

§ 26b

Zusammenveranlagung von Ehegatten

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209)

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**, Regierungsdirektor, Kirchheim
Mitherausgeber: Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**,
Vorsitzender Richter am BFH, München

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 26b

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

Erläuterungen zu § 26b:
Zusammenveranlagung

	Anm.		Anm.
I. Zusammenrechnung der von den Ehegatten erzielten Einkünfte		III. Behandlung der Ehegatten als ein Steuerpflichtiger, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist	
1. Die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben . .	27	1. Einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Zusammenveranlagung (§ 2 Abs. 3) .	36
2. Zurechnung der Ehegatten-Einkünfte	28	2. Einkommensermittlung bei der Zusammenveranlagung	
3. Ermittlung der Ehegatten-Einkünfte (Abzug von Steuerermäßigungen)	29	a) Sonderausgaben zusammenveranlagter Ehegatten (§§ 10–10c)	39
4. Zusammenrechnung der Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben	30	b) Verlustabzug bei Zusammenveranlagung (§ 10d)	40
II. Gemeinsame Zurechnung der zusammengerechneten Einkünfte	32		

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

Allgemeine Erläuterungen zu § 26b

Schrifttum: s. § 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 dem Splittingtarif eröffnet (§ 32a Abs. 5). Abweichend vom Grundsatz der Individualbesteuerung werden die Einkünfte den Ehegatten gemeinsam zugerechnet und diese als ein Stplf. behandelt.

II. Rechtentwicklung des § 26b

2

StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352): Nachdem das BVerfG § 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): Die Ehegattenbesteuerung wurde endgültig neu geregelt. Den Ehegatten wurden die getrennte Veranlagung 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 Satz 3.

ESStG 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-rechtliche 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 Splitting, s. § 26 Anm. 4.

Einstweilen frei.

3

III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 26b

Schrifttum: s. Schrifttum § 26 vor Anm. 5; SONNENSCHNEIN, Interner Steuerausgleich zusammenveranlagter Ehegatten, NJW 1980, 257; KANZLER, Familienarbeit, Erziehungs- und Pflegeleistung im StRecht, Bitburger Gespräche 1988, 85, und FR 1988, 205; KANZLER, Neue Entwicklungen zur Familienbesteuerung, FR 1999, 512; RAMISCH, Ungewollte Regelungslücken in § 26c EStG, DB 1992, 1059; BUOB, Synergie und Steuern, DStZ 1992, 422; STÖCKER, Die Kappung des Ehegattensplitting ist verfassungswidrig, BB 1999, 234; VOLLMER, Das Ehegattensplitting: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden, 1998; RICHTER/STEINMÜLLER, Ehegatten-

besteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812; SCHNEIDER, Schenkungsteuerliche Folgen bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten, ErbStB 2005, 38; SCHLICK, Der Zusammenhang zwischen dem Splitting-Verfahren und der Steuerklasse V, DStZ 2005, 593; WINHARD, Das Ehegattensplitting – Ein Dauerbrenner der steuerpolitischen Diskussion, DStR 2006, 1729; RAUCH, Splittingverfahren für eingetragene Lebenspartnerschaften, DStR 2006, 1823; EHRHARDT, Vor der Ehe kriegst Du Rosen – in der Ehe flickst Du Hosen, Statistisches Monatsheft Baden-Württemberg, herausgegeben vom Statistischen Landesamt Baden-Württemberg, Heft 10/2006, 13.

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.

Zurechnungsnorm für Einkommensverwendung:

► *Elemente der Haushaltsbesteuerung:* § 26b enthält Elemente der Haushaltsbesteuerung (gesamtschuldnerische Haftung nach § 44 Abs. 1 AO und Zusammenrechnung der EStBemessungsgrundlagen der Ehegatten) und korrigiert das Ergebnis durch Anwendung des Splitting tariflich.

► *Grundsatz der Individualbesteuerung:* Gleichzeitig wird das Prinzip der Individualbesteuerung (EStPflicht 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.

Wirtschaftliche Bedeutung für den Stpfl.: s. ausf. § 26 Anm. 5.

5–6 Einstweilen frei.

7 2. Verfassungsmäßigkeit des § 26b

Vergleich von Ehegatten mit unverheirateten Steuerpflichtigen: Im Vergleich von Ehegatten mit allein lebenden unverheirateten Stpfl. lässt sich sowohl eine Bevorzugung als auch eine Benachteiligung 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 berücksich-

tigt, obwohl sie die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Ehegatten erhöht (Gutachten des Wissenschaftl. Beirats beim BMF zur Reform der direkten Steuern, 1967, 37).

► *Benachteiligung zusammenveranlagter Ehegatten* durch den Ausschluss von bestimmten kindbedingten StErmäßigungen (§ 24b, Entlastungsbetrag für Allein-erziehende).

Privilegierung der Haushaltsführungsehe 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.

UE hat sich durch die fortschreitende Erwerbsquote von Ehefrauen, die sich der Erwerbsquote von alleinerziehenden und kinderlosen Frauen langsam annähert, in den letzten Jahren ein signifikanter Wechsel im ehelichen Zusammenleben vollzogen (vgl. die Darstellung von EHRHARDT in Statistisches Monatsheft Baden-Württemberg, Heft 10/2006, 13, 16). Allerdings sind Ehefrauen in hohem Maße teilzeitbeschäftigt, und insbes. der im Hinblick auf die Probleme der Altersversorgung auszubauende Bereich der Kindererziehung erlaubt häufig nur eine eingeschränkte Erwerbstätigkeit eines der Ehepartner.

► *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.). UE ist das Schatteneinkommen (de lege ferenda) nicht in die Zusammenveranlagung einzubeziehen, weil es kein Markteinkommen ist (s. Einf. ESt. Anm. 17).

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: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommenbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden, 1998, 119 ff.).

Stellungnahme: UE ist § 26b 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. Sicht immer noch benachteiligt werden, ergibt sich dies

aus StErmäßigungen, die der nicht intakten Familie gewährt werden (vgl. Entlassungsbetrag nach § 24b) und aus der gemeinsamen Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (s. Anm. 36). Zur Verfassungsmäßigkeit s. auch § 26 Anm. 11.

8–12 Einstweilen frei.

13 IV. Verhältnis zu den landesrechtlichen Kirchensteuerregelungen

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

Maßstabsteuer: Die ESt. ist Maßstabsteuer (§ 51a) für die nach Landesrecht festzusetzende KiSt. Haben sich Ehegatten für die Zusammenveranlagung entschieden, wird die KiSt. in Höhe von 8 vH (in Bayern, Ba.-Württ., Bremen und Hamb.) bzw. 9 vH (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 aus der Hälfte der nach § 51a EStG 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: Ist nur einer der Ehegatten kistpfl., wird die KiSt. des der Kirche 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).

Zum Aufteilungsverfahren vgl. OTT/DIX, DStZ 1990, 142: Für jeden der Ehegatten wird zunächst eine fiktive Steuerlast für die von ihm erzielte Summe der Einkünfte festgelegt, die nach der EStGrundtabelle ermittelt wird. Dabei bleiben SA und agB zunächst unberücksichtigt. Die so ermittelten fiktiven EStBelastungen eines jeden Ehepartners werden addiert und zu der fiktiven Steuerlast des kistpfl. Ehegatten ins Verhältnis gesetzt. Der sich ergebende Prozentsatz stellt dann den durch KiSt. belasteten Anteil an der tariflichen ESt. dar, die für das gesamte zu versteuernde Einkommen beider Ehegatten errechnet wird.

14–26 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu § 26b: Zusammenveranlagung

I. Zusammenrechnung der von den Ehegatten erzielten Einkünfte

Schrifttum: KESSLER, Abzug des Sparer-Freibetrages auch von negativen Einnahmen aus Kapitalvermögen, FR 1983, 244; HORLEMANN, Berücksichtigung des Sparer-Freibetrages nach § 20 Abs. 4 EStG bei zusammenveranlagten Ehegatten, FR 1983, 220; BRÜNINGHAUS,

Die Wirkung der Splittingbesteuerung im geltenden Einkommensteuertarif, DStR 1995, 967.

1. Die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben

27

Nach § 26b werden die Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben, zusammen gerechnet.

Getrennte Ermittlung der Ehegatten-Einkünfte: Dies führt zur Ermittlung eines gemeinsam zu versteuernden Einkommens 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. 23.8.1999 – GrS 2/97, BStBl. II 1999, 782; v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787; v. 18.3.1986 – VIII 316/84, BStBl. II 1986, 713). 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 Einkünfteermittlung werden zusammen zu veranlagende Ehegatten wie ein Stpfl. behandelt (s. ausf. Anm. 28).

2. Zurechnung der Ehegatten-Einkünfte

28

Die getrennte Ermittlung der Ehegatteneinkünfte ermöglicht die stl. Anerkennung von Ehegattenvereinbarungen.

Anerkennung von Ehegattenverträgen: Ernsthaft vereinbarte und durchgeführte Verträge (zB Arbeits-, Darlehens-, Miet-, Pacht- und Gesellschaftsverträge) zwischen Ehegatten werden stl. wie bei der getrennten Veranlagung oder der Einzelveranlagung anerkannt (BFH v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713; vgl. auch R 26b EStR). Gleiches gilt für die Überlassung von Nutzungsrechten.

Verträge zwischen Ehegatten führen bei dem einen Ehegatten zu BA/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 (ArbNPauschbetrag, § 9a Abs. 1; LStPauschalierung, §§ 40 ff.; s. auch § 2 Anm. 85) und weil die unterschiedliche Art der Einkünfteermittlung je nach Einkunftsart zu unterschiedlichen Ergebnissen führen kann (s. § 2 Anm. 85).

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 und 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 unter Umständen 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).

Zur Zurechnung beim Nießbrauch zwischen nahe stehenden Personen, insbes. auch Ehegatten s. § 2 Anm. 300–308 und bei schuldrechtl. Nutzungsrechten s. § 2 Anm. 323.

Unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern (Drittaufwand): Nach der Rspr. des BFH können Aufwendungen nur von dem Ehegatten als BA/WK stl. geltend gemacht werden, der Eigentümer des zur Einnahmeerzielung ver-

wendeten 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-Mitunternehmenschaften: Sind beide Ehegatten an einer Mitunternehmenschaft (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-Mitunternehmenschaft ergeht daher grundsätzlich 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 2005; vgl. aber BFH v. 18.8.2005 – IV R 37/04, BStBl. II 2006, 165, für den Fall von Eheleuten, die gemeinsam eine Landwirtschaft betreiben).

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

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 zu versteuernden Einkommens 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 Satz 1 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. 1 Satz 1 Buchst. b und für Einnahmen nach § 22 Nr. 1, 1a und Nr. 5 gem. § 9a Satz 1 Nr. 1 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 gewährte) 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 Satz 1 Nr. 2; § 20 Abs. 4). Es gilt im Einzelnen:

► *Gemeinsamer WK Pauschbetrag und Sparerfreibetrag für Einkünfte aus Kapitalvermögen* (§ 9a Satz 1 Nr. 2, § 20 Abs. 4): Ehegatten erhalten die bei der Ermittlung der Einkünfte abziehbaren Beträge auch dann, wenn nur einer der Ehegatten Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 erzielt hat. Dadurch wird eine sonst notwendige Aufteilung des Vermögens zwischen den Ehegatten vermieden (KSM/v. BORNHAUPT, § 9a Rn. B 26).

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, und 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 61400 €) 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 Land- und Forstwirtschaft, so hängt die Höhe des Freibetrags von der Summe der zusammengerechneten Einkünfte der Ehegatten aus Land- und Forstwirtschaft ab (BFH v. 25.2.1988 – IV R 32/86, BStBl. II 1988, 827).

4. Zusammenrechnung der Einkünfte, die die Ehegatten erzielt haben

30

Schrifttum: HEIDEMANN, Übertragung des Verlustausgleichs oder Verlustabzugs in Erbfällen, Inf. 1987, 314; 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; s. 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 (s. § 2 Anm. 545 aE). 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 aaO, bestätigt durch BFH v. 6.7.1989 – IV R 116/87, BStBl. II 1989, 787). S. dazu auch § 2 Anm. 553.

Beschränkter Verlustausgleich zwischen Ehegatten (Rechtslage in den VZ 1999 – 2003): vgl. die Darstellung in RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, FR 1999, 487, 557, 617.

Verlustausgleichsverbote bei Zusammenveranlagung von Ehegatten: Einzelne Vorschriften lassen nur einen beschränkten Verlustausgleich zu, wie zB § 15 Abs. 4 (Verluste aus gewerblicher Tierzucht und aus Termingeschäften), § 23 Abs. 3 (Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften) und § 2a Abs. 1 (negative ausländische Einkünfte). Zur Zusammenstellung aller gesetzlichen Verlustausgleichsverbote s. § 2 Anm. 561.

Im Einzelnen werden folgende Auffassungen vertreten:

- ▶ *Verluste aus gewerblicher Tierzucht eines Ehegatten*, die nach § 15 Abs. 4 Satz 1 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 (kritisch KANZLER, FR 1989, 697).
- ▶ *Negative ausländische Einkünfte (§ 2a)* sind aus denselben Gründen zwischen den Ehegatten unmittelbar ausgleichsfähig (s. § 2a Anm. 50).
- ▶ *Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23a Abs. 3)* können mit Gewinnen des anderen Ehegatten aus solchen Geschäften ebenfalls saldiert werden (s. ausf. § 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; s. auch § 2 Anm. 553 mwN).

31 Einstweilen frei.

32 II. Gemeinsame Zurechnung der zusammengerechneten Einkünfte

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 zu versteuernden Einkommens (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: PUHL, Änderung der Einkommensbesteuerung außerordentlicher Einkünfte im Rahmen der StReform 1990, DB 1988, 1917; STUHRMANN, Zur Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte bei Ehegatten, FR 1990, 389; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Neuregelung des § 34 EStG zum 1.1.1990 idF des StReformÄndG, FR 1990, 445; ERHARD, Einkommensbesteuerung außerordentl. Einkünfte, insbesondere betriebl. Veräußerungsgewinne, DB 1990, 199; KERTH, Die Betragsgrenze des § 34 Abs. 1 EStG bei der Veranlagung von Ehegatten, Inf. 1990, 553; RAMISCH, Ungewollte Regelungslücken in § 26c EStG, DB 1992, 1059; FLIES, Gemeinschaftliche Veranlagung der Ehegatten – zwei Bescheide?, DStR 1998, 1077; RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, Die Verlustregelungen des StEntlG 1999/2000/2002, FR 1999, 487, 557, 617; SCHUKA, Kürzung des Vorwegabzugs bei zusammenveranlagten Ehegatten, DStR 2004, 597; NICKEL/ROBERTZ, Zur Verdopplung der Höchstbeträge der Grenzen der §§ 10b Abs. 1 Satz 3, 10b Abs. 1a EStG bei zusammenveranlagten Ehegatten, FR 2006, 66.

1. Einheitliche Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte bei Zusammenveranlagung (§ 2 Abs. 3) 36

Gemeinsame Behandlung als ein Steuerpflichtiger: Nach Zusammenrechnung und gemeinsamer Zurechnung der Einkünfte („sodann“) werden die Ehegatten gemeinsam als ein 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 (s. § 2 Anm. 565). 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 Freibetrag ist bei Zusammenveranlagung in doppelter Höhe zu gewähren (s. Anm. 29).

Andere bei Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abziehbare Ermäßigungen werden bei Zusammenveranlagung nur für den Ehegatten abgezogen, der die jeweiligen Voraussetzungen erfüllt. Dies gilt für den Abzug ausländ. Steuern nach § 34c Abs. 2, 3 und 6 (FinMin. Nds. v. 31.7.1996, FR 1996, 686; s. § 2 Anm. 565).

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 u. 3 und Abs. 3 Satz 2): Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten wird der zusätzliche Höchstbetrag verdoppelt (§ 10 Abs. 3 Satz 2). Daher ist die Kürzung nach § 10 Abs. 3 Satz 5 vom gemeinsamen doppelten Höchstbetrag vorzunehmen, und zwar nach der Rspr. 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.: BFH v. 21.6.1989 – X R 19/85, BFH/NV 1990, 223, s. auch § 10 Anm. 400 mwN zu älterer Rspr. und Schrifttum. Das ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, s. BVerfG v. 16.1.1991 – 1 BvR 1400/90, HFR 1991, 672; aA TIEDTKE, DSStZ 1986, 430; TIEDTKE, FR 1989, 652.

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 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. 317 aE).

Zur Nachversteuerung von Versicherungs- und Bausparbeiträgen bei Zusammenveranlagung nach § 10 Abs. 5 s. Anm. 50.

Zusätzliche Altersvorsorge (§ 10a): Erfüllt einer der Ehegatten die Voraussetzungen für die Gewährung des Abzugsbetrags nach § 10a nicht, sind bei demjenigen der Ehegatten, der die Voraussetzungen erfüllt, die von beiden Ehegatten geleisteten Altersvorsorgebeiträge wie SA zu berücksichtigen (s. ausf. § 79 Anm. 4).

Sonderausgaben-Pauschbetrag und Vorsorgepauschale (§ 10c): Zusammenveranlagte Ehegatten erhalten einen verdoppelten SA-Pauschbetrag (§ 10c Abs. 1 Satz 2; s. § 10c Anm. 14–16). Der Einheitsgedanke (s.o.) führt dazu, dass nicht ein Ehegatte die den Pauschbetrag übersteigenden SA und der andere den SA-Pauschbetrag abziehen kann (s. auch § 10c Anm. 16). Die Höchstbeträge der Vorsorgepauschalen werden bei der Zusammenveranlagung verdoppelt (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1). Haben beide Ehegatten Arbeitslohn bezogen, so ist die Bemessungsgrundlage „Arbeitslohn“ zunächst für jeden Ehegatten gesondert zu berechnen (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2). Kein Verfassungsverstoß wegen Benachteiligung von Beamten-Ehepaaren gegenüber sog. Mischfällen (BFH v. 4.6.1991 – X R 87/89, BFH/NV 1992, 21). Im Einzelnen dazu und zur Behandlung der Mischfälle s. § 10c Anm. 72–76.

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. 96). 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).

► *Der erhöhte Spendenabzugshöchstbetrag* für Zuwendungen iSd. § 10b Abs. 1 Satz 3 (20 450 €) steht jedem der Ehegatten zu, sofern er die Zuwendung aus seinem Vermögen geleistet hat (BFH v. 3.8.2005 – XI R 76/03, BFH/NV 2006, 160, und v. 3.8.2005 – XI R 81/03, BFH/NV 2006, 267; s. auch NICKEL/ROBERTZ, FR 2006, 66).

b) Verlustabzug bei Zusammenveranlagung (§ 10d)

Zwang zum Ausgleich: Für zusammenveranlagte Ehegatten besteht im Verlustabzugsjahr 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 getrennte Veranlagung der Ehegatten vorteilhafter sein (s. § 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 eingeschränkten Verlustausgleich in den VZ 1999–2003 s. RAUPACH/BÖCKSTIEGEL, FR 1999, 487, 557, 617.

Ein Wechsel der Veranlagungsart zwischen dem Jahr der Verlustentstehung und dem Verlustabzug ist zulässig. Zu den Besonderheiten s. 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 s. § 10d Anm. 122.

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. 61).

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

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

Einstweilen frei.

41–42

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

Einheitsgedanke: Wie bei den SA (s. Anm. 39) werden zusammenveranlagte Ehegatten auch beim Abzug von 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 (s. § 33 Anm. 21).

Die zumutbare Belastung (§ 33 Abs. 3) ist für zusammenveranlagte Ehegatten geringer bemessen als für Ehegatten mit getrennter Veranlagung (s. § 33 Anm. 224).

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. 13 mwN).

Die Höchstbeträge für Haushaltshilfe und Heimunterbringung nach § 33a Abs. 3 Sätze 1 und 2 werden zusammenveranlagten Ehegatten nach

§ 33a Abs. 3 Satz 3 grundsätzlich nur einmal gewährt (s. § 33a Anm. 370). Allerdings werden die Beträge nach § 33a Abs. 3 Satz 3 zweimal gewährt, wenn die Ehegatten wegen Pflegebedürftigkeit eines der Ehegatten an einer gemeinsamen Haushaltsführung gehindert sind.

Die Pauschbeträge für behinderte Menschen 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).

44–45 Einstweilen frei.

46 3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei Zusammenveranlagung

Kinderfreibetrag und Betreuungsfreibetrag (§ 32 Abs. 6 Satz 2) verdoppeln 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).

47–48 Einstweilen frei.

4. Ermittlung der tariflichen und der festzusetzenden Einkommensteuer bei Zusammenveranlagung

49 a) Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer zusammenveranlagter Ehegatten

Splittingverfahren: Seit der redaktionellen Neufassung des § 26b durch das EStRG 1974 (s. Anm. 1) 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 zu versteuernde Einkommen der Ehegatten angewendet. Dabei ist unbeachtlich, welchem der Ehegatte die unter den Progressionsvorbehalt 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 getrennten Veranlagung empfehlenswert sein.

Tarifermäßigungen nach § 34 bei Zusammenveranlagung: Bei Inanspruchnahme der Tarifermäßigungen des § 34 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). Unter Umständen kann im Jahr des Zuflusses der außerordentlichen Einkünfte die Wahl der getrennten Veranlagung sinnvoll sein.

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

b) Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer zusammenveranlagter Ehegatten (§ 2 Abs. 6) 50

Die Steuerermäßigung für Land- und Forstwirte nach § 34e wird bei Zusammenveranlagung nur dann jedem der Ehegatten gewährt, wenn sie Inhaber oder Mitinhaber verschiedener land- und forstwirtschaftlicher Betriebe sind (§ 34e Abs. 2 Satz 3; im Einzelnen s. § 34e Anm. 52 mit Berechnungsbeispiel).

Die Steuerermäßigung für Parteispenden nach § 34g verdoppelt sich für zusammenveranlagte Ehegatten auf 1 650 € (§ 34g Satz 2; s. § 34g Anm. 25).

Nachversteuerung von Versicherungs- und Bausparbeiträgen (§ 10 Abs. 5): Unter den Voraussetzungen der Zusammenveranlagung greift der Nachversteuerungstatbestand der Abtretung nach § 10 Abs. 5 nicht bei einer Abtretung unter Ehegatten (s. § 10 Anm. 486 mwN und Anm. 510 „Ehegatte“). Die Arbeitslosigkeit des zusammenveranlagten anderen Ehegatten berechtigt nicht zur vorzeitigen Verfügung über Bausparmittel des Stpfl. (R 10.6 EStR 2005; zweifelnd wohl § 10 Anm. 507). Bei Durchführung der Nachversteuerung und Berechnung der Nachsteuer ist entscheidend die Veranlagungsart im Jahr der stl. Berücksichtigung. Bei Zusammenveranlagung im Jahr des SA-Abzugs ist die Nachsteuer auch dann als gemeinsame Steuer festzusetzen, wenn die Ehegatten im Nachversteuerungsjahr getrennt veranlagt werden.

Einstweilen frei.

51–56

5. Der Zusammenveranlagungsbescheid

Schrifttum: DOMANN, Die Änderung der Bekanntgabevorschriften in der AO durch das StBereinG 1986, DStZ 1987, 159; 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.

a) Adressaten des Zusammenveranlagungsbescheids

57

Wahlrecht des Finanzamts: Ein StBescheid muss die Personen bezeichnen, denen er bekannt zu geben 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 Einzelsteuerbescheid bekannt zu geben oder einen zusammengefassten StBescheid nach § 155 Abs. 3 AO zu erlassen.

StRspr.: BFH v. 14.1.1997 – VIII R 66/96, BFH/NV 1997, 283; v. 26.3.1985 – VIII R 225/83, BStBl. II 1985, 603; s. auch 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 StSubjekte. Beide Ehegatten müssen deshalb als Adressaten des Bescheids ersichtlich sein. Zur

Adressierung eines zusammengefassten Bescheids vgl. 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 Einzelsteuerbescheids, der an die Erbengemeinschaft adressiert ist und in den Erläuterungen mittelbar die Beteiligten der Erbengemeinschaft nennt (BFH v. 17.11.2005 – III R 8/03, BStBl. II 2006, 287).

58 b) Bekanntgabe des Zusammenveranlagungsbescheids

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

Einzelbescheide zur Zusammenveranlagung (s. Anm. 57) sind den jeweiligen Adressaten bekannt zu geben. 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 grundsätzlich 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 bekannt zu geben, 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 AO gilt Entsprechendes. Bevollmächtigten zusammenveranlagte Ehegatten gemeinsam einen Bevollmächtigten, so wird der zusammengefasste EStBescheid durch Übermittlung einer Ausfertigung an diesen mit Wirkung für beide Ehegatten bekannt gegeben. Beantragen die Ehegatten Einzelbekanntgabe, so ist die Bekanntgabe von zwei Bescheiden an den Bevollmächtigten erforderlich (BFH v. 9.8.1991 – III R 169/90, BFH/NV 1992, 433). Wird der bevollmächtigte Dritte nur von einem der Ehegatten beauftragt, kann eine wirksame Bekanntgabe durch zusammengefassten Bescheid nicht erfolgen.

59 c) Förmliche Zustellung von Zusammenveranlagungsbescheiden

Keine zusammengefasste Zustellung möglich: Ein zusammengefasster StBescheid kann nicht wirksam mit einer Postzustellungsurkunde, in der beide

Ehegatten als Empfänger bezeichnet sind, zugestellt werden. Die Vorschriften der AO werden bei der förmlichen Zustellung durch die Bestimmungen des VwZG verdrängt (TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 8 VwZG Rn. 10).

d) Änderung des Zusammenveranlagungsbescheids

60

Möglichkeit unterschiedlicher Steuerfestsetzungen: Auch bei der Änderung von Zusammenveranlagungsbescheiden bleiben zusammenveranlagte Ehegatten zwei getrennte StSubjekte (s. Anm. 35). 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).

Eine Änderung nach § 164 Abs. 2 AO ist auch dann möglich, wenn der Nachprüfungsvorbehalt gegenüber dem anderen 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).

Einstweilen frei.

61–64

6. Festsetzung von Vorauszahlungen und steuerlichen Nebenleistungen gegen zusammenveranlagte Ehegatten sowie Bekanntgabe der entsprechenden Bescheide

65

Schrifttum: GEIMER, Verspätungszuschlag gegen Eheleute in einem zusammengefassten EStBescheid, 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 zu versteuernde Einkommen entfallende ESt. der Ehegatten, die die Ehegatten als Gesamtschuldner leisten müssen.

Verwaltungsakte über steuerliche Nebenleistungen können mit dem Zusammenveranlagungsbescheid verbunden (§ 155 Abs. 3 Satz 2 AO) und mit diesem zusammen bekannt gegeben werden oder gesondert ergehen. Zu den Besonderheiten bei den auf Steuernachzahlungen entfallenden Zinsen bei zusammenveranlagten Ehegatten vgl. TIPKE/KRUSE, AO § 233a Rn. 20.

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 bekannt gegeben 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. 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).

69 Einstweilen frei.

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

Gesonderte Rechtsbehelfs- und Klagebefugnis zusammenveranlagter Ehegatten: Zusammenveranlagte Ehegatten bleiben in verfahrensrechtl. Beziehung zwei getrennte StSubjekte (s. Anm. 36). Daher ist jeder der Ehegatten für sich befugt, gegen einen zusammengefassten StBescheid allein Einspruch einzulegen. Ob die Unterschrift beider Ehegatten unter der gemeinsamen 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. 14.1.1997 – 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 Beschwer oder Klagebefugnis hat nur der Ehegatte, dem der Zusammenveranlagungsbescheid wirksam bekannt gegeben wurde (s. Anm. 58). Wegen der Folgen bei Aufteilung der Steuerschuld nach § 268 AO (s. Anm. 77) 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 grundsätzlich 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 Steuersatz. Auch gegenüber dem einkunftserzielenden Ehegatten muss wegen der Aufteilungsmöglichkeit nach §§ 268 ff. AO keine einheitliche Entscheidung ergehen.

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

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 berichtigt werden kann (BFH v. 20.5.1992 – III B 110/91, BStBl. II 1992, 916).

Die Einspruchsentscheidung ist den zusammenveranlagten Ehegatten bekannt zu geben (§ 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 bekannt zu geben (BFH v. 14.1.1997 – VII R 66/96, BFH/NV 1997, 283).

