

§ 26b

Zusammenveranlagung von Ehegatten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. 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. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH aD,
Rechtsanwalt/Steuerberater, Bad Kreuznach/Schloß Ricklingen

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26b

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

B. Erläuterungen zu § 26b: Zusammenveranlagung

	Anm.		Anm.
I. Zusammenrechnung der von den Ehegatten erzielten Einkünfte		4. Zusammenrechnung der Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben	30
1. Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben	27	II. Gemeinsame Zurechnung der zusammengerechneten Einkünfte	32
2. Zurechnung der Ehegatten-Einkünfte	28	III. Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist	
3. Ermittlung der Ehegatten-Einkünfte (Abzug von Steuerermäßigungen)	29		

	Anm.		Anm.
1. Einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Zusammenveranlagung (§ 2 Abs. 3) . . .	36	5. Zusammenveranlagungsbescheid	
2. Einkommensermittlung bei der Zusammenveranlagung		a) Adressaten des Zusammenveranlagungsbescheids	57
a) Sonderausgaben zusammenveranlagter Ehegatten (§§ 10–10c)	39	b) Bekanntgabe des Zusammenveranlagungsbescheids	58
b) Verlustabzug bei Zusammenveranlagung (§ 10d)	40	c) Förmliche Zustellung von Zusammenveranlagungsbescheiden	59
c) Außergewöhnliche Belastungen bei Zusammenveranlagung (§§ 33–33b)	43	d) Änderung des Zusammenveranlagungsbescheids	60
3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei Zusammenveranlagung . . .	46	6. Festsetzung von Vorauszahlungen und steuerlichen Nebenleistungen gegen zusammenveranlagte Ehegatten sowie Bekanntgabe der entsprechenden Bescheide	65
4. Ermittlung der tariflichen und der festzusetzenden Einkommensteuer bei Zusammenveranlagung		7. Zusammenveranlagung und Außenprüfung	68
a) Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer zusammenveranlagter Ehegatten	49	8. Rechtsbehelfs- und Klageverfahren zusammenveranlagter Ehegatten und Änderung bestandskräftiger Zusammenveranlagungsbescheide	70
b) Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer zusammenveranlagter Ehegatten (§ 2 Abs. 6)	50		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26b

Schrifttum: Siehe § 26 vor Anm. 1.

I. Grundinformation zu § 26b

1

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.

II. Rechtsentwicklung des § 26b

2

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.

ESrRG 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; SÖHN, Kappung des Ehegattensplitting?, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 639; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 147; KIRCHHOF, Steuer-subventionen, FS für Klaus Vogel, Heidelberg 2001, 745; KANZLER, Sind andere europäische Modelle der Eheförderung auf Deutschland übertragbar?, FR 2002, 760; RICHTER/STEINMÜLLER, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812; ALTHAMMER, Gibt es verfassungskonforme Möglichkeiten zur Einschränkung des Ehegattensplitting?, Sozialer Fortschritt 2003, 159; SCHLICK, Der Zusammenhang zwischen dem Splitting-Verfahren und der Steuerklasse V, DSTZ 2005, 593; ZULEEG, Ehegattensplitting und Gleichheit, DÖV 2005, 687; MESSNER, Lebenspartnerschaft – Steuerliche Konsequenzen des BVerfG-Beschlusses vom 21.7.2010, DStR 2010, 1875; STEPPUTAT, Ehegattensplitting für eingetragene Lebenspartnerschaften?, FR 2010, 831; MERKT, Splittingtarif auch für eingetragene Lebenspartner?, DStR 2012, 1157.

Siehe auch Schrifttum vor § 26 Anm. 5.

4 1. Bedeutung des § 26b

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 Bemessungsgrundlagen beider Ehegatten in der Tarifvorschrift des § 32a Abs. 5 geregelt ist (vgl. SCHNEIDER in KSM, § 26b Rn. A 250).

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 Ergebnis durch Anwendung des Splitting tariflich.

► *Grundsatz der Individualbesteuerung:* Gleichzeitig wird das Prinzip der Individualbesteuerung (EStPflcht 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 Zugewinnngemeinschaft. 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 wirtschaftliche Bedeutung für den Stplf. vgl. ausführl. § 26 Anm. 5.

5–6 Einstweilen frei.

2. Verfassungsmäßigkeit des § 26b

7

Vergleich von Ehegatten mit unverheirateten Steuerpflichtigen: Im Vergleich von Ehegatten mit allein lebenden unverheirateten Stöpl. lässt sich sowohl eine Bevorzugung als auch eine Benachteiligung zusammenveranlagter Ehegatten feststellen.

► *Bevorzugung zusammenveranlagter 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 zusammenveranlagter Ehegatten durch den Ausschluss von bestimmten kindbedingten StErmäßigungen (§ 24b, Entlastungsbetrag).*

Privilegierung der Haushaltsführungs- oder Diskrepanz- gegenüber beiderseits erwerbstätigen Steuerpflichtigen: Durch die Zusammenveranlagung mit Splitting wird die Haushaltsführungsehe in zweifacher Hinsicht bevorzugt: durch die Minderung der StBelastung aufgrund 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 Haushaltsführungsehe). 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.

► *Stellungnahme:* Die Haushaltsführungsehe 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 Zuverdieneren – in der Regel arbeiten hier die teilzeitbeschäftigten Ehefrauen mit – sind nur noch ein Drittel der Ehen so genannte Haushaltsführungsehen, in denen nur ein Ehepartner – in 80 Prozent der Fälle ist es der Mann – erwerbstätig ist (vgl. GRANOLD, MdB CDU/CSU, zit. nach BT-Plenarprot. 15/40, 3361). Allerdings ist dabei zu berücksichtigen, dass insbesondere die sog. Zuverdienerhe (Teilzeitbeschäftigung meist der Ehefrau) in vielen Fällen ausschließlich aus finanziellen Gründen gelebt wird. Da in Diskrepanz- und Zuverdieneren 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 steuerliche Privilegierung dieser Lebensformen nach hier vertretener Meinung unerlässlich.

► *Die Nichtbesteuerung des Schatteneinkommens der Haushaltsführungsehe,* 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. 17).

Ein Vergleich der besserverdienenden mit einkommensschwachen 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.

Ein Vergleich von Männern und Frauen soll durch die Begünstigung der Haushaltsführungsehe 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 eheähnlicher Gemeinschaften in die Veranlagungswahlrechte vgl. ausführl. § 26 Anm. 11; vgl. auch SCHNEIDER in KSM, § 26 Rn. A 250.

8–11 Einstweilen frei.

IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

Schrifttum: BRAUN, Kirchensteuer in Bayern – Nachforderungen bei glaubensverschiedenen Ehen wegen der Eheschließung, DStZ 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). § 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. § 10 Anm. 17, 108).

Verhältnis zu § 10 und § 33: Sonderausgaben und außergewöhnliche Belastung 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 zusammenveranlagten 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 KiStFestsetzung, wenn zusammenveranlagte Ehegatten unterschiedlichen steuerberechtigten Religionsgemeinschaften angehören oder wenn einer der Ehegatten keiner steuerberechtigten Kirche angehört (glaubensverschiedene Ehe).

Konfessionsverschiedene Ehen: 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 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; v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787; 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). 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).

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; vgl. auch R 26b EStH 2011). 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 Steuervorteile auf die Höhe der Einnahmen auswirken (ArbN-Pauschbetrag § 9a Abs. 1; LSt-Pauschalierung §§ 40 ff.), weil die unterschiedliche Art der Einkünftermittlung 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; 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 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 (BFH v. 23.8.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, 778; v. 23.8.1999 – GrS 2/ 97, BStBl. II 1999, 782; v. 23.8.1999 – GrS 3/97, BStBl. II 1999, 774).

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 2011; SCHNEIDER in KSM, § 26b Rn. B 8).

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 und 1a und Nr. 5 gem. § 9a Nr. 1b und Nr. 3* kann nur von dem zusammenveranlagten 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 der erhöhte Freibetrag nur zu, wenn sie die entsprechenden Voraussetzungen in ihrer 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 Sparerfreibetrag 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 Sparerfreibetrag ist zusammenveranlagten Ehegatten auch dann zu gewähren, wenn nur einer der Ehegatten positive Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe des zweifachen Sparerfreibetrags 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; 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 (für Einkommen bis zu 61 400 €) wird auch gewährt, wenn nur einer der Ehegatten land- und forstwirtschaftliche 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; WAGNER, 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 zusammenveranlagte 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 zusammenveranlagten 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; 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 VZ 1999 – 2003): vgl. Kommentierung Stand Lfg. 199 § 26b Anm. 30 im elektronischen HHR-Archiv unter www.ertragsteuerrecht.de/hhr_archiv.htm; vgl. auch die Darstellung in RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, FR 1999, 487 (557, 617); SCHNEIDER in KSM, § 26b Rn. B 25.

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 Verdoppelung 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.

36 1. Einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Zusammenveranlagung (§ 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 Ergebnis des Rechenvorgangs Summe der Einkünfte abzüglich 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).

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 Frei-

betrag 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 zusammenveranlagter Ehegatten (§§ 10–10c)

39

Einheitsgedanke: Zusammenveranlagte 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, DSStZ 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 Rn. B 71 f.).

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. 240).

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. 27 f.).

Sonderausgaben-Pauschbetrag und Vorsorgepauschale (§ 10c): Zusammenveranlagte 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 zusammenveranlagter 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 zusammenveranlagten 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 (§ 10d)

Zwang zum Ausgleich: Für zusammenveranlagte 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 zusammenveranlagten 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. 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 zusammenveranlagten Ehegatten vgl. § 10d Anm. 121 aE.

Verdoppelung 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 StBescheide s. § 26 Anm. 80.

41–42 Einstweilen frei.

43 c) Außergewöhnliche Belastungen bei Zusammenveranlagung (§§ 33–33b)

Einheitsgedanke: Wie bei den SA werden zusammenveranlagte Ehegatten auch beim Abzug außergewöhnlicher Belastungen (agB) wie ein Stpfl. behandelt.

Nicht entscheidend ist daher, 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 zusammenveranlagte Ehegatten geringer bemessen als für Ehegatten mit Einzelveranlagung (s. Anm. 223).

Der Unterhaltshöchstbetrag und der Ausbildungsfreibetrag (§ 33a Abs. 1 und 2) stehen zusammenveranlagten 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 zusammenveranlagten 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 zusammenveranlagten 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 zusammenveranlagter 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 Splitting-Verfahrens ergibt sich aber unmittelbar aus § 32a Abs. 5.

Progressionsvorbehalt bei Zusammenveranlagung (§ 32b): Der Progressionsvorbehalt wird auf das gesamte gemeinsame zVE der Ehegatten angewendet. Dabei ist unbeachtlich, welchem der Ehegatte die unter den Progressionsvor-

behalt 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 Progressionsvorbehalt fallenden sonstigen Einnahmen erzielt hat. Hier kann die Wahl der Einzelveranlagung empfehlenswert sein.

Tarifermäßigungen nach §§ 34 bei Zusammenveranlagung: Bei Inanspruchnahme der Tarifermäßigungen der §§ 34 ff. werden zusammenveranlagte Ehegatten als ein Stpfl. behandelt. Der Höchstbetrag für tarifbegünstigte außerordentliche Einkünfte von 5 Mio. € kann von jedem der zusammenveranlagten 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, BStBl. I 2007, 701 – Tz. 6). Dies führt dann zu unbefriedigenden Ergebnissen, wenn einer der Ehegatten negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb hat, da eine direkte Verrechnung dieser negativen Einkünfte mit positiven gewerblichen Einkünften des anderen Ehegatten dazu führt, dass keine oder nur eine geringere Höhe an gewerblichen Einkünften vorliegt, was zu einer Minderung des gewerbesteuerlichen Anrechnungsvolumens nach § 35 führt. Dies ist nicht zu beanstanden (BFH v. 27.9.2012 – III R 69/10, BStBl.II 2013, 201 unter Aufhebung von FG Hamb v. 29.9.10 – 6 K 246/09, EFG 2011, 451).

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 Tarifermäßigungen 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 zusammenveranlagter Ehegatten (§ 2 Abs. 6)

Die Steuerermäßigung für Parteispenden nach § 34g verdoppelt sich für zusammenveranlagte Ehegatten auf 1650 € (§ 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 zusammenveranlagte Ehegatten, DStZ 2000, 95; GREITE, Verpflichtungsklage auf getrennte Veranlagung, FR 2006, 92.

57 a) Adressaten des Zusammenveranlagungsbescheids

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; v. 14.1.1997 – VIII R 66/96, BFH/NV 1997, 283; vgl. auch SEER in TIPKE/KRUSE, § 155 AO Rn. 37.

► *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 Steuersubjekte. Beide Ehegatten müssen deshalb als Adressaten des Bescheids ersichtlich sein. Zur Adressierung eines zusammengefassten Bescheids vgl. SEER in TIPKE/KRUSE, § 155 AO Rn. 37.

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 bekanntgegeben 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 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 ernsthaft 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 zusammenveranlagte Ehegatten gemeinsam einen Bevollmächtigten, so wird der zusammengefasste EStBescheid durch Übermittlung einer Ausfertigung an diesen mit Wirkung für beide Ehegatten bekanntgegeben. 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, § 8 VwZG Rn. 10).

60 **d) Änderung des Zusammenveranlagungsbescheids**

Möglichkeit unterschiedlicher Steuerfestsetzungen: Auch bei der Änderung von Zusammenveranlagungsbescheiden bleiben zusammenveranlagte Ehegatten zwei getrennte Steuersubjekte (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 Entscheidungen 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 zusammenveranlagten Ehegatten zur Folge haben (ETTLICH in BLÜMICH, § 26b Rn. 46).

Eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO ist auch dann möglich, wenn der Nachprüfungsvorbehalt gegenüber einem der zusammenveranlagten 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 zusammenveranlagte 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 Steuerschulden beider Ehegatten vgl. BFH v. 22.3.2011 – VII R 42/10, BStBl. II 2011, 607; vgl. hierzu auch BMF v. 30.1.2012, BStBl. I 2012, 149 und v. 31.1.2013, BStBl. I 2013, 70).

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

Einstweilen frei.

66–67

7. Zusammenveranlagung und Außenprüfung 68

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

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

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

Zulässigkeit der Prüfung zusammenveranlagter Ehegatten: Die Rechtmäßigkeit einer Außenprüfung beurteilt sich nach § 193 AO, dessen Voraussetzungen auch für zusammen zur ESt (und VSt) veranlagte Ehegatten getrennt festzustellen sind (BFH v. 25.5.1976 – VII R 59/75, BStBl. II 1977, 18; 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 Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit allein aus § 26b ergeben soll).

Einstweilen frei.

69

70 8. Rechtsbehelfs- und Klageverfahren zusammenveranlagter Ehegatten und Änderung bestandskräftiger Zusammenveranlagungsbescheide

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

Gesonderte Rechtsbehelfs- und Klagebefugnis zusammenveranlagter Ehegatten: Zusammenveranlagte Ehegatten bleiben in verfahrensrechtl. Beziehung zwei getrennte Steuersubjekte (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 ESt-Erklärung 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. 14.10.2009 – X R 14/08, BStBl. II 2010, 33 zur Änderung eines StBescheids bei Zusammenveranlagung; v. 14.1.1997 – VII R 66/96, BFH/NV 1997, 283; v. 27.11.1984 – VIII R 73/82, BStBl. II 1985, 296; v. 24.9.1985 – IX R 22/85, BFH/NV 1986, 733; v. 27.1.1989 – III B 130/88, BFH/NV 1989, 767.

Eine Beschwerde oder Klagebefugnis hat nur der Ehegatte, dem der Zusammenveranlagungsbescheid wirksam bekanntgegeben 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; 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 zusammenveranlagter 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 Entscheidung ergehen.

StRspr. des BFH: zB BFH v. 12.5.1992 – VIII R 33/88, BFH/NV 1992, 793; 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. zusammenveranlagte 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) berichtigt werden kann (BFH v. 20.5.1992 – III B 110/91, BStBl. II 1992, 916; uE auch bei der ab VZ 2013 ausschließlich möglichen nachträglichen Wahl einer Einzelveranlagung).

Die Einspruchsentscheidung ist den zusammenveranlagten Ehegatten bekanntzugeben (§ 366 AO 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 Entscheidung jedem der Ehegatten in gesonderter Ausfertigung bekanntzugeben (BFH v. 14.1.1997 – VII R 66/96, BFH/NV 1997, 283).