

**§ 26c**

**Besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung**

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) <sup>1</sup>Bei besonderer Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung werden Ehegatten so behandelt, als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten. <sup>2</sup>§ 12 Nr. 2 bleibt unberührt. <sup>3</sup>§ 26a Abs. 1 gilt sinngemäß.

(2) Bei der besonderen Veranlagung ist das Verfahren nach § 32a Abs. 5 anzuwenden, wenn der zu veranlagende Ehegatte zu Beginn des Veranlagungszeitraums verwitwet war und bei ihm die Voraussetzungen des § 32a Abs. 6 Nr. 1 vorgelegen hatten.

(3) Für die Anwendung des § 32 Abs. 7 bleiben Kinder unberücksichtigt, wenn das Kindschaftsverhältnis (§ 32 Abs. 1) in Beziehung zu beiden Ehegatten erst nach der Eheschließung begründet wird.

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

**Inhaltsübersicht**

**Allgemeine Erläuterungen zu § 26c**

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 26c . . . . .	1	III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 26c . . . . .	4
II. Rechtsentwicklung des § 26c . . . . .	2	IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften . . . . .	11

**Erläuterungen zu Abs. 1:  
 Besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung**

	Anm.		Anm.
<b>A. Besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung (Abs. 1 Satz 1)</b>		<b>Ehegatten, „als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten“</b>	
I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 . . . . .	24	1. Zurechnung der Einkünfte und Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei der besonderen Veranlagung für den Ver-	
II. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Behandlung der			

	Anm.		Anm.
anlagungszeitraum der Eheschließung		2. Steuertarif bei der besonderen Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung .	33
a) Getrennte Zurechnung und Abzug privater Aufwendungen .	26	<b>B. Anwendung des § 12 Nr. 2 (Abs. 1 Satz 2) . . . . .</b>	<b>36</b>
b) Berücksichtigung von Kindern und kindbedingten Entlastungen	30	<b>C. Sinngemäße Anwendung des § 26a Abs. 1 (Abs. 1 Satz 3) . . . . .</b>	<b>38</b>
c) Berücksichtigung des Verlustabzugs (§ 10d)	32		

**Erläuterungen zu Abs. 2:  
Anwendung des Splitting-Verfahrens für den  
verwitweten Ehegatten**

	Anm.		Anm.
I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 . . . . .	44	II. Rechtsfolgen des Abs. 2 . . . . .	45

**Erläuterungen zu Abs. 3 aF:  
(Rechtslage bis einschl. VZ 2003) . . . . . 50**

### Allgemeine Erläuterungen zu § 26c

**Schrifttum:** SCHEURMANN-KETTNER/LANTAU, StSenkG 1986/1988 – Ehegatten, Kinder, Realsplitting, agB durch Unterhaltsleistungen, Tarif, BB 1985, 1405; OEPEN, StSenkG 1986/1988, DStZ 1985, 495; KÜBLER, Kombination der besonderen Veranlagung nach § 26c EStG und des Gnadensplittings nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG, DStZ 1992, 400; RAMISCH, Ungewollte Regelungslücken in § 26c EStG?, DB 1992, 1059; ROSS, Besondere Veranlagung für das Jahr der Eheschließung (§ 26c EStG) und die estl. Ehegatten-Sonderregelungen, DStZ 1992, 239; BÜCHELE, Gescheiterte Ehen im Einkommenssteuerrecht, DStR 1998, 105; KANZLER, Neue Entwicklungen zur Familienbesteuerung, FR 1999, 512; KOREZKIJ, Veranlagungsarten und -wahlrechte in der Einkommensteuer – Überlegungen zur Wahl der richtigen Veranlagungsart, StuSt. 1999, 350; KANZLER, Bindung an die bisher dem Zusammenveranlagungsbescheid zugrunde gelegten Besteuerungsgrundlagen, wenn vor Unanfechtbarkeit die besondere Veranlagung gewählt wird, FR 2005, 901.

#### 1 I. Grundinformation zu § 26c

Unter den drei zulässigen Formen der Ehegattenveranlagung ist die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung eher die Ausnahme. Sie gewährleistet, dass die Ehegatten alle Vergünstigungen, die sie als Alleinstehende infolge der Einzelveranlagung genossen hatten, vorübergehend weiter in Anspruch nehmen können. Die Einkünfte der Ehegatten sind getrennt zu ermitteln; insoweit wird auf § 26a Abs. 1 verwiesen (Abs. 1). Ausdrücklich wird den Ehegatten auch das sog. Verwitweten-Splitting gestattet (Abs. 2).

**II. Rechtsentwicklung des § 26c**

2

**EStG 1957:** Nachdem § 26 EStG 1951 wegen Verstoßes gegen Art. 6 GG für verfassungswidrig und nichtig erklärt worden war (BVerfG v. 17.1.1957 – 1 BvL 4/54, BStBl. I 1957, 193), wurden durch StÄndG v. 26.7.1957 (BGBl. I 1957, 848; BStBl. I 1957, 352) mit §§ 26–26c für die VZ 1949–1957 Übergangsregelungen geschaffen. § 26c behandelte als Sondervorschrift für die VZ 1949–1954 die eingeschränkte Zusammenveranlagung, bei der bestimmte Einkünfte der Ehefrau aus der Zusammenveranlagung ausschieden. Die Übergangsregelungen wurden durch StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412) wieder aufgehoben.

**StÄndG 1968 v. 20.2.1969** (BGBl. I 1969, 141; BStBl. I 1969, 116): Durch Art. 1 StÄndG 1968 wurde ein neuer § 26c in das EStG eingefügt und damit das Veranlagungswahlrecht für Ehegatten um die „besondere Veranlagung“ erweitert.

**EStRG v. 5.8.1974** (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): Mit Wirkung vom 1.1.1975 wurde § 26c aF ersatzlos gestrichen. Damit galten die Grundsätze der Ehegattenbesteuerung von 1975 bis 1985 ausnahmslos bereits für den VZ der Eheschließung.

**StSenkG 1986/1988 v. 26.6.1985** (BGBl. I 1985, 1153; BStBl. I 1985, 391): Mit Wirkung ab VZ 1986 wurde § 26c wieder eingefügt. Die Neuregelung entspricht im Wesentlichen der durch StÄndG 1968 (s.o.) eingeführten und für die VZ 1970–1974 geltenden Vorschrift.

**StÄndG 1992 v. 25.2.1992** (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): Mit Wirkung ab VZ 1992 (§ 52 Abs. 1 EStG idF des StÄndG 1992) wurden in Abs. 1 Satz 1 die Worte „als ob sie unverheiratet wären“ durch die Worte „als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten“ ersetzt. Die Änderung hängt mit der Ergänzung des § 26 Abs. 1 zusammen und soll unbefriedigende Ergebnisse für verwitwete, im Jahr nach dem Tod des früheren Ehepartners wieder heiratende Stpfl. vermeiden (BTDrucks. 12/1108, 59; s. Anm. 33).

**FamFördG v. 22.12.1999** (BGBl. I 1999, 2552; BStBl. I 2000, 4): Mit Wirkung ab VZ 2000 wurde als redaktionelle Folgeänderung der Aufhebung des § 33c der Hinweis in Abs. 1 Satz 2 auf diese Vorschrift gestrichen.

**HBeglG 2004 v. 29.12.2003** (BGBl. I 2003, 3076; BStBl. I 2004, 120): Die Regelung in Abs. 3 für die Gewährung des Haushaltsfreibetrags wird als Folge der Streichung des Haushaltsfreibetrags mit Wirkung ab VZ 2004 aufgehoben.

Einstweilen frei.

3

**III. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 26c**

4

**Die Bedeutung** der Regelung liegt in der vorübergehend für den Stpfl. günstigen Erweiterung des Ehegattenwahlrechts aus § 26.

► *Erweiterung von Wahlrechten:* Für den VZ der Eheschließung wird durch § 26c neben der getrennten Veranlagung (§ 26a) und der Zusammenveranlagung (§ 26b) ein weiteres Wahlrecht für diejenigen Stpfl. geschaffen, die der Ehegatten-Veranlagung (§ 26 Abs. 1) unterliegen. Hierin liegt zugleich ein auf das Heiratsjahr beschränktes Wahlrecht zwischen der Besteuerung nach den für Unverheiratete und den für Ehegatten geltenden Grundsätzen (BTDrucks. 10/2884, 101).

► *Wirtschaftliche Bedeutung für den Steuerpflichtigen:* Die besondere Veranlagung nach § 26c ist nur in Ausnahmefällen vorteilhafter als Zusammenveranlagung oder getrennte Veranlagung, weil sie im Allgemeinen nicht zur Anwendung des Splittingtarifs führt (zur Ausnahme s. Anm. 42–45) und anders als bei der getrennten Veranlagung kein Wahlrecht auf anderweitige Aufteilung von SA und agB (§ 26a Abs. 2 Satz 1) vorsieht. Vorteile gegenüber der getrennten Veranlagung können sich nach der Abschaffung des Haushaltsfreibetrags (ab VZ 2004) nur noch ergeben durch die Möglichkeit, das Verwitwetensplitting in Anspruch zu nehmen (§ 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1, s. Anm. 42 ff.).

**Verfassungsmäßigkeit des § 26c:** UE ist die Regelung verfassungsgemäß, da sie dem aus Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG abzuleitenden Benachteiligungsverbot der intakten Ehe (und Familie) gegenüber unverheirateten Stpfl. entspricht (vgl. KANZLER, FR 1999, 512). Für das Jahr der Eheschließung haben Ehegatten die Wahl einer Steuerbelastung, die der Belastung beider Ehegatten in dem VZ vor der Eheschließung oder einer vergleichbaren eheähnlichen Gemeinschaft entspricht.

5–10 Einstweilen frei.

11

#### IV. Verhältnis zu anderen Vorschriften

**Verhältnis zu §§ 26, 26a und 26b:** § 26 ist Grundvorschrift für die Ehegattenveranlagung, sie wird durch §§ 26a, 26b und 26c ergänzt. Nach § 26c Abs. 1 Satz 3 gilt § 26a Abs. 1 sinngemäß, dh. jedem Ehegatten sind die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen (s. Anm. 38). Eine im VZ der Eheschließung aufgelöste frühere Ehe bleibt auch bei Ausübung der Wahl der besonderen Veranlagung unberücksichtigt (§ 26 Abs. 1 Satz 2). Das Wahlrecht wird danach zwar nicht erneut eröffnet. Str. ist jedoch, ob § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 anzuwenden ist; dazu s. Anm. 33.

**Verhältnis zum Tarif (§ 32a):** Die besondere Veranlagung im VZ der Eheschließung führt zur Anwendung des Grundtarifs für jeden Ehegatten, sofern nicht einer der Ehegatten oder beide die Voraussetzungen des § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 (Verwitwetensplitting) erfüllen (§ 26c Abs. 2; s. Anm. 42–45). Zur Anwendung des § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 s. Anm. 33.

12–23 Einstweilen frei.

### Erläuterungen zu Abs. 1: Besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung

**Schrifttum:** Paus, Auslegungs- und Gestaltungsfragen zum gespaltenen Einkommensteuertarif, BB 1994, 2389 und 2457; s. auch das Schrifttum vor Anm. 1.

## A. Besondere Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung (Abs. 1 Satz 1)

### I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 1

24

**Die Voraussetzungen** der besonderen Veranlagung im Jahr der Eheschließung ergeben sich aus § 26 Abs. 1 Satz 1:

- Ehegatteneigenschaft (s. § 26 Anm. 22),
- unbeschränkte EStPflicht beider Ehegatten (s. § 26 Anm. 24),
- kein dauerndes Getrenntleben (s. § 26 Anm. 28 ff.).
- Zusätzliche Voraussetzungen sind:
  - Abschluss der Ehe im VZ der Veranlagung (§ 26 Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2). Maßgebend ist dabei das Datum der standesamtlichen Eheschließung (s. § 26 Anm. 39).
  - Wahl der besonderen Veranlagung durch beide Ehegatten mittels Erklärung (§ 26 Abs. 2 Satz 3; s. § 26 Anm. 74).

**Die Wiederaufnahme der ehelichen Gemeinschaft** zuvor dauernd getrennt lebender Ehegatten ist keine Eheschließung iSd. Abs. 1 Satz 1 (BFH v. 23.7.1999 – VI B 2/99, BFH/NV 2000, 38; FG Münster v. 22.3.1999, EFG 1999, 957, rkr.).

Einstweilen frei.

25

### II. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 1: Behandlung der Ehegatten, „als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten“

#### 1. Zurechnung der Einkünfte und Ermittlung des zu versteuernden Einkommens bei der besonderen Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung

##### a) Getrennte Zurechnung und Abzug privater Aufwendungen

26

Im Gegensatz zu der gemeinsamen Zurechnung der Einkünfte der Ehegatten bei Zusammenveranlagung werden bei der besonderen Veranlagung nach § 26c jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte getrennt zugerechnet. § 26a Abs. 1 wird in Satz 3 ausdrücklich für anwendbar erklärt (s. Anm. 38).

**Sonderausgaben** (§ 10) sind für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln und vom jeweiligen Einkommen abzuziehen. Entsprechend steht jedem Ehegatten mindestens der für ihn nach § 10c in Betracht kommende Pauschbetrag zu.

► *Steuerberatungskosten* (bis VZ 2005): Aufwendungen für die Steuerberatung können nur von dem Ehegatten abgezogen werden, den die Kosten betreffen. Ist eine klare Zuordnung nicht möglich, erfolgt eine Aufteilung.

► *Berufsausbildungs- und Weiterbildungskosten*, die für den Ehegatten erwachsen sind, können wegen der Fiktion des § 26c nicht als SA geltend gemacht werden (vgl. Ross, DStZ 1992, 240).

► *Sonderausgabenabzug von Schulgeld* (§ 10 Abs. 1 Nr. 9): Erhalten beide Ehegatten jeweils einen halben Kinderfreibetrag für dasselbe Kind, für das sie gemeinsam Schulgeld iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 9 entrichten, so kann jeder von ihnen einen Betrag von 30 vH des jeweils von ihm geleisteten Entgelts als SA abziehen. Wird für ein gemeinsames Kind den Ehegatten statt des Kinderfreibetrags Kindergeld

gewährt (§ 31 Satz 4 iVm. § 32 Abs. 6), so kann, da Kindergeld nur an einen Berechtigten ausgezahlt wird (§ 64 Abs. 1), nur dieser für das gemeinsame Kind 30 vH des von ihm geleisteten Schulgelds als SA abziehen.

Zum Abzug nach § 10e und zum Verlustabzug s. Anm. 32.

**Außergewöhnliche Belastungen** (§§ 33, 33a, 33b): Als agB können nur die eigenen Aufwendungen des Stpfl. berücksichtigt werden. Gemeinsam geleistete Aufwendungen sind im Rahmen eventuell zu beachtender Höchstbeträge nach dem anteiligen Aufwand jedes Ehegatten aufzuteilen. Die Aufteilungsvorschriften des § 26a Abs. 2 sind nicht anzuwenden. Bei Berechnung der zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 1 und 3) zählen als Kinder des Stpfl. nur solche, für die er selbst einen Kinderfreibetrag erhält (s. § 33 Anm. 232f.).

► *Unterhaltshöchstbetrag* (§ 33a Abs. 1): Aufwendungen für den Unterhalt und die Berufsausbildung eines Unterhaltsberechtigten sind von dem Ehegatten abzichbar, der die Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt (s. Anm. 36).

► *Zweifacher Höchstbetrag für Hilfe im Haushalt* (§ 33a Abs. 3): Unabhängig von dem Erfordernis des § 33a Abs. 3 Satz 3, wonach die Ehegatten wegen Pflegebedürftigkeit eines der Ehegatten an einer gemeinsamen Haushaltsführung gehindert sein müssen, können die Höchstbeträge von 624 € bzw. 924 € für jeden Ehegatten gewährt werden, sofern er in seiner Person die Voraussetzungen des § 33a Abs. 3 erfüllt (s. § 33a Anm. 270ff.). § 33a Abs. 3 Satz 3 bestimmt zwar, dass Ehegatten, bei denen die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 vorliegen, die Höchstbeträge nur einmal abziehen können. Aus Abs. 1 Satz 1 ergibt sich jedoch, dass die Ehegatten als Unverheiratete zu behandeln sind (BFH v. 22.9.1993 – X R 60/91, BStBl. II 1994, 26; s. § 33a Anm. 370; glA RAMISCH, DB 1992, 1063). Dies gilt auch dann, wenn die Voraussetzungen für die Höchstbeträge des § 33a Abs. 3 erst nach der Eheschließung, etwa durch Aufnahme eines kranken oder körperbehinderten Kindes, erfüllt werden.

27–29 Einstweilen frei.

### 30 b) Berücksichtigung von Kindern und kindbedingten Entlastungen

**Abzug des Kinderfreibetrags:** Jeder Ehegatte erhält für das bei ihm zu berücksichtigende Kind einen Kinderfreibetrag, wenn nicht für dieses Kind Kindergeld gewährt wird (§ 31 Satz 4 iVm. § 32 Abs. 6).

► *Kindschaftsverhältnis zu beiden Ehegatten:* Stand das Kind schon vor der Eheschließung in einem Kindschaftsverhältnis zu beiden Ehegatten und bekommt jeder Ehegatte den halben Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 Satz 1), so kann dieser auf den anderen Ehegatten nach § 32 Abs. 6 Satz 5 übertragen werden (s. § 32 Anm. 182ff.), eine Gestaltung, die getrennt veranlagten Ehegatten verwehrt ist (aA BLÜMICH/HEUERMANN, § 26c Rn. 38, wo eine Übertragungsmöglichkeit ohne nähere Begründung abgelehnt wird).

► *Kindschaftsverhältnis nur zu einem Ehegatten:* Hat das Kindschaftsverhältnis vor der Eheschließung nur zu einem der Ehegatten bestanden, so kann nur diesem ein Kinderfreibetrag zustehen. Anders im Fall der Adoption des zum anderen Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis stehenden Kindes.

**Haushaltsfreibetrag (§ 32 Abs. 7 Satz 1 aF)/Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b):** Der Haushaltsfreibetrag wurde bei Veranlagung nach § 26c bis einschl. VZ 2003 gewährt (Ausnahme: § 26c Abs. 3 aF, s. Anm. 50). Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b) wird bis zum Monat der Ehe-

schließung gewährt, wenn die Ehegatten bis zu diesem Datum nicht zusammen gewohnt haben (§ 24b Abs. 2).

**Gewährung von Kindergeld:** Kindergeld wird nur einem Berechtigten gewährt (§ 64 Abs. 1). Lebt das Kind in einem gemeinsamen Haushalt seiner Eltern oder im Haushalt eines Elternteils und dessen Ehegatten, so kann der Kindergeldberechtigte unabhängig von der Wahl der Veranlagungsform frei gewählt werden (§ 64 Abs. 2 Satz 2).

**Weitere kinderfreibetragsabhängige Entlastungen:**

► *Der Ausbildungsfreibetrag* (§ 33a Abs. 2) steht mehreren Stpfl. für dasselbe Kind nur einmal zu (§ 33a Abs. 2 Satz 4). Steht das Kind zu beiden Ehegatten in einem Kindschaftsverhältnis, so ist der Freibetrag jedem Ehegatten zur Hälfte zu gewähren (§ 33a Abs. 2 Satz 5).

Die Halbteilung setzt nach § 33a Abs. 2 Satz 5 zwar voraus, dass die Ehegatten die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 nicht erfüllen. Gleichwohl findet diese Aufteilung Anwendung, denn aus Abs. 1 Satz 1 ergibt sich, dass die Ehegatten so zu behandeln sind, als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten. Ihre Ehegatteneigenschaft ist nur für die Ausübung des Veranlagungswahlrechts nach § 26 Abs. 1 Satz 1 von Bedeutung. Im Übrigen gelten die Vorschriften für Unverheiratete (vgl. auch BFH v. 22.9.1993 – X R 60/91, BStBl. II 1994, 26).

► *Übertragbarer Körperbehindertenpauschbetrag* (§ 33b Abs. 5): Bei der Übertragung des Pauschbetrags für ein körperbehindertes Kind sind die besonders veranlagten Ehegatten als unverheiratetes Elternpaar zu behandeln (s.o.). Bei gleichartigem Kindschaftsverhältnis erfolgt Halbteilung oder eine andere, beliebige Aufteilung (§ 33b Abs. 5 Sätze 2 und 3). Der Halbteilungsgrundsatz des § 26a Abs. 2 Satz 2 ist bei der besonderen Veranlagung nach § 26c nicht anwendbar.

Einstweilen frei.

31

**c) Berücksichtigung des Verlustabzugs (§ 10d)**

32

**Kein Verlustausgleich zwischen den Ehegatten:** Wählen Ehegatten für das Entstehungsjahr von Verlusten die besondere Veranlagung nach § 26c, so kann nur der Ehegatte den Verlustabzug nach § 10d durchführen, der den Verlust erzielt hat. Ein Ausgleich mit Einkünften des anderen Ehegatten ist ausgeschlossen. In den anderen VZ kann der Verlustabzug unabhängig von der Veranlagungsform, die die Ehegatten im Verlustentstehungsjahr wählen, durchgeführt werden (§ 62d EStDV). Dies ergibt sich bereits aus der Rechtsfolge-Fiktion in Abs. 1 Satz 1, so dass es unschädlich ist, dass § 26c, anders als etwa § 26a Abs. 3, keine eigene Ermächtigung für eine Regelung durch Rechtsverordnung enthält (im Übrigen s. § 10d Anm. 108 f.).

**2. Steuertarif bei der besonderen Veranlagung für den Veranlagungszeitraum der Eheschließung**

33

**Grundsätzlich Anwendung der Einkommensteuer-Grundtabelle:** Die besondere Veranlagung für den VZ der Eheschließung führt zur Anwendung des Grundtarifs für jeden Ehegatten, sofern nicht einer der Ehegatten oder beide die Voraussetzungen des § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 (Verwitweten- oder Gnadensplitting) erfüllen (§ 26c Abs. 2; s. Anm. 42–45).

**Anwendung der Splittingtabelle als Ausnahme:** Die Stpfl. werden so behandelt, „als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten“. Die Anwendung des Verwitwetensplitting nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 ist dabei in Abs. 2 ausdrücklich vorgesehen. Durch die Neufassung des Abs. 1 Satz 1, die in Zusammenhang mit

dem in § 26 Abs. 1 angefügten Satz 3 steht (s. § 26 Anm. 54), sind auch Zweifel beseitigt, ob einem verwitweten Ehegatten, der bereits im Jahr des Todes seines Ehegatten erneut heiratet, das Ehegattenwahlrecht (meist auf Zusammenveranlagung) für die erste, durch Tod aufgelöste Ehe zusteht (BTDrucks. 12/1108, 59). Der verwitwete Stpfl. wird nunmehr so behandelt, als ob er die zweite Ehe nicht geschlossen hätte, und das Wahlrecht auf Zusammenveranlagung mit seinem früheren, verstorbenen Ehegatten ist eröffnet.

**Kein Splittingtarif bei Scheidung:** Das Gesetz geht mit der Formulierung „als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten“ jedoch weiter, als dies mit der Ergänzung des § 26 Abs. 1 durch Satz 3 beabsichtigt gewesen sein mag. Insoweit könnte die Neuregelung konstitutiven Charakter haben. Wenn die Ehegatten im VZ der Auflösung ihrer ersten Ehe bei der besonderen Veranlagung nach § 26c so behandelt werden, als ob sie die zweite Ehe nicht geschlossen hätten, dann könnte ihnen auch die Zusammenveranlagung mit dem ersten (noch lebenden) Ehegatten offen stehen. Hat der erste Ehegatte nämlich seinerseits geheiratet und erfüllt er mit dem neuen Ehegatten die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung, so käme möglicherweise auch die Besteuerung nach der Splittingtabelle gem. § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 in Betracht.

*Stellungnahme:* Einer solchen Auslegung würde allerdings § 26 Abs. 1 Satz 2 widersprechen, denn eine Ausnahme hiervon ist nur in Satz 3 für den Fall der Eheauflösung durch Tod vorgesehen. Wäre § 26c als Sonderregelung zu § 26 zu sehen, so hätte die Regelung in § 26c Abs. 1 Vorrang vor § 26 Abs. 1 Satz 2. Dann aber wäre es erforderlich gewesen, auch § 26c Abs. 1 mit einem einschränkenden Zusatz (etwa: „§ 26 Abs. 1 Satz 2 bleibt unberührt“) zu versehen. UE hat Abs. 1 Satz 1 jedoch entsprechend der gesetzgeberischen Absicht nur klarstellenden Charakter im Hinblick auf die Regelung des § 26 Abs. 1 Satz 2 (s. § 26 Anm. 54). Die Regelung war daher uE durchaus überflüssig.

34–35 Einstweilen frei.

## 36 B. Anwendung des § 12 Nr. 2 (Abs. 1 Satz 2)

**Bedeutung des Abzugsverbots:** Da die nach bürgerlichem Recht bestehende Unterhaltsberechtigung Dritter durch die besondere Veranlagung nicht berührt wird, andererseits aber nicht in die estl. Regelung der Behandlung von Leistungen an Unterhaltsempfänger nach § 22 Nr. 1 eingegriffen werden soll, hat der Gesetzgeber die Klarstellung in Abs. 1 Satz 2 für erforderlich gehalten (BTDrucks. 10/2884, 101).

**Anwendungsfälle des Abzugsverbots:** Nicht abziehbar sind Zuwendungen des Stpfl. an seinen Ehegatten oder an eine gegenüber seinem Ehegatten unterhaltsberechtigten Person, zB Zuwendungen an das nichteheliche Kind oder die Eltern des anderen Ehegatten:

► *Zwangsläufige Unterhaltsaufwendungen an Angehörige des Ehegatten:* Liegen allerdings die Voraussetzungen des § 33a Abs. 1 Satz 1 vor, so greift das Abzugsverbot des Abs. 1 Satz 2 iVm. § 12 Nr. 2 nicht. Das ergibt sich schon aus dem Einleitungssatz des § 12. Zwangsläufige Aufwendungen für ein Kind des anderen Ehegatten, für das kein Anspruch auf Kinderfreibetrag oder Kindergeld besteht, zB ein Auslandskind, sind danach ebenso abziehbar wie Aufwendungen an die Eltern des Ehegatten, die dem Stpfl. aus sittlichen Gründen zwangsläufig erwachsen.



► *Unterhaltsaufwendungen an den Ehegatten:* Unterhaltsleistungen, die während der Ehe erbracht werden, sind wegen § 12 Nr. 2 nicht abziehbar. Auch das begrenzte Realsplitting nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 ist nicht anwendbar, weil die Fiktion in Abs. 1 Satz 1 („als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten“) die Ehegatten weder zu Geschiedenen noch zu getrennt Lebenden werden lässt. Fraglich ist jedoch, ob ein Abzug zwangsläufiger Unterhaltsaufwendungen vor der Eheschließung oder vor Begründung der unbeschränkten StPflcht des anderen Ehegatten zulässig ist.

*Stellungnahme:* UE geht der Abzug nach § 33a Abs. 1 vor. § 12 Nr. 2 steht einem Abzug kraft ausdrücklicher Regelung im Einleitungssatz des § 12 nicht entgegen. Auch die Vorschriften über die Ehegattenbesteuerung schließen einen Abzug nicht aus, denn insoweit geht Abs. 1 Satz 1 der Regelung in § 26 vor: Mit der Behandlung der Ehegatten, „als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten“, wird das Bestehen einer Gemeinschaft des Erwerbs und des Verbrauchs gerade geleugnet, die nach der Rspr. die Grundlage des Abzugsverbots für Unterhaltsaufwendungen zwischen Eheleuten bildet (BFH v. 28.11.1988 – GrS 1/87, BStBl. II 1989, 164 [168 zu 2. a]; glA RAMISCH, DB 1992, 1060; aA BLÜMICH/HEUERMANN, § 26c Rn. 47; SCHMIDT/SEEGER XXV. § 26c Rn. 4).

Einstweilen frei.

37

### C. Sinngemäße Anwendung des § 26a Abs. 1 (Abs. 1 Satz 3)

38

**Getrennte Zurechnung von Ehegatteneinkünften:** Nach § 26a Abs. 1 sind jedem Ehegatten die von ihm bezogenen Einkünfte zuzurechnen (§ 26a Abs. 1 Satz 1) und Einkünfte eines Ehegatten sind nicht allein deshalb zum Teil dem anderen Ehegatten zuzurechnen, weil dieser bei der Erzielung der Einkünfte mitgewirkt hat (§ 26a Abs. 1 Satz 2).

**Bloße Klarstellung:** Die Rechtsfolge der getrennten Zurechnung der von den Ehegatten bezogenen Einkünfte ergibt sich bereits aus der Regelung in Abs. 1 Satz 1, wonach die Eheleute so behandelt werden, als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten (s. Anm. 25–33). Die Vorschrift hat daher nur deklaratorischen Charakter, auch soweit sie damit zugleich eine sinngemäße Anwendung der Abs. 2 und 3 des § 26a ausschließt.

Einstweilen frei.

39–43

## Erläuterungen zu Abs. 2: Anwendung des Splitting-Verfahrens für den verwitweten Ehegatten

### I. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2

44

**Deklaratorische Bedeutung:** Nach der Rechtsfolgefiktion des § 26c Abs. 1 Satz 1 werden die Ehegatten so behandelt, als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten. Als Unverheiratete hätten – wenn sie nicht dauernd getrennt gelebt haben – im vorangegangenen VZ verwitwete Stpfl. aber das Splitting-Verfahren nach § 32a Abs. 5 und 6 beanspruchen können. Die Regelung hat damit nur deklaratorische Bedeutung.

Nach aA soll Abs. 2 als *lex specialis* auch die Anwendung des Splitting-Verfahrens nach § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 ausschließen (BLÜMICH/HEUERMAN, § 26c Rn. 55). UE unzutreffend, denn die Frage, welcher Tarif bei der Behandlung der Ehegatten „als ob sie diese Ehe nicht geschlossen hätten“ anzuwenden ist, ergibt sich – auch für den im gleichen KJ. eine neue Ehe schließenden Ehegatten – allein aus § 26c Abs. 1 Satz 1 (s. Anm. 33).

**Zu Beginn des Veranlagungszeitraums verwitwet** ist jeder Stpfl., dessen Ehe in einem der VZ vor der erneuten Eheschließung durch den Tod des anderen Ehegatten aufgelöst worden ist. Die Einschränkung, dass es sich um eine Verwitwung im VZ vor der neuen Eheschließung handeln muss, ergibt sich aus der Verweisung auf die Voraussetzung des § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1. Diese Voraussetzung kann auch bei beiden Ehegatten erfüllt sein.

**Die Voraussetzungen des § 32a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1** haben zu Beginn des VZ der Eheschließung vorgelegen, wenn

- die Veranlagung für den VZ nach dem Todesjahr erfolgt und
- die Ehegatten im Todesjahr die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 Satz 1 erfüllt haben, also beide unbeschränkt estpfl. waren und nicht dauernd getrennt lebten.

#### 45 II. Rechtsfolgen des Abs. 2

**Anwendung des Splitting-Verfahrens bei Einzelveranlagung (§ 32a Abs. 5):**

Als Ausnahme von dem Grundsatz, dass bei einem unverheirateten Stpfl. die Einzelveranlagung mit Grundtabelle durchzuführen ist (s. Anm. 33), bleibt dem verwitweten Stpfl., der sich wiederverheiratet hat, das Splitting-Verfahren nach § 32a Abs. 5 und Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 erhalten.

46–49 Einstweilen frei.

50

### **Erläuterungen zu Abs. 3 aF: (Rechtslage bis einschl. VZ 2003)**

**Versagung des Haushaltsfreibetrags:** Bei einer Veranlagung nach § 26c wurde bis einschl. VZ 2003 auch der Haushaltsfreibetrag gewährt. Durch Abs. 3 wurde dies für solche Kinder ausgeschlossen, zu denen das Kindschaftsverhältnis erst nach der Eheschließung (Geburt, Adoption, Annahme etc. erst nach der Hochzeit) begründet wurde. Durch Abs. 3 sollten ungerechtfertigte Steuervorteile vermieden werden.

Nachdem der Haushaltsfreibetrag ab VZ 2004 aufgehoben wurde, war Abs. 3 bedeutungslos. Die Folgeregelung des Haushaltsfreibetrags, der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende (§ 24b), begünstigt nur noch echte Alleinerziehende und wird – anders als der Haushaltsfreibetrag – nach dem Monatsprinzip gewährt (§ 24b Abs. 2), entfällt also erst ab dem Monat der Eheschließung.