

**§ 1a****[Fiktive unbeschränkte Steuerpflicht  
von EU-/EWR-Angehörigen]**

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),  
geändert durch HBeglG 2004 v. 29.12.2003  
(BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120)

(1) Für Staatsangehörige eines Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum anwendbar ist, die nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 4 erfüllen, oder die nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, gilt bei Anwendung von § 10 Abs. 1 Nr. 1 und § 26 Abs. 1 Satz 1 hinsichtlich des Ehegatten und der Kinder Folgendes:

1. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten (§ 10 Abs. 1 Nr. 1) sind auch dann als Sonderausgaben abziehbar, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass der Empfänger seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union oder eines Staates hat, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. <sup>3</sup>Weitere Voraussetzung ist, dass die Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wird;
2. der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland wird auf Antrag für die Anwendung des § 26 Abs. 1 Satz 1 als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt. <sup>2</sup>Nummer 1 Satz 2 gilt entsprechend. <sup>3</sup>Bei Anwendung des § 1 Abs. 3 Satz 2 ist auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen und der Betrag von 6 136 Euro zu verdoppeln.

(2) Für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Abs. 2, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Satz 2 bis 4 erfüllen, und für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Abs. 3, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 erfüllen und an einem ausländischen Dienstort tätig sind, gilt die Regelung des Absatzes 1 Nr. 2 entsprechend mit der Maßgabe, dass auf Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Wohnung oder Haushalt im Staat des ausländischen Dienstortes abzustellen ist.

Autor und Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**,  
Vors. Richter am FG, Cottbus

## Inhaltsübersicht

## Allgemeine Erläuterungen zu § 1a

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation . . . . .	1	V. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	11
II. Rechtsentwicklung . . . . .	2	VI. Verfahrensfragen . . . . .	12
III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und EU-Verträglichkeit . . . . .	5	VII. Wechsel der Verhältnisse während des Veranlagungszeitraums . . . . .	13
IV. Geltungsbereich . . . . .	8		

## Erläuterungen zu Abs. 1

	Anm.		Anm.
<b>I. Grundvoraussetzungen</b>		<b>II. Anwendbare Sonderregelungen hinsichtlich des Ehegatten</b>	
1. Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen zu einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat . . . . .	16	1. Abziehbarkeit von Ehegattenunterhalt (Abs. 1 Nr. 1) . . . . .	25
2. Art der Steuerpflicht . . . . .	17	2. Ehegattensplitting nach § 26 Abs. 1 Satz 1 (Abs. 1 Nr. 2) . . . . .	30

## Erläuterungen zu Abs. 2

	Anm.		Anm.
<b>I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2</b>		2. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Abs. 3, die bestimmte Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 erfüllen (Abs. 2 Var. 2) . . . . .	55
1. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Abs. 2, die bestimmte Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllen (Abs. 2 Var. 1) . . . . .	50	<b>II. Rechtsfolge: Modifizierte Anwendbarkeit von Abs. 1 Nr. 2 . . . . .</b>	60

## Allgemeine Erläuterungen zu § 1a

**Schrifttum:** KAEFER, Neuregelung der Besteuerung Nichtansässiger im GrenzpendlerG II, BB 1995, 1615; KISCHEL, Die Umsetzung des Schumacker-Urteils vom 14.2.1995 Rs. C-279/93 im Jahressteuergesetz 1996, IStR 1995, 368; PAUS, Die Neuregelung der beschränkten StPflcht durch das Jahressteuergesetz 1996, Inf. 1995, 673; PLENKER, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung der persönlichen StPflcht beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, DB 1995, 2135; WATERKAMP-FAUPEL, Der Einfluß der EuGH-Rechtsprechung auf die Neugestaltung der unbeschränkten und beschränkten EStPflcht durch das

Jahressteuergesetz 1996, FR 1995, 766; LÜDICKE, Merkwürdigkeiten bei der Umsetzung des Schumacker-Urteils des EuGH, IStR 1996, 111; SASS, Die Regelungen für Ausländer nach dem Jahressteuergesetz 1996 vor dem Hintergrund des „Schumacker-Urteils“ des EuGH, DB 1996, 295; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Besteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen und beschränkt Steuerpflichtigen nach dem Jahressteuergesetz 1996, IStR 1996, 105; LÜDICKE, Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002: Änderungen bei beschränkt Steuerpflichtigen, IStR 1999, 193; SASS, Vereinbarkeit der Versagung des Ehegattensplitting-Tarifs bei EU-Ausländern, FR 1999, 1297.

**Verwaltungsanweisung:** OFD Berlin v. 25.6.2004, DStR 2004, 1216.

## I. Grundinformation

1

§ 1a sieht Sonderregelungen für die stl. Behandlung der Ehegatten (s. dazu auch Anm. 8 „Ehegatten und Kinder“) von EU- oder EWR-Staatsangehörigen (Abs. 1) sowie von bestimmten Auslandsbediensteten mit überwiegend der deutschen ESt. unterliegenden Einkünften (Abs. 2) vor. Dies führt in den Fällen des Abs. 1 insbes. zur Anwendung des Ehegattensplittings nach § 26 Abs. 1, welches ansonsten verwehrt wäre.

## II. Rechtsentwicklung

2

**JStG 1996 v. 11.10.1995** (BGBl. I 1995, 1250; BStBl. I 1995, 438): § 1a wird neu in das EStG eingefügt (zum Hintergrund der Regelung s. Anm. 5). Abs. 1 sieht auch Regelungen zum Haushaltsfreibetrag (Nr. 3) und zu den Betreuungskosten (Nr. 4) vor. Nach Abs. 2 gelten die Regelungen des Abs. 1 Nr. 2–4 nur für solche unbeschränkt stpfl. Personen iSd. § 1 Abs. 3 entsprechend, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 erfüllen und an einem ausländ. Dienstort tätig sind. Zur zeitlichen Anwendung s. § 52 Abs. 2 idF des JStG 1996 (auch für VZ vor 1996 anzuwenden, soweit die StBescheide noch nicht bestandskräftig sind; dazu BFH v. 27.2.1997 – VI R 131/95, nv.).

**JStG 1997 v. 20.12.1996** (BGBl. I 1996, 2049; BStBl. I 1996, 1523): Die Auslandsbediensteten mit völkerrechtl. Vorrechten iSd. § 1 Abs. 2 werden in den Anwendungsbereich des Abs. 2 einbezogen. Zur erstmaligen Anwendung ab VZ 1997 s. § 52 Abs. 1 idF des JStG 1997 (vgl. aber auch BMF v. 19.3.1996, BStBl. I 1996, 373; Anwendung schon ab VZ 1996).

**Gesetz zur Familienförderung v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Abs. 1 Nr. 4 (Abzugsfähigkeit von Kinderbetreuungskosten) entfällt nach Aufhebung des § 33c ab VZ 2000 (s. BRDrucks. 476/99, 22); der Einleitungssatz in Satz 1 und Abs. 2 werden hieran redaktionell angepasst.

**Steuer-Euroglättungsgesetz v. 19.12.2000** (BGBl. I 2000, 1790; BStBl. I 2001, 3): In Abs. 1 Nr. 2 wird der DM-Betrag durch den Euro-Betrag ersetzt.

**Haushaltsbegleitgesetz 2004 v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Abs. 1 Nr. 3 (Berücksichtigung des Haushaltsfreibetrags) entfällt nach Aufhebung des § 32 Abs. 7 ab VZ 2004 (s. BRDrucks. 652/03, 40); der Einleitungssatz in Satz 1 und Abs. 2 werden hieran redaktionell angepasst.

Einstweilen frei.

3–4

5 **III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und EU-Verträglichkeit**

**Keine eigenständige Form der unbeschränkten Steuerpflicht:** § 1a regelt keine eigenständige Form der unbeschränkten StPfl. Die erfassten Personen werden – wie der Wortlaut der Vorschrift dies ausdrücklich bestimmt – für die aufgezählten Fälle lediglich als unbeschränkt stpfl. behandelt (s. zu den Ehegatten und Kindern auch Anm. 8).

**§ 1a ergänzt § 1 Abs. 3,** der eigentlich beschränkt StPfl. auf Antrag stl. Vergünstigungen gewährt, die § 50 Abs. 1 Satz 5 für beschränkt StPfl. grds. ausschließt (s. § 1 Anm. 230). Nicht davon erfasst werden hingegen vielfach die in § 1a Abs. 1 aufgezählten Vergünstigungen, weil es bei diesen nicht nur auf die Behandlung des StPfl. selbst als unbeschränkt stpfl. ankommt, sondern auch auf diejenige der Familienangehörigen. Diese sind aber nur dann als unbeschränkt stpfl. behandelt, wenn sie selbst die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllen, was idR nicht der Fall ist (s. § 1 Anm. 238; zu den noch strengeren Anforderungen beim Ehegattensplittung s. § 1 Anm. 245).

**Kernpunkt des § 1a** ist Abs. 1 Nr. 2, wonach die Anwendung des Ehegattensplittings ermöglicht wird, das nach § 26 Abs. 1 eigentlich die unbeschränkte StPfl. beider Ehegatten nach § 1 Abs. 1 (und nicht nach § 1 Abs. 3!) voraussetzt. Zur EU-Rechtswidrigkeit der bis zur Einführung des § 1a geltenden Nichtgewährung des Ehegattensplittings s. Vor §§ 1, 1a Anm. 35; durch die in § 52 Abs. 2 idF des JStG 1996 enthaltene Rückwirkung wird die Situation auch für bereits vergangene VZ entschärft.

**EU-Verträglichkeit des Abs. 1:** Abs. 1 gewährt die vorgesehenen Erleichterungen durch die Anknüpfung an § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 nur dann, wenn die Einkünfte des StPfl. zu mindestens 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder wenn die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6 136 € betragen (§ 1 Abs. 3 Satz 2). Diese Grenzen verstoßen nach der neueren Rspr. des EuGH je nach Fallgestaltung gegen das Recht der EU (s. ausführlich Vor §§ 1, 1a Anm. 39).

**Verfassungsmäßigkeit:** s. Vor §§ 1, 1a Anm. 31.

6–7 Einstweilen frei.

8 **IV. Geltungsbereich**

**Persönlicher Geltungsbereich:** § 1a beschränkt den persönlichen Anwendungsbereich der Norm auf Ehegatten und Kinder von EU- oder EWR-Staatsangehörigen (Abs. 1, s. dazu auch Anm. 16) und auf bestimmte Auslandsbedienstete mit überwiegend der deutschen ESt. unterliegenden Einkünften (Abs. 2).

► *Abs. 1 geht auf die Rspr. des EuGH zurück,* wonach die Art. 39 und 43 EG-Vertrag eine Gleichbehandlung von beschränkt stpfl. Staatsangehörigen anderer EU-Mitgliedstaaten mit unbeschränkt StPfl. zumindest dann gebieten, wenn die Angehörigen des EU-Mitgliedstaats ihr Einkommen ganz oder fast ausschließlich in einem Mitgliedstaat erzielen und im Wohnsitzstaat keine ausreichenden Einkünfte haben, um dort einer Besteuerung unterworfen zu werden, die die persönliche Lage des StPfl. und seinen Familienstand berücksichtigt (s. im Einzelnen Vor §§ 1, 1a Anm. 35 mwN). Abs. 1 geht hierüber insofern hinaus, als er auch den Ehegatten und die Kinder von Staatsangehörigen eines EWR-Mit-

gliedstaats einbezieht und deren dortigen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt sowie die Meldung in einer dort belegenen Wohnung ausreichen lässt. Dies liegt darin begründet, dass die Art. 28–45 des EWR-Abkommens im Wesentlichen die Regelungen des EG-Vertrags zu den sog. Grundfreiheiten (ua. Freizügigkeit und Niederlassungsfreiheit) übernommen haben. Zudem bestimmt Art. 6 EWR-Abkommen ausdrücklich, dass die Regelungen, soweit sie mit den Bestimmungen des EG-Vertrags übereinstimmen, im Hinblick auf die Rspr. des EuGH auszulegen sind (BTDrucks. 13/1558, 409; vgl. auch WATERKAMP-FAUPEL, FR 1995, 766 [770]; KISCHEL, IStR 1995, 368 [370]).

► *Ehegatten und Kinder* nennt Abs. 1 als Tatbestandsmerkmale. Das ist insofern überholt, als sich die (noch verbliebenen) Nr. 1 und 2 nur auf Ehegatten beziehen (zur Rechtsentwicklung s. Anm. 2).

**Sachlicher Geltungsbereich:** § 1a erklärt nicht alle für unbeschränkt Stpfl. geltenden Vergünstigungen für anwendbar, sondern sieht eine klare und abschließende Beschränkung vor.

Einstweilen frei.

9–10

## V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

11

§ 1a enthält eine eigenständige Regelung, ohne aber eine eigenständige Form der unbeschränkten StPfl. zu schaffen (s. Anm. 5). Soweit die Norm Bezug auf andere Vorschriften nimmt, sind diese Grundtatbestand für die Anwendung des § 1a.

## VI. Verfahrensfragen

12

Die durch Abs. 1 gewährten Vergünstigungen sind in den StErklärungen der betroffenen Personen (ggf. gemeinsam mit ihren Ehegatten) geltend zu machen. Für die Anwendung des Ehegattensplittings setzt Abs. 1 Nr. 2 einen Antrag voraus, der konkludent in der StErklärung gestellt werden kann (s. Anm. 30). Zum LStAbzugsverfahren vgl. §§ 38b und 39c. Unter den Voraussetzungen des § 46 Abs. 2 Nr. 2 ist in den Fällen des § 1a eine Veranlagung durchzuführen.

## VII. Wechsel der Verhältnisse während des Veranlagungszeitraums

13

Ändern sich in einem VZ die Verhältnisse, weil entweder die Grundvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 oder des Abs. 2 (zB Staatsangehörigkeit) oder die Voraussetzungen für die in Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 genannten Vergünstigungen hinzutreten oder wegfallen, so ist zu unterscheiden:

- Nr. 1: Nur diejenigen Unterhaltsleistungen, die der Stpfl. in der Zeit leistet, zu der die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 und des § 1a Abs. 1 Nr. 1 kumulativ vorliegen, sind als SA abziehbar, dies aber bis zur vollen Höhe von 13805 € (s. ausführlich § 10 Anm. 55 ff.).
- Nr. 2: Das Ehegattensplitting ist nach § 26 Abs. 1 Satz 1 für den gesamten VZ zu gewähren, wenn die Voraussetzungen zu Beginn des VZ vorgelegen haben oder im Laufe des VZ eingetreten sind (s. ausführlich § 26 Anm. 34).

Einstweilen frei.

14–15

## Erläuterungen zu Abs. 1

### I. Grundvoraussetzungen

#### 16 1. Staatsangehörigkeit des Steuerpflichtigen zu einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat

**Schrifttum:** PLENKER, Jahressteuergesetz 1996: Neuregelung der persönlichen StPfl. beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer, DB 1995, 2135; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Besteuerung von unbeschränkt Steuerpflichtigen und beschränkt Steuerpflichtigen nach dem Jahressteuergesetz 1996, IStR 1996, 105.

Abs. 1 ist nur anwendbar, wenn der Stpfl. Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der EU oder eines Staats ist, auf den das EWR-Abkommen (BGBl. II 1993, 266 und 1294 mit AusfG v. 16.12.1993, BGBl. I 1993, 2436) Anwendung findet. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Staatsangehörigkeitsrecht des jeweiligen Staats. In der Praxis lässt sich die Staatsangehörigkeit schon anhand der ausgestellten Personaldokumente klären. Eine Ausdehnung auf andere Staaten ist nicht möglich.

So auch zum AssoziierungsAbk. mit der Türkei FG München v. 30.9.1998, EFG 1999, 167, rkr., und FG Hamb. v. 9.12.1999, EFG 2000, 866, rkr.; zum Kindergeldanspruch in diesen Fällen s. BfF v. 5.8.2004, BStBl. I 2004, 742; v. 11.3.2005, BStBl. II 2005, 614, und v. 14.7.2005, BStBl. I 2005, 819; zu den neu aufgenommenen EU-Mitgliedstaaten s. OFD Berlin v. 25.6.2004, DStR 2004, 1216.

Da die Bundesrepublik Deutschland Mitgliedstaat der EU ist, erfasst Abs. 1 auch deutsche Staatsangehörige. Ist eine Person Staatsangehöriger mehrerer Staaten, so reicht es für die Anwendung des Abs. 1 aus, wenn er ua. Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats ist. Nicht entscheidend ist, ob der EU- oder EWR-Staatsangehörige auch in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat lebt. Maßgebend für die Anwendung des § 1a ist nur die Staatsangehörigkeit (s. aber zur für das Splitting erforderlichen Lebensgemeinschaft Anm. 30).

#### 17 2. Art der Steuerpflicht

**Unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 und Einhaltung der Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 (Variante 1):** Die erste Variante des Abs. 1 ist auf Gastarbeiter zugeschnitten. Sie hat zwei Voraussetzungen. Der Staatsangehörige des EU- oder EWR-Mitgliedstaats muss zum einen unbeschränkt stpfl. nach § 1 Abs. 1 sein, also im Inland einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt haben (s. dazu § 1 Anm. 62 ff. und Anm. 73 ff.) und zum anderen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllen, was erfordert, dass seine Einkünfte im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder seine nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 6136 € im Kj. betragen (s. dazu § 1 Anm. 265). Damit will Abs. 1 ausschließen, dass die persönlichen Verhältnisse des Stpfl. doppelt berücksichtigt werden, nämlich zum einen in dem ausländ. Staat und zum anderen in der Bundesrepublik Deutschland (s. aber zu der nach Gemeinschaftsrecht bestehenden Pflicht, die persönlichen Verhältnisse mindestens in einem Staat zu berücksichtigen, Vor §§ 1, 1a Anm. 39). Zu Einzelheiten, wie zB zur Berechnung der Grenze und des Betrags, s. § 1 Anm. 265.

**Behandlung als unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 3 (Variante 2):** Abs. 1 sieht eine zweite Variante vor, die gleichberechtigt neben der ersten Variante (unbeschränkt stpfl. nach § 1 Abs. 1 bei Erfüllung der Voraussetzungen

des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4; s.o.) steht. Danach sind die Grundvoraussetzungen des Abs. 1 auch dann erfüllt, wenn der Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats nach § 1 Abs. 3 als unbeschränkt stpfl. zu behandeln ist, weil er im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat, aber gleichwohl inländ. Einkünfte iSd. § 49 bezieht und die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllt (s. dazu oben). Bei dieser (zweiten) Variante kommt es – im Unterschied zur ersten Variante – nicht darauf an, wo sich der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthalt des Stpfl. befindet. Dieser kann auch außerhalb eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats liegen. Voraussetzung ist insoweit lediglich, dass der Stpfl. Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats ist.

Einstweilen frei.

18–24

## II. Anwendbare Sonderregelungen hinsichtlich des Ehegatten

### 1. Abziehbarkeit von Ehegattenunterhalt (Abs. 1 Nr. 1)

25

**Abziehbarkeit trotz fehlender unbeschränkter Steuerpflicht des Empfängers:** Liegen die Grundvoraussetzungen des Abs. 1 Halbs. 1 vor (s. Anm. 16 ff.), so sind nach Nr. 1 bei dem Stpfl. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten auch dann als SA abziehbar, wenn der Empfänger nicht unbeschränkt stpfl. ist und wenn die in Satz 2 genannten Voraussetzungen (s.u.) erfüllt sind. Die übrigen Voraussetzungen des § 10 Abs. 1 Nr. 1 (Leistung des Unterhalts, Zustimmung des Empfängers, Antrag des Stpfl., Höchstbetrag von 13 805 €) werden davon nicht berührt; sie müssen auch in den Fällen des Abs. 1 Nr. 1 erfüllt sein. Auf die grds. erforderliche Zustimmung des Empfängers zur Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen wird es in den Fällen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 in der Praxis allerdings deshalb nicht ankommen, weil durch die vorzulegende Bescheinigung der ausländ. StBehörde bereits feststeht, dass die Unterhaltsleistungen beim Empfänger stl. erfasst worden sind, was § 10 Abs. 1 Nr. 1 durch das Zustimmungserfordernis gerade erreichen will (weitergehend SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 1a Rn. 16, wonach die Zustimmung durch die Vorlage der Bescheinigung ersetzt werden soll). Liegen die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 1 nicht vor, sind die Aufwendungen uU nach § 33a Abs. 1 als agB abziehbar (SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 1a Rn. 16).

**Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt des Empfängers im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats (Satz 2):** Die Unterhaltszahlungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden nicht unbeschränkt stpfl. Ehegatten sind nach Satz 2 nur dann als SA abziehbar, wenn der Empfänger, also der Ehegatte, seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Staats hat (vgl. KAEFER, BB 1995, 1615 [1617]). Ob dies der Fall ist, bestimmt sich nach den in § 8 und 9 AO enthaltenen Definitionen (s. dazu § 1 Anm. 62 ff. und Anm. 74 ff.). Evtl. abweichende Definitionen der StGesetze der jeweiligen ausländ. Staaten sind nicht maßgebend, da es bei Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 um die nach nationalem StRecht zu beurteilende Abziehbarkeit von Unterhaltsleistungen als SA geht.

► „Seinen“ *Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt* muss der Empfänger nach Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 im Hoheitsgebiet eines EU- oder EWR-Staats haben. Soweit sich das Possessivpronomen „seinen“ auf den gewöhnlichen Aufenthalt bezieht, ist

dies nicht zu beanstanden, weil eine Person immer nur einen gewöhnlichen Aufenthalt haben kann (s. § 1 Anm. 73). Soweit es sich aber auch auf den Wohnsitz bezieht, handelt es sich offenbar um ein redaktionelles Versehen des Gesetzgebers. Denn eine Person kann mehrere Wohnsitze haben (s. § 1 Anm. 62). Aus diesem Grund ist Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 so zu verstehen, dass der Empfänger „einen“ Wohnsitz oder „seinen“ gewöhnlichen Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats haben muss. Ob der Stpfl. noch in Drittstaaten weitere Wohnsitze hat, ist ohne Bedeutung. Jede andere Regelung dürfte gegen die Diskriminierungsverbote des EG-Vertrags verstoßen (s. dazu Vor §§ 1, 1a Anm. 35).

► *Im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Staats* muss der Wohnsitz oder der gewöhnliche Aufenthalt des Empfängers liegen. Gemeint ist damit ein „anderer“ EU- oder EWR-Staat als die Bundesrepublik Deutschland. Was zum Hoheitsgebiet zählt, richtet sich nach den hoheitlichen Grenzen der jeweiligen Staaten. Die Zollgrenzen sind nicht maßgeblich (s. § 1 Anm. 57 sowie insgesamt auch SCHULZE ZUR WIESCHE, IStR 1996, 105 [106 ff.], und PLENKER, DB 1995, 2135 [2136], jeweils mit Beispielen).

► *Die Staatsangehörigkeit des Empfängers ist ohne Bedeutung.* Der Empfänger der Unterhaltsleistungen muss nicht Staatsangehöriger eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats sein. Abs. 1 sieht eine solche Staatsangehörigkeitsregelung nur für den Stpfl. selbst vor (Sass, DB 1996, 295 [297]).

**Nachweis der Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger (Satz 3):** Der Stpfl. muss nach Satz 3 die Besteuerung der Unterhaltszahlungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. StBehörde nachweisen.

► *Das erfordert, dass die Unterhaltsleistungen beim Empfänger tatsächlich besteuert worden sind.* Denn andernfalls kann die erforderliche Bescheinigung nicht ausgestellt werden. Damit scheidet ein Abzug der Unterhaltsleistungen als SA dann aus, wenn diese in dem Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat des Ehegatten nicht besteuert werden, weil sie zB nicht stbar oder stfrei sind oder auch, weil die Einkünfte des Ehegatten einschließlich der Unterhaltsleistungen den Grundfreibetrag nicht überschreiten.

BFH v. 13.12.2005 – XI R 5/02, DStRE 2006, 769 zu Österreich; aA BLÜMICH/VOGT, § 1a Rn. 41, nach dessen Auffassung es ausreichen soll, wenn sich aus der Bescheinigung ergibt, dass die Unterhaltszahlungen bei der Besteuerung berücksichtigt worden sind, wengleich es tatsächlich nicht zu einer Besteuerung gekommen ist.

Dies ist mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar (ausdrücklich EuGH v. 12.7.2005 – Rs. C-403/03 [Schempp], EuGHE 2005, I-6421).

► *Die Vorlage der Bescheinigung ist eine echte Voraussetzung für die Abziehbarkeit der Unterhaltsaufwendungen.* Sie muss von der sachlich und örtlich für die Besteuerung des Empfängers zuständigen ausländ. StBehörde ausgestellt sein, wobei sich die Zuständigkeit nach dem Recht des jeweiligen ausländ. Staats richtet. Eine bestimmte Form ist für die Bescheinigung nicht vorgesehen. Daher reicht jede Bescheinigung, sofern sich hieraus die erforderlichen Angaben ergeben. Dies kann auch der StBescheid des Empfängers sein (glA BLÜMICH/VOGT, § 1a Rn. 41; anders bei der Bescheinigung nach § 1 Abs. 3 Satz 4, s. dazu § 1 Anm. 285). Trotz dieser Erleichterungen kann das Erfordernis der Vorlage der Bescheinigung in der Praxis dann zu Problemen führen, wenn sich die ausländ. StBehörde weigert, diese auszustellen. Der Stpfl. oder der Empfänger der Unterhaltsleistungen



hat in diesem Fall keinen Anspruch auf die Erteilung der Bescheinigung, weil die bundesdeutsche Vorschrift des § 1a die ausländ. StBehörde nicht bindet. Es wäre wünschenswert, wenn der Gesetzgeber auch in Anbetracht der bestehenden EG-rechtl. Bedenken (s. dazu oben) auf das Erfordernis des Satzes 3 verzichtet würde.

Einstweilen frei.

26–29

## 2. Ehegattensplitting nach § 26 Abs. 1 Satz 1 (Abs. 1 Nr. 2)

30

Nr. 2 bildet das Kernstück des § 1a (s. dazu auch Anm. 5). Danach wird – sofern die Grundvoraussetzungen des Abs. 1 Halbs. 1 vorliegen (s. Anm. 16 ff.) – der nicht dauernd getrennt lebende Ehegatte ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland auf Antrag für die Anwendung des Ehegattensplittings nach § 26 Abs. 1 Satz 1 als unbeschränkt stpfl. behandelt. Nr. 2 weicht damit von § 26 Abs. 1 Satz 1 ab, der für die Anwendung des Ehegattensplittings grds. erfordert, dass beide Ehegatten unbeschränkt stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 sind. Die übrigen Tatbestandsmerkmale des § 26 (insbes. Ehegatteneigenschaft, nicht dauerndes Getrenntleben, zeitliche Voraussetzungen) werden von Nr. 2 nicht berührt; sie sind zu beachten (s. dazu im Einzelnen § 26 Anm. 22 ff.).

**Der Ehegatte muss seinen Wohnsitz oder gewöhnlicher Aufenthalt im Hoheitsgebiet eines anderen EU- oder EWR-Mitgliedstaats haben (Satz 2).** Dies ergibt sich aus der Verweisung in Nr. 2 Satz 2 auf Nr. 1 Satz 2. Wenngleich der Ehegatte in den Fällen der Nr. 2 nicht Empfänger von Leistungen ist, worauf die Regelung in Nr. 1 Satz 2 zugeschnitten ist, so kann die Verweisung gleichwohl nur so verstanden werden, dass auf den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt des Ehegatten abzustellen ist (so im Erg. auch BTDrucks. 13/1558, 410). Die zu Nr. 1 Satz 2 gemachten Ausführungen gelten entsprechend (s. Anm. 25).

**Satz 3 modifiziert die Einkunftsgrenze des § 1 Abs. 3 Satz 2** dahingehend, dass auf die Einkünfte beider Ehegatten abzustellen ist und der Betrag von 6136 € zu verdoppeln ist. Das bedeutet, dass die Einkünfte beider Ehegatten im Kj. zu mindestens 90 % der deutschen ESt. unterliegen müssen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte nicht mehr als 12272 € im Kj. betragen dürfen. Die Kürzung nach § 1 Abs. 3 Halbs. 2 bleibt unberührt (s. § 1 Anm. 275 mwN). Zum möglichen Verstoß dieser Grenzen gegen das Gemeinschaftsrecht s. Vor §§ 1, 1a Anm. 39.

**Der Antrag** ist entsprechend § 26 Abs. 2 Sätze 2 und 3 von beiden Ehegatten gemeinsam zu stellen (SCHMIDT/HEINICKE XXVI. § 1a Rn. 19). Dies ist bis zur Bestandskraft des StBescheids möglich, nicht aber mehr im Revisionsverfahren (BFH v. 13.8.1997 – I R 65/95, BStBl. II 1998, 21). Ansonsten gelten keine besonderen Anforderungen. Es reicht aus, wenn der Stpfl. und sein Ehegatte in der EStErklärung die Zusammenveranlagung beantragen (s. auch § 26 Anm. 82).

Einstweilen frei.

31–49

## Erläuterungen zu Abs. 2

### I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2

#### 50 1. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Abs. 2, die bestimmte Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 erfüllen (Abs. 2 Var. 1)

Abs. 2 Var. 1 erweitert den personellen Anwendungsbereich von Abs. 1 Nr. 2 (Ehegattensplitting) auf unbeschränkt stpfl. Personen iSd. § 1 Abs. 2, die die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllen und an einem ausländ. Dienstort tätig sind.

**Ziel der Vorschrift** ist es, denjenigen Angehörigen des öffentlichen Dienstes, die keinen diplomatischen oder konsularischen Status haben und die aus diesem oder aus einem anderen Grund nicht nach § 1 Abs. 2 unbeschränkt stpfl. sind, die Vergünstigungen des Abs. 1 Nr. 2–4 zu verschaffen (BTDrucks. 13/1558, 410).

**Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 und des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 müssen vorliegen.** Das bedeutet im Einzelnen:

- Der Stpfl. muss die deutsche Staatsangehörigkeit haben (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 1; s. § 1 Anm. 157);
- er darf im Inland weder einen Wohnsitz noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt haben (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1; s. § 1 Anm. 157);
- er muss zu einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 erster Teil; s. § 1 Anm. 160);
- er muss dafür Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 zweiter Teil; s. § 1 Anm. 163),
- er darf in dem Wohnsitz- oder Aufenthaltsstaat nur in einem der beschränkten StPfl. ähnlichen Umfang zu einer Steuer vom Einkommen herangezogen werden (§ 1 Abs. 2 Satz 2; s. § 1 Anm. 174 ff.);
- seine Einkünfte müssen im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte dürfen im Kj. nicht mehr als 6136 € betragen (§ 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1; s. § 1 Anm. 265), wobei der Betrag von 6136 € zu kürzen ist, soweit dies nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat notwendig und angemessen ist (§ 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2; s. § 1 Anm. 275), und wobei Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der deutschen ESt. unterliegend gelten (§ 1 Abs. 3 Satz 3; s. § 1 Anm. 278; zum möglichen Verstoß dieser Grenzen gegen das Gemeinschaftsrecht s. Vor §§ 1, 1a Anm. 39);
- er muss die Höhe der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. StBehörde nachweisen (§ 1 Abs. 3 Satz 4; s. § 1 Anm. 285).

**Die Tätigkeit an einem ausländischen Dienstort ist weitere Voraussetzung.** Wenngleich sich dies aus der Stellung des Tatbestandsmerkmals nicht eindeutig entnehmen lässt, so bezieht es sich gleichwohl nur auf die erste Variante des Abs. 2. Dies ergibt sich aus der Rechtsentwicklung der Vorschrift. Denn schon die ursprüngliche Fassung des Abs. 2 durch das JStG 1996, die die zweite Variante noch nicht enthielt, sah bereits vor, dass die unbeschränkt stpfl. Personen iSd. § 1 Abs. 2, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Sätze 2–4 erfüllten, an einem ausländ. Dienstort tätig sein mussten. Daran hat sich auch mit der Einführung der zweiten Variante durch das JStG 1997 nichts geändert.

- ▶ *Ziel des Tatbestandsmerkmals* ist es, diejenigen Personen von den Vergünstigungen des Abs. 1 auszuschließen, die aus persönlichen Gründen im Ausland leben (KISCHEL, IStR 1995, 368 [371]; vgl. auch BTDrucks. 13/1558, 405).
- ▶ *Das Tatbestandsmerkmal ist uE erfüllt*, wenn die Dienststelle des Stpfl. im Ausland liegt. Ist dies der Fall, so greift Abs. 2 auch dann ein, wenn der Stpfl. in Ausübung seiner Tätigkeit gelegentlich im Inland tätig wird. Der ausländ. Dienstort muss nicht in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat belegen sein. Abs. 2 sieht das nicht vor (SASS, DB 1996, 295 [297]). Dies folgt auch nicht aus der entsprechenden Anwendbarkeit von Abs. 1 Nr. 2, zumal Abs. 2 ausdrücklich klarstellt, dass Abs. 1 Nr. 2 nur mit der Maßgabe anwendbar ist, dass auf Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Wohnung oder Haushalt im Staat des ausländ. Dienstorts abzustellen ist. Das bedeutet weiter, dass auch der Ehegatte keinen Bezug zu einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat haben muss, sondern dass stets auf den Staat des ausländ. Dienstorts abzustellen ist.

Einstweilen frei.

51–54

## 2. Unbeschränkt steuerpflichtige Personen im Sinne des § 1 Abs. 3, die bestimmte Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 erfüllen (Abs. 2 Var. 2) 55

Abs. 2 Var. 2 enthält eine zweite Erweiterung des personellen Anwendungsbereichs von Abs. 1 Nr. 2 (Ehegattensplitting) auf unbeschränkt stpfl. Personen iSd. § 1 Abs. 3, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 erfüllen und an einem ausländ. Dienstort tätig sind.

**Ziel der Vorschrift** ist es, deutsche Diplomaten, die gemeinsam mit ihrem Ehegatten nicht die Voraussetzungen der unbeschränkten StPfl. des § 1 Abs. 2 erfüllen, etwa weil der Ehegatte nicht die deutsche Staatsangehörigkeit hat und eigene Einkünfte im Ausland erzielt, stl. nicht schlechter zu behandeln als andere Angehörige des öffentlichen Dienstes, die an einem ausländ. Dienstort tätig sind und damit unter die Regelung der ersten Variante des Abs. 2 fallen. Sofern diese Personen ihre Einkünfte ausschließlich oder fast ausschließlich in der Bundesrepublik Deutschland erzielen, soll ihnen auch das Ehegattensplitting offen stehen (s. zur Begründung BTDrucks. 13/4839, 76).

**Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 und des § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 müssen vorliegen.** Das bedeutet im Einzelnen:

- Der Stpfl. darf keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland haben (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1; s. § 1 Anm. 157 und 257);
- er muss einen Antrag gestellt haben, als unbeschränkt stpfl. behandelt zu werden (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 1; s. § 1 Anm. 255);
- er muss inländ. Einkünfte iSd. § 49 beziehen (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Halbs. 2; s. § 1 Anm. 255);
- seine Einkünfte müssen im Kj. mindestens zu 90 % der deutschen ESt. unterliegen oder die nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte dürfen im Kj. nicht mehr als 6 136 € betragen (§ 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 1; s. § 1 Anm. 265), wobei der Betrag von 6 136 € zu kürzen ist, soweit dies nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat notwendig und angemessen ist (§ 1 Abs. 3 Satz 2 Halbs. 2; s. § 1 Anm. 275), und wobei Einkünfte, die nach einem DBA nur der Höhe nach beschränkt besteuert werden dürfen, als nicht der deutschen ESt. unterliegend gelten (§ 1 Abs. 3 Satz 3; s. § 1 Anm. 278; zum möglichen Verstoß dieser Grenzen gegen das Gemeinschaftsrecht s. Vor §§ 1, 1a Anm. 39);

- er muss die Höhe der nicht der deutschen ESt. unterliegenden Einkünfte durch eine Bescheinigung der zuständigen ausländ. StBehörde nachweisen (§ 1 Abs. 3 Satz 4; s. § 1 Anm. 285);
- er muss zu einer inländ. juristischen Person des öffentlichen Rechts in einem Dienstverhältnis stehen (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 1. Teil; s. § 1 Anm. 160);
- er muss dafür Arbeitslohn aus einer inländ. öffentlichen Kasse beziehen (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, 2. Teil; s. § 1 Anm. 163).

**Die Tätigkeit an einem ausländischen Dienort ist weitere Voraussetzung.** Insofern stimmen die zweite und die erste Variante überein; s. daher Anm. 50.

56–59 Einstweilen frei.

## 60 II. Rechtsfolge: Modifizierte Anwendbarkeit von Abs. 1 Nr. 2

Sofern die Voraussetzungen des Abs. 2 vorliegen, findet Abs. 1 Nr. 2 entsprechende Anwendung. Das bedeutet, dass den betroffenen Personen unter den weiteren Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 (s. dazu im Einzelnen Anm. 30) unabhängig von der Art der StPflcht des Ehegatten das Ehegattensplitting zusteht. Abs. 2 modifiziert die Anwendung von Abs. 1 Nr. 2 allerdings insoweit, als dieser mit der Maßgabe gilt, dass auf Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt, Wohnung oder Haushalt im Staat des ausländ. Dienorts abzustellen ist. Das bedeutet, dass es abweichend von den Regelungen des Abs. 1 Nr. 2 nicht darauf ankommt, dass sich Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthalt, Wohnung oder Haushalt des Ehegatten in einem EU- oder EWR-Staat befinden, sondern diese müssen im Staat des ausländ. Dienorts belegen sein.