung“ getroffen wird, kann nicht geschlossen werden, dass eine spätere Änderung generell nicht mehr möglich ist (so aber wohl HÖRSTER, NWB 2011, 3355). Die fehlende Rechtskraft eines noch anfechtbaren StBescheids kann nicht ausschließlich hinsichtlich der Wahl der Veranlagungsart negiert werden. Anders als nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 oder § 32 Abs. 6 und 7 enthält das Gesetz keine Bindung an die einmal getroffene Wahl. Jeder der Ehegatten kann seine Erklärung bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft also frei widerrufen.

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

**Änderung der Wahl bei einseitiger Bestandskraft:** Liegt gegenüber einem der Ehegatten eine bestandskräftige Veranlagung vor, so kann der andere Ehegatte gleichwohl seine Wahlentscheidung ändern. Die bestandskräftige Veranlagung des einen Ehegatten ist ggf. gem. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO zu ändern (BFH v. 10.2.1989 – VI R 165/85, BFH/NV 1989, 577; v. 25.4.2006 – X R 42/05, BStBl. II 2007, 220). Zur Verpflichtung der Ehegatten eine Änderung durchzuführen vgl. auch GREITE, FR 2006, 92

**Eigenständiges neues Verfahren:** Ändern die Ehegatten ihr Wahlrecht vor der formellen Bestandskraft, so muss das FA ein eigenständiges neues Veranlagungsverfahren durchführen.

## 81 2. Änderung nach Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids (Abs. 2 Satz 4)

**Eingeschränkte Änderungsmöglichkeiten nach formeller Bestandskraft:** Wird ein bestandskräftiger StBescheid zulässigerweise berichtigt oder geändert (§ 129, §§ 172 ff. AO) und die formelle Bestandskraft damit durchbrochen, so ist die Möglichkeit zur erneuten Ausübung des Wahlrechts nach Abs. 2 Satz 4 eingeschränkt. Dadurch soll eine Schlechterstellung von Ehegatten im Vergleich

mit unverheirateten Paaren ausgeschlossen werden. Die einzelnen Voraussetzungen müssen dabei kumulativ vorliegen.

**Eintritt der Unanfechtbarkeit** (Abs. 2 Satz 4 Einleitung): Die Unanfechtbarkeit eines StBescheids tritt mit der formellen Bestandskraft ein. Vor diesem Zeitpunkt ist die Änderung der Wahlentscheidung für eine bestimmte Veranlagungsart jederzeit ohne weitere Voraussetzung möglich (s. Anm. 80).

**Änderung eines die Ehegatten betreffenden Steuerbescheids** (Abs. 2 Satz 4 Nr. 1): Weitere Voraussetzung einer Änderung ist, dass ein die Ehegatten betreffender StBescheid aufgehoben, geändert oder berichtigt wird. Nicht erforderlich ist, dass dieser Bescheid beide Ehegatten betrifft. Möglich ist die Änderung jedes Bescheids, dessen Festsetzungen Eingang in den die Ehegatten betreffenden Zusammenveranlagungsbescheid bzw. in einen nur einen der Ehegatten betreffenden Einzelveranlagungsbescheid gefunden hat. In Frage kommt insbes. die Änderung eines Grundlagenbescheids, dem Bindungswirkung für den StBescheid des oder der Ehegatten zukommt. Dies gilt auch für die Änderung eines Bescheids über den Verlustrücktrag.

**Rechtzeitige Mitteilung der Änderung an die Finanzverwaltung** (Abs. 2 Satz 4 Nr. 2): Die Änderung der Wahl der Veranlagungsart muss der zuständigen FinBeh. bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit des Änderungs- oder Berichtigungsbescheids schriftlich oder elektronisch mitgeteilt oder zur Niederschrift erklärt werden. Dadurch soll vermieden werden, dass die FinVerw. zwei Änderungen des die Ehegatten betreffenden Folgebescheids durchführen muss. Die Auswertung eines geänderten Grundlagenbescheids muss innerhalb von zwei Jahren nach dessen Bestandskraft erfolgen (§ 171 Abs. 10 AO). Sie erfolgt aus praktischen Gründen im Regelfall frühestens mit Bestandskraft des Grundlagenbescheids. Um zu vermeiden, dass nach erfolgter Auswertung des Grundlagenbescheids durch eine Änderung der Wahlentscheidung eine weitere Steuerveranlagung durchzuführen ist, ist die Änderung der Wahl zeitlich nur bis zur formellen Bestandskraft (Unanfechtbarkeit) des Grundlagenbescheids möglich.

► *Nichtwissen der Ehegatten* von der Änderung des Grundlagenbescheids ändert nichts an der zeitlichen Beschränkung der Änderungsmöglichkeit. Allerdings entsteht gegen den Empfangsbevollmächtigten für den Grundlagenbescheid uU ein Schadensersatzanspruch, wenn dieser die Betroffenen nicht rechtzeitig von der Änderung des die Ehegatten betreffenden StBescheids (Grundlagenbescheid) unterrichtet.

**Geringere Steuer als Ergebnis der Änderung** (Abs. 2 Satz 4 Nr. 3): Um eine schikanöse Ausübung des Veranlagungswahlrechts zu vermeiden, ist eine Änderung nur möglich, wenn Ergebnis der Änderung eine geringere Steuer für die Ehegatten ist. Die Zulässigkeit der Änderung der Wahl ist abhängig davon, ob eine Vergleichsberechnung zwischen StFestsetzung vor und nach der Änderung des Veranlagungswahlrechts eine positive Differenz ergibt. Dabei ist die ESt der einzeln veranlagten Ehegatten zusammenzurechnen (Abs. 2 Satz 5) und mit dem Ergebnis der Zusammenveranlagung zu vergleichen. Nur wenn die geänderte Wahlentscheidung eine geringere Steuer zur Folge hat, ist diese zulässig. Da Grundlagenbescheide häufig erst nach vielen Jahren geändert werden, wird durch die Voraussetzung nach Abs. 2 Satz 4 Nr. 3 vermieden, dass nach einer zwischenzeitlich erfolgten Trennung der Ehegatten eine Änderung der Wahlentscheidung durch den Geschiedenen mit dem ausschließlichen Ziel erfolgt, den früheren Ehegatten finanziell zu schädigen. Entsprechendes gilt bei einem zwi-

schenzeitlich verstorbenen Ehegatten, dessen Erben somit in ihrer Wahlentscheidung eingeschränkt werden.

**Veranlagungswahlrecht bei nachträglicher Aufhebung des Berichtigungsbescheids:** Wird der Änderungs- oder Berichtigungsbescheid später wieder aufgehoben, so wird eine nach formeller Bestandskraft zulässigerweise getroffene erneute Wahl gegenstandslos (BFH v. 24.5.1991 – III R 105/89, BStBl. II 1992, 123, unter Aufhebung von FG Münster v. 13.12.1988 – VI 4092/85 E, EFG 1989, 184).

82–87 Einstweilen frei.

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

**Schrifttum:** FICHELTMANN, Veranlagung von Ehegatten im Konkurs, BB 1984, 1293; WASMER, Die Zurechnung von Einkünften bei unentgeltlicher Übertragung von Betriebsvermögen durch Erbfall und Schenkung, Köln 1984; LUDWIG, Erbengemeinschaft in der Einkommensteuer, München 1995; FELIX, Der Sohn als Ehegatte der eigenen Mutter – Eine einkommensteuerrechtliche Kapriole akzeptierter Steuerrechtsprechung, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, Festschrift für Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 849; FRYE, Die verfassungsrechtlich gebotene Unvererblichkeit des Ehegattenwahlrechts, FR 2007, 1109.

88 **I. Abs. 3 als Vereinfachungsregelung nach dem Günstigkeitsprinzip**

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

89–91 Einstweilen frei.

92 **II. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolge des Abs. 3**

**Die nach Abs. 2 erforderlichen Erklärungen gelten als nicht abgegeben,** wenn Erklärungen beider Ehegatten fehlen, wenn nur die Erklärung eines Ehegatten auf Zusammenveranlagung oder widersprüchliche Erklärungen der Ehegatten zur Zusammenveranlagung vorliegen. Hat nur einer der Ehegatten (widersprüchlich oder ausschließlich) die Einzelveranlagung beantragt, so ist diese nach Abs. 2 Satz 1 durchzuführen (s. Anm. 60 f.).

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

Fällen kann das FA nicht einfach die Wahl der Zusammenveranlagung unterstellen.

**Tod eines der Ehegatten:** Stirbt einer der Ehegatten, bevor er eine Erklärung über die Art der Veranlagung abgeben kann, so üben dessen Erben das Wahlrecht für den Erblasser aus (BFH v. 21.6.2007 – III R 59/06, BStBl. II 2007, 770). Die Vermutung des Abs. 3 greift erst ein, wenn eindeutig feststeht, dass die Erben Kenntnis von der Rechtsnachfolge und dem bestehenden Wahlrecht haben, eine Erklärung jedoch nicht abgeben.

StRspr., BFH v. 18.8.1972 – VI R 125/71, BStBl. II 1973, 49; v. 13.11.1979 – VIII R 193/77, BStBl. II 1980, 188, betr. Ausschlagung der Erbschaft durch den Ehegatten; v. 24.4.1986 – IV R 82/84, BStBl. II 1986, 545; SCHNEIDER in KSM, § 26 Rn. D 8.

**Insolvenz:** Wird über das Vermögen eines der Ehegatten das Insolvenzverfahren eröffnet, hängt die Wirksamkeit seiner Erklärung nicht von der Zustimmung des Insolvenzverwalters ab.

**Rechtsfolge des Abs. 3:** Werden die nach Abs. 2 erforderlichen Erklärungen nicht abgegeben, so wird unterstellt, dass die Ehegatten die Zusammenveranlagung wählen. Die Rechtsfolge ist zwingend; es handelt sich um eine unwiderlegbare gesetzliche Vermutung (BFH v. 9.3.1973 – VI R 217/71, BStBl. II 1973, 557; v. 27.9.1990 – I R 181/87, BStBl. II 1991, 84).

