

## § 26

### Veranlagung von Ehegatten

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),  
zuletzt geändert durch StVereinfG 2011 v. 1.11.2011 (BGBl. I 2011, 2131;  
BStBl. I 2011, 986)

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

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

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

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

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

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

Autor: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Leitender Regierungsdirektor, Kirchheim  
Mitherausgeber: Prof. Dr. Andreas **Musil**, Potsdam

Inhaltsübersicht

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26 . . . 1**

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

**B. Erläuterungen zu Abs. 1: Voraussetzungen für die Wahl der verschiedenen Formen der Ehegattenveranlagung . . . . . 22**

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

**C. Erläuterungen zu Abs. 2:  
Ausübung des Veranlagungswahlrechts  
für Ehegatten . . . . . 60**

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

**D. Erläuterungen zu Abs. 3:  
Zusammenveranlagung bei unterlassener  
Ausübung des Veranlagungswahlrechts 88**

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

**A. Allgemeine Erläuterungen zu § 26**

**Schrifttum:** KULLMER, Die Ehegattenbesteuerung, Ihre Geschichte, Problematik und Neuregelung in Deutschland, diskutiert unter Berücksichtigung der Erfahrungen in den USA, Tübingen 1960; MENNEL, Welche rechtlichen Maßnahmen sind vordringlich, um die tatsächliche Gleichstellung der Frauen mit den Männern im Arbeitsleben zu gewährleisten?, Teilgutachten Steuerrecht, in Verhandlungen des 50. Dt. Juristentages, Bd. I, München 1974, 165; ZEITLER, Verfassungsrechtliche Fragen zur Besteuerung von Familien und Alterseinkommen, StuW 1985, 1; KLEIN, Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem, in FÜRST/HERZOG/UMBACH (Hrsg.), FS Wolfgang Zeidler, Berlin/New York 1987, 773; KANZLER, Einkommensteuerrechtliche Folgen bei Auflösung der Ehe, DStR 1990, 367 und 405; WATERKAMP, Ehegattenveranlagung und Freizügigkeit in der Europäischen Gemeinschaft, Köln 1993; VOLLMER, Das Ehegattensplitting: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden 1998; JACHMANN, Reformbedarf bei der Familienbesteuerung?, BB 2008, 591; JACHMANN/LIEBL, Wesentliche Aspekte zur Familienbesteuerung, DStR 2010, 2009; LANG, Strukturreform – die aktuelle Familienbesteuerung auf dem Prüfstand, DB 2010, Heft 5 Standpunkte 9; LEISNER-EGENSPERGER, Kindgerechte Familienbesteuerung, FR 2010, 865; SEILER, Die Familie im System der Einkommensbesteuerung, DB 2010, Heft 5 Standpunkte 11; NACKE, Referentenentwurf zum Steuervereinfachungsgesetz 2011, DB 2011, 132;

REIMER, Schnecke mit Spoiler: Das Steuervereinfachungsgesetz 2011, FR 2011, 929; SCHARFENBERG/MARBES, Steuervereinfachungsgesetz 2011, DB 2011, 2282; SEEGER, Die Veranlagungswahlrechte des Entwurfs eines Steuervereinfachungsgesetzes 2011, DB 2011, 266; SELDER, Das Bundesverfassungsgericht und die Homo-Ehe im Steuerrecht, DStR 2013, 1064.

**Materialien:** Denkschrift zur Frage der Ehegattenbesteuerung, BTDrucks. 1866/1953 v. 18.11.1956; Bericht des FinAussch. v. 23.5.1957, BTDrucks. 3509–3510/1953; DEUTSCHER BUNDESTAG, HAUPTABTEILUNG WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE, Materialien, Splitting verfassungs- und steuerrechtliche Probleme der Ehegatten- und Familienbesteuerung, Bonn 1983, BTDrucks. 10/2884; Entwurf des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 v. 9.11.1998, BTDrucks. 14/23; Entwurf eines Steuervereinfachungsgesetzes v. 2.2.2011, BRDrucks. 54/11.

1

### I. Grundinformation zu § 26

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

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

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

### II. Rechtsentwicklung des § 26

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**EStG 1949 v. 10.8.1949** (WiGBl. 1949, 166): Die Regelungen über die Zusammenveranlagung von Ehegatten wurden ohne inhaltliche Änderungen in das erste EStG der Bundesrepublik übernommen. Die während des Krieges (§ 19 EStDV 1941) festgelegten Ausnahmen von der Zusammenveranlagung blieben als § 43 EStDV 1949–1953 in Kraft.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### III. Reformüberlegungen

**Schrifttum zu Reformüberlegungen:** KLEIN, Die unzureichende steuerliche Berücksichtigung der Minderung der Leistungsfähigkeit durch Kinder, DeuStBT 1987, 77; DONATH, Wege zum Steuerrecht, in WITTMANN/JÜPTNER/HÖRMANN (Hrsg.), Wege zum Steuerrecht, FS Wolfgang Jakob, Augsburg 1991, 45; LINGEMANN, Das rechtliche Konzept der Familienbesteuerung, Diss., Berlin 1994; WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in LANG (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 47; SEIDL/TRAUB, Was bringt die Steuerreform?, BB 1997, 861; LIETMAEYER, Ehegattensplitting – Zankapfel der Steuerpolitik, DStZ 1998, 849; GRÖNERT, Ist die Abschaffung des Ehegattensplitting verfassungsrechtlich geboten?, DStZ 1998, 895; VOLLMER, Das Ehegattensplitting: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden 1998; KULMSEE, Reform der Familienbesteuerung, DStZ 1998, 14; KANZLER, Neue Entwicklungen zur Familienbesteuerung, FR 1999, 512; STÖCKER, Die Kappung des Ehegattensplitting ist verfassungswidrig, BB 1999, 234; SÖHN, Kappung des Ehegattensplitting?, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS Klaus Vogel, Heidelberg 2000, 639; KANZLER, Erste Überlegungen zur Einkommensbesteuerung der Lebenspartnerschaft nach dem Entwurf des Lebenspartnerschaftsgesetzes, FR 2000, 859; KIRCHHOF, Steuersubventionen, in KIRCHHOF/LEHNER/RAUPACH/RODI (Hrsg.), Staaten und Steuern, FS für Klaus Vogel, Heidelberg, 2001, 745; KANZLER, Die Besteuerung von Ehe und Familie, Besteuerung von Einkommen, DStJG 24 (2001), 147; KANZLER, Sind andere europäische Modelle der Eheförderung auf Deutschland übertragbar?, FR 2002, 760; RICHTER/STEINMÜLLER, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812; ALTHAMMER, Gibt es verfassungskonforme Möglichkeiten zur Einschränkung des Ehegattensplitting?, Sozialer Fortschritt 2003, 159; ZULEEG, Ehegattensplitting und Gleichheit, DÖV 2005, 687; MERKT, Splittingtarif auch für eingetragene Lebenspartner?, DStR 2012, 1157; SANDWEG, Der Splittingtarif nach § 32a Abs. 5 EStG – Relikt aus alten Zeiten oder ausgewogene Berücksichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit, DStR 2014, 2097; BAREIS/SIEGEL, Splitting als partielle Trauscheinsubvention – alles andere als

„ausgewogene Berücksichtigung der steuerlichen Leistungsfähigkeit“, DStR 2015, 456; SANDWEG, Duplik auf Bareis/Siegel, DStR 2015, 459; BECKER/ENGLISCH, Reformbedarf und Reformoptionen beim Ehegattensplitting, DStR 2016, 1005.

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

► *Begrenzung des Splittings:* Die mit der Progression bei höheren Einkommen wachsende StEntlastung durch das Splitting soll durch eine Kappung vermieden werden (vgl. ausführl. KANZLER, FR 1999, 512; SÖHN, FS Vogel, 2000, 639; ALTHAMMER, Sozialer Fortschritt 2003, 159). Diskutiert werden dabei zum einen, dass sich die Vorteile aus dem Splitting nur bis zu einem bestimmten gemeinsamen Einkommen der Eheleute auswirken können (vgl. StRefKomm. 1971, 194 und § 32a Anm. 26 zum sog. *fading out*), und zum anderen, dass der sog. Splittingvorteil unabhängig von Höhe und Verteilung der Ehegatteneinkommen betragsmäßig begrenzt wird (vgl. den nicht verwirklichten Reformvorschlag zu § 32a Abs. 5a im SteuerEntG 1999/2000/2002 v. 19.11.1998, BTDrucks. 14/23).

► *Doppeltarifsystem:* Ausgangspunkt der Ehegattenbesteuerung ist nach diesem Modell nicht der Grundtarif für Ledige, sondern ein spezieller Steuertarif für Verheiratete, aus dem nach dem Splittingprinzip der Tarif für die Ledigen abgeleitet wird (vgl. StRefKomm. 1971, 194).

► *Realsplitting:* Die Ehegatten werden einzeln veranlagt, der unterhaltleistende Ehegatte könnte aber Zahlungen an seinen Partner – ähnlich der in § 10 Abs. 1 Nr. 1 für Geschiedene geltenden Regelung – stl. berücksichtigen (vgl. LANG, Reformentwurf zu Grundvorschriften des EStG, Köln 1985, 73; KANZLER, FR 1999, 515). Dies entspricht der Besteuerung, die nach dem insoweit nicht verwirklichten Entwurf eines Lebenspartnerschaftsgesetzes (BTDrucks. 14/1351, 164) vorgesehen war (dazu ausführl. KANZLER, FR 2000, 859).

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

**Stellungnahme:** Nach der hier vertretenen Ansicht entspricht die Ehegattenbesteuerung seit der Reform durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 mit der Beschränkung der Wahlmöglichkeiten auf Einzel- oder Zusammenveranlagung dem Bedürfnis eines großen Teils der Bevölkerung, die nach wie vor einem traditionellen Familienbild verhaftet ist. Es ist zwar richtig, dass der Splittingtarif negative Anreize für die eigene Erwerbstätigkeit im Regelfall der Frau setzt und damit dringend benötigte Arbeitskräfte vom Arbeitsmarkt fernhält und damit

auch negative Auswirkungen auf die Altersversorgung des nicht arbeitenden Ehegatten hat. Auch werden durch das Ehegattensplitting kinderlose Paare gefördert und das vom nicht arbeitenden Ehegatten erwirtschaftete „Schatteneinkommen“ wird nicht besteuert. Gleichwohl ist – zumindest derzeit – der Wunsch nach stl. Berücksichtigung des nicht einer Erwerbstätigkeit nachgehenden Ehegatten in weiten Teilen der Bevölkerung vorhanden. Da verfassungsrechtl. Gründe, die gegen die Zusammenveranlagung mit Begünstigung nach dem Splitting sprechen, nicht ersichtlich sind (s. Anm. 11), ist es eine politische Entsch., das Splitting beizubehalten. Diese politische Entsch. ist uE verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden und daher zu akzeptieren.

#### 4a IV. Gleichgeschlechtliche Ehe und gleichgeschlechtliche eingetragene Lebenspartnerschaft

**Eingetragenen gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaften** war nach der Entsch. des BVerfG (BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06, BGBl. I 2013, 1647) die Möglichkeit der Zusammenveranlagung zu gewähren. Nach § 2 Abs. 8 sind die Regelungen des EStG zu Ehegatten auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden. Da gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaften ab dem 1.8.2001 geschlossen werden konnten (Lebenspartnerschaftsgesetz v. 16.2.2001, BGBl. I 2001, 266), konnten diese in allen Fällen, in denen eine bestandskräftige Veranlagung zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des § 2 Abs. 8 noch nicht vorlag, rückwirkend bis zum 1.8.2001 die Ehegattenveranlagungswahlrechte geltend machen (§ 52 Abs. 2a). Vgl. die ausführliche Darstellung in § 2 Anm. 940 f.

**Das Gesetz zur Einführung des Rechts auf Eheschließung für Personen gleichen Geschlechts** (Ehegleichstellungsgesetz) v. 20.7.2017 (BGBl. I 2017, 2787) eröffnet Personen, die in gleichgeschlechtlicher Ehe leben, die Möglichkeit, ab 1.10.2017 zu heiraten (§ 1353 Abs. 1 Satz 1 BGB). Sie sind durch die Eheschließung Ehegatten mit allen Rechten und Pflichten (s. Anm. 22 f.). Darüber hinaus haben gleichgeschlechtliche eingetragene Lebenspartner die Möglichkeit, ihre Lebenspartnerschaft in eine Ehe umzuwandeln. Dies erfolgt durch persönliche Erklärung beider Lebenspartner bei gleichzeitiger Anwesenheit vor einem Standesbeamten (§ 20a Lebenspartnerschaftsgesetz). Daraus ergeben sich die folgenden familienrechtl. Konstellationen:

- Ab dem 1.10.2017 können gleichgeschlechtliche Partner heiraten.
- Eingetragene Lebenspartnerschaften können ab dem 1.10.2017 nicht mehr geschlossen werden.
- Eine am 1.10.2017 bestehende eingetragene Lebenspartnerschaft wird in eine Ehe umgewandelt, wenn beide Lebenspartner oder Lebenspartnerinnen dies vor einem Standesbeamten gleichzeitig persönlich erklären.
- Das Lebenspartnerschaftsgesetz und damit auch § 2 Abs. 8 gilt ab dem 1.10.2017 nur noch für eingetragene Lebenspartnerschaften, die ihre Partnerschaft nicht in eine Ehe umgewandelt haben.

Verfahrensrechtlich stellt sich die Frage, ob die Umwandlung einer eingetragenen gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft in eine Ehe ein rückwirkendes Ereignis ist (§ 175 AO). Bei Bejahung eines rückwirkenden Ereignisses könnten die Ehegattenwahlrechte auch in bestandskräftig veranlagten Jahren bis zum Jahr 2001 zurück ausgeübt und zB ein Antrag auf Zusammenveranlagung gestellt werden (vgl. LOOSE in TIPKE/KRUSE, § 175 AO Rz. 42 [1/2017], wonach die Änderung eines außersteuerlichen Gesetzes ein rückwirkendes Ereignis darstellt).



## V. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 26

**Schrifttum:** BIRK, „Besteuerung nach Wahl“ als verfassungsrechtliches Problem, NJW 1984, 1325; RAUPACH, Der Niedergang des deutschen Einkommensteuerrechts, in RAUPACH/TIPKE/UELNER, Niedergang oder Neuordnung des deutschen Einkommensteuerrechts?, Köln 1985, 15; F. KLEIN, Ehe und Familie im Steuerrecht als verfassungsrechtliches Problem, in FÜRST/HERZOG/UMBACH (Hrsg.), FS Wolfgang Zeidler, Berlin/New York 1987, 773; WENDT, Familienbesteuerung und Grundgesetz, in LANG (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, FS Klaus Tipke, Köln 1995, 47; VOLLMER, Das Ehegattensplitting: Eine verfassungsrechtliche Untersuchung der Einkommensbesteuerung von Eheleuten, Baden-Baden 1998; STRÖCKER, Die Kappung des Ehegattensplitting ist verfassungswidrig, BB 1999, 234; MELLINGHOFF, Verfassungsrechtliche Maßstäbe für die Besteuerung von Ehe und Familie, Rechtsstaat in der Bewährung, Bd. 35, Heidelberg 2001; RICHTER/STEINMÜLLER, Ehegattenbesteuerung und Grundgesetz, FR 2002, 812; FRYE, Die verfassungsrechtlich gebotene Unvererblichkeit des Ehegattenveranlagungswahlrechts, FR 2007, 1109; WITT, Interner Ausgleich zwischen zusammen veranlagten Ehegatten, DStR 2007, 56; WAGNER, Ehegattenübergreifende Verlustverrechnung: Nur Vorteile für Ehegatten?, DStR 2010, 2558; LIEBL, Die eingetragene Lebenspartnerschaft in der Einkommensteuer DSz 2011, 129; MERKT, Splittingtarif auch für eingetragene Lebenspartner, DStR 2012, 1157; KANZLER, Keine Ehegattenveranlagung für Lebenspartnerschaft vor Inkrafttreten des Lebenspartnerschaftsgesetzes, FR 2014, 1048.

### 1. Bedeutung des § 26

5

**Steuersystematisch** kommt § 26 Bedeutung zu als Grund- und Verfahrensvorschrift für die beiden Formen der Ehegattenveranlagung. § 26 bestimmt, wer das Wahlrecht ausüben kann, wie das zu geschehen hat und in welcher Form und Frist die entsprechenden Erklärungen abzugeben sind.

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

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

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

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

► *Die Einzelveranlagung* führt in all den Fällen zu einer niedrigeren Steuerbelastung, in denen ein den Ehegatten eingeräumter Steuervorteil oder eine Steuerverschärfung (Progressionsvorbehalt, vgl. HAGEN/SCHYNOL, DStR 1999, 1430; STUHRMANN, FR 1990, 389; PAUS, FR 1986, 509) höher ist als der durch Zusammenrechnung der Einkünfte und Besteuerung nach dem Splittingtarif mögliche Progressionsvorteil (vgl. im Einzelnen ROSS, DStZ 1992, 239; BILSDORFER, FR

1998, 673; HAGEN/SCHYNOL, DStR 1999, 1430). In der Literatur diskutiert werden hier insbes. die zweimalige Gewährung der Freigrenze für Nebeneinkünfte (§ 46 Abs. 3) und des sog. Härteausgleichs (§ 46 Abs. 5), die Optimierung des SA-Abzugs (vgl. RAMISCH, DB 1991, 1797), der bei der Zusammenveranlagung vorrangige Verlustausgleich zwischen den Ehegatten (§ 10d; vgl. s. § 26b Anm. 40) und die Vergünstigungen bei außerordentlichen Einkünfte (§ 34 Abs. 1; vgl. HAGEN/SCHYNOL, DStR 1999, 1430, mit Berechnungsbeispielen; vgl. SCHNEIDER in KSM, § 26 Rn. A 300).

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

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

**Merkmal des gesetzlichen Besteuerungstatbestands:** Bei der Ausübung des Ehegattenveranlagungswahlrechts handelt es sich nicht nur um eine Verfahrenshandlung oder rein formelle Voraussetzung für die Berücksichtigung eines stl. relevanten Sachverhalts, sondern um ein zusätzliches Merkmal des gesetzlichen Besteuerungstatbestands, das unmittelbar rechtsgestaltend – bei einer Änderung nachträglich – auf die Steuerschuld einwirkt (BFH v. 12.7.2017 – I R 86/15, BStBl. II 2018, 138).

6–10 Einstweilen frei.

## 11 2. Verfassungsmäßigkeit des § 26

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

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

nung getragen. Die Versagung des Splittingtarifs für Alleinerziehende ist daher verfassungsgemäß (BFH v. 29.9.2016 – III R 62/13, BStBl. II 2017, 259).

**Benachteiligung der nicht eingetragenen eheähnlichen Lebensgemeinschaft:** Der Ausschluss nicht eingetragener – gleichgeschlechtlicher und verschiedengeschlechtlicher – Lebenspartnerschaften von der Ausübung der Ehegattenveranlagungswahlrechte führt nicht zu einer verfassungsrechtlich zu beanstandenden Benachteiligung dieses Personenkreises (BFH v. 26.4.2017 – III B 100/16, BStBl. II 2017, 903).

Auch das BVerfG unterscheidet in seiner Entsch. v. 7.5.2013 (2 BvR 909/06, BGBl. I 2013, 266) ausdrücklich die typisierende Verantwortungsgemeinschaft einer eingetragenen Lebenspartnerschaft nach dem LPartG von anderen ungebundenen Partnerbeziehungen. Dies gilt auch dann, wenn die Partner sich gegenseitig durch eine privatrechtliche Vereinbarung zum Beistand verpflichten. Bei diesen ausschließlich privatrechtlich vereinbarten Gemeinschaften ist eine Anwendung der Ehegattenwahlrechte daher nicht möglich. Ehe und eingetragene Lebenspartnerschaft sind die gesetzlich vorgesehenen Anknüpfungspunkte für die einkommensteuerliche Privilegierung gegenüber anderen Formen des Zusammenlebens (BFH v. 26.6.2014 – III R 14/05, BStBl. II 2014, 829).

Einstweilen frei.

12–13

## VI. Verhältnis zu anderen Vorschriften

14

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

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

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

**Verhältnis zu weiteren Vorschriften des EStG:** In zahlreichen anderen Vorschriften des EStG und der estl. Nebengesetze wird das Vorliegen oder Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 gefordert. Danach müssen etwa die Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 für die Inanspruchnahme des § 10 Abs. 1 Nr. 7 (Ausbildungskosten des Ehegatten) erfüllt sein. Auch wird das Nichtvorliegen der Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 dann gefordert, wenn bei Unterstützungsleistungen an gemeinsame Kinder einer nicht intakte Ehe Unterstützungsleistungen nur von einem Elternteil erbracht werden (§ 32 Abs. 6 Satz 6; s. § 32 Anm. 182). Nach § 2 Abs. 8 werden die Ehegattenveranlagungswahlrechte auch für die bis 1.10.2017 möglichen eingetragenen gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaften, die nicht in eine Ehe umgewandelt wurden, eröffnet (s. Anm. 4a).

Einstweilen frei.

15–21

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

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

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

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

**Schrifttum:** FELIX, Der Sohn als Ehegatte der eigenen Mutter – Eine einkommensteuerrechtliche Kapriole akzeptierter Steuerrechtsprechung?, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 849; STEPPUTAT, Ehegatteneigenschaft für eingetragene Lebenspartnerschaften?, FR 2010, 831; FRYE, Die verfassungsrechtlich gebotene Unvererblichkeit des Ehegattenveranlagungswahlrechts, FR 2007, 1109; MERKT, Splittingtarif auch für eingetragene Lebenspartner?, DStR 2012, 1157; CLOER/VOGEL, Ausdehnung der Schumacker-Rechtsprechung auch auf Schweizer Grenzgänger, DB 2013, 1141; KANZLER, Keine Ehegattenveranlagung für die Lebenspartner vor Inkrafttreten des Lebenspartnerschaftsgesetzes, FR 2014, 1048.

**Anwendung bürgerlich-rechtlicher Grundsätze:** Ob eine Ehe besteht, bestimmt sich ausschließlich nach zivilrechtl. Grundsätzen (vgl. BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473). Das bloße Zusammenleben in einem eheähnlichen Verhältnis genügt für die Durchführung einer Ehegattenveranlagung auch dann nicht, wenn sich die Partner gegenseitig durch schuldrechtl. Verträge verpflichtet haben (BFH v. 4.4.1997 – X B 223/96, BStBl. II 1997, 715, Verf-Beschw. wurde nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG v. 18.7.1997 – 2 BvR 955/97; BFH v. 21.6.1957 – VI 115/55, BStBl. III 1957, 300; BFH v. 9.3.1973 – VI R 396/70, BStBl. II 1973, 487; BFH v. 6.12.1985 – VI R 56/82, BStBl. II 1986, 390; BFH v. 1.4.1997 – X B 223/96, BFH/NV 1997, 652; BFH v. 18.12.1997 – X R 120/97, BFH/NV 1998, 699; BFH v. 26.4.2017 – III B 100/16, BStBl. II 2017, 903).

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

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

**Eine Ehe zwischen gleichgeschlechtlichen Partnern** ist seit 1.10.2017 möglich und steht einer Ehe verschiedengeschlechtlicher Partner gleich (§ 1353

Abs. 1 Satz 1 BGB). Entsprechendes gilt für eine eingetragene gleichgeschlechtliche Lebenspartnerschaft, deren Partner diese übereinstimmend in eine Ehe umgewandelt haben (§ 20a Lebenspartnerschaftsgesetz; vgl. ausf. Anm. 4a).

**Eine Lebenspartnerschaft** mit einem gleichgeschlechtlichen Partner steht der Ehe ab dem VZ 2011 gleich, wenn sie nach den Bestimmungen des Lebenspartnerschaftsgesetzes (v. 16.2.2001, BGBl. I 2001, 266) eingetragen ist (Beschl. des BVerfG v. 7.5.2013 – 2 BvR 909/06 ua., BGBl. I 2013, 2397). Das BVerfG hat deshalb einen klaren Gesetzgebungsauftrag mit Rückwirkung zum 1.8.2001 erteilt (vgl. auch BFH v. 26.6.2014 – III R 14/05, BStBl. II 2014, 829). **Von Ausländern im Inland** geschlossene Ehen eröffnen die Veranlagungswahlrechte nur dann, wenn diese nicht nur nach dem Recht des Heimatstaats, sondern auch nach deutschem Recht gültig sind. Dies ist nicht der Fall, wenn die Ehe vor einem ausländ. Konsulatsbeamten geschlossen wurde und einer der Ehegatten auch Deutscher ist (BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473).

**Anerkennung im Ausland geschlossener Ehen:** Wurde die zu beurteilende Ehe im Ausland geschlossen, ist die Frage, ob eine materiell-rechtl. gültige Ehe vorliegt, nach den Gesetzen des Heimatlandes des Stpfl. zu beurteilen (H 26 „Allgemeines“ EStH 2017). Die in Deutschland belegenen Diensträume des Konsulats eines ausländ. Staats sind kein Ausland (BFH v. 17.4.1998 – VI R 16/97, BStBl. II 1998, 473).

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

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

BFH v. 6.12.1985 – VI 56/82, BStBl. II 1986, 390, betr. Ehe nach marokkanischem Recht; BFH v. 6.12.1985 – VI R 102/83, BFH/NV 1986, 394, betr. Ehe nach jordanischem Recht. Unseres Erachtens ist – wenn die übrigen Voraussetzungen vorliegen – eine Zusammenveranlagung mit beiden Frauen möglich, da sich die Ehegatteneigenschaft ausschließlich nach dem Recht des Heimatstaats der Ehegatten richtet.

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

**Scheidung der Ehe:** Eine Ehe gilt mit Rechtskraft des Scheidungsurteils als beendet (§ 1564 BGB; H 26 „Allgemeines“ EStH 2017). Ab diesem Zeitpunkt stehen den Ehegatten die durch § 26 eröffneten Veranlagungswahlrechte nicht mehr zu. Die Ehegattenveranlagung kann allerdings auch bereits vor diesem Zeitpunkt dann ausgeschlossen sein, wenn die Voraussetzungen des dauernden Getrenntlebens vorgelegen haben (s. Anm. 28 ff.).

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

**Tod eines der Ehegatten:** Die Ehe endet mit dem Tod eines Ehegatten. Im Todesjahr ist eine Zusammenveranlagung des überlebenden Ehegatten mit den

Einkünften des Verstorbenen möglich. Schlägt der überlebende Ehegatte allerdings die Erbschaft aus, so ist die Durchführung einer Ehegattenveranlagung von der Zustimmung der Erben abhängig (BFH v. 13.11.1979 – VIII R 193/77, BStBl. II 1980, 188; s. Anm. 92; krit. hierzu: FELIX; FS Friauf, 1996, 849; FRYE, FR 2007, 1109).

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

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

**Ehegattenveranlagung bei Verschollenheit:** Ist einer der Ehepartner verschollen, so bleibt das Wahlrecht grds. weiterhin bestehen, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 1 bei Eintritt der Verschollenheit vorgelegen haben. Die Zustimmung des verschollenen Ehepartners gilt dabei nach Abs. 3 als erteilt. Wird der Verschollene für tot erklärt, so gilt er nach § 49 AO erst mit dem Tag als verstorben, der dem Tag folgt, an dem der gerichtliche Beschluss rechtskräftig geworden ist (BFH v. 17.12.1953 – IV 305/53 U, BStBl. III 1954, 78; BFH v. 21.6.1956 – III 30/56 U, BStBl. III 1956, 373; BFH v. 24.8.1956 – I 9/55 U, BStBl. III 1956, 310).

23 Einstweilen frei.

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

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

**Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 (allgemeine Regelung):** Nach § 1 Abs. 1 sind unbeschränkt estpfl. natürliche Personen, die im Inland (§ 1 Abs. 1; § 1 Anm. 57) einen Wohnsitz (§ 8 AO; vgl. § 1 Anm. 62 ff.) oder ihren gewöhnlichen Aufenthaltsort (§ 9 AO; § 1 Anm. 73 ff.) haben (BFH v. 22.10.2014 – I B 101/13, BFH/NV 2015, 201 bei Wohnsitz eines Ehepartners in den USA).

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

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

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

## I. Wahlrecht Einzel-/Zusammenveranlagung (Satz 1) Anm. 24–25 § 26

► *Unbeschränkt steuerpflichtige EU-/EWR-Bürger*, deren nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte im Ausland wohnt (§ 1a Abs. 1 Einleitungssatz Alt. 1). Dies trifft uA auf viele ausl. Arbeitnehmer zu, aber auch auf viele Deutsche deren Ehegatte in einem der EU-Länder (zB auf Mallorca) lebt.

► *Schweizer Grenzgänger*, die in der Schweiz leben, aber einen Großteil ihres Einkommens in Deutschland erhalten. Die in der Schweiz lebenden Stpfl. sind hinsichtlich der Ausübung der Ehegattenwahlrechte den EU-/EWR-Bürgern gleichgestellt (vgl. EuGH v. 28.2.2013, C 425/11, Katja Ettwein/ FA Konstanz, DStR 2013, 514; CLOER/VOGEL, DB 2013, 1141).

► *Beschränkt steuerpflichtige EU-/EWR-Staatsangehörige*, deren nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte im Ausland wohnt (§ 1a Abs. 1 Einleitungssatz Alt. 2, sog. Grenzpendler).

► *Fiktive Steuerpflichtige bei öffentlichen Bediensteten* (§ 1a Abs. 2): Im öffentlichen Dienst tätige Grenzpendler sind den bei privaten ArbG Beschäftigten gleichgestellt. Dies gilt auch für Pensionäre, die ihre Pension aus öffentlichen Kassen bekommen.

Zur Einkommensermittlung bei fiktiver unbeschränkter StPfl. vgl. BFH v. 1.10.2014 – I R 18/13, BStBl. II 2015, 957.

### bb) Beide Ehegatten müssen unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sein 25

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

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

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

Der Begriff des Grenzpendlers ist nicht mit dem in vielen DBA verwendeten Begriff des Grenzgängers identisch. Grenzgänger wohnen in einem beiderseits der Staatsgrenze angrenzenden Gebiet (von zB 30 km, vgl. BFH v. 26.4.1995 – I B 166/94, BStBl. II 1995, 532), während als Grenzpendler alle im Ausland ansässigen Stpfl. mit Inlandseinkünften bezeichnet werden.

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

StRspr., BFH v. 26.4.1991 – III R 104/89, BFH/NV 1992, 373; ebenso schon BFH v. 19.5.1971 – I R 55/69, BStBl. II 1971, 659; BFH v. 24.2.1988 – I R 121/84, BFH/NV 1988, 632; BFH v. 24.2.1988 – I R 69/84, BStBl. II 1989, 290; zur unbeschränkten ESt-Pflicht eines US-Bürgers als Ehemann eines Mitglieds des zivilen Gefolges der NATO-Streitkräfte vgl. BFH v. 24.1.1990 – I B 58/89, BFH/NV 1990, 488; dies gilt allerdings nicht wenn der Ehegatte in den USA einen Wohnsitz hat (BFH v.22.10.2014 I B 101/13, BFH/NV 2015, 957).

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

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

26–27 Einstweilen frei.

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

**Schrifttum:** BERGMANN, Zusammenveranlagung bei getrenntlebenden Ehegatten, BB 1984, 590; RÖBLER, Die Veranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer, FR 1985, 393; TRAXEL, Das „dauernde Getrenntleben“ und sein Einfluß auf das Ehegattensplitting, BB 1995, 1217; MÜLLER, Die Bedeutung eines erfolglosen Versöhnungsversuchs für das dauernde Getrenntleben von Ehegatten (§§ 26, 26b EStG), DStZ 1997, 86.

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

**Dauernd getrennt** leben Ehegatten, wenn die zum Wesen der Ehe gehörende Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft auf Dauer nicht mehr besteht. Ob Ehegatten dauernd getrennt leben, kann nur nach den Gesamtumständen des Einzelfalls beurteilt werden. Ein dauerndes Getrenntleben kann dabei unter Hinweis auf § 1567 Abs. 1 Satz 2 BGB auch dann vorliegen, wenn die Ehegatten in einer gemeinsamen Wohnung leben (BFH v. 24.1.2013 – III B 113/11, BFH/NV 2013, 726). Ein dauerndes Getrenntleben im Sinne des bürgerlichen Rechts (§ 1567 BGB) schließt allerdings ein dauerndes Getrenntleben iSd. § 26 regelmäßig mit ein.

BFH v. 13.12.1985 – VI R 190/82, BStBl. II 1986, 486; BFH v. 26.8.1997 – VI R 268/94, BFH/NV 1998, 163; BFH v. 26.11.1997 – IX B 47/97, BFH/NV 1998, 585; BFH v. 26.11.1997 – IX B 47/97, BFH/NV 1998, 585; BFH v. 20.1.1999 – VI B 160/98, BFH/NV 1999, 951, VerfBeschw. nicht zur Entscheidung angenommen: BVerfG v. 25.5.1999 – 2 BvR 305/99; BFH v. 7.12.2001 – III B 129/01, BFH/NV 2002, 483; vgl. auch R 26 Abs. 1 EStR 2012; aA: TRAXEL, BB 1995, 1217, der eine Trennung iSv. § 26 verneint, obwohl bürgerlich-rechtl. bereits von Trennung auszugehen ist.

**Dauerhaftigkeit der Trennung:** Von einer dauernden Trennung iSd. Abs. 1 Satz 1 kann nur ausgegangen werden, wenn die eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft über einen bestimmten Zeitraum nicht mehr besteht. Wie



lange die eheliche Gemeinschaft aufgehoben sein muss, um ein dauerndes Getrenntleben der Ehegatten annehmen zu können, kann nur im Einzelfall entschieden werden.

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

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

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

► *Die Sachverhaltsermittlung* kann in diesen Fällen schwierig sein, insbes. wenn objektive Kriterien für eine dauernde Trennung fehlen. Die Beweiserhebung durch Vernehmung eines Beteiligten stellt in diesen Fällen nur ein letztes Hilfsmittel zur Sachverhaltsaufklärung durch die FinVerw. oder das FG dar. Sie dient nicht dazu, dem Beteiligten die Möglichkeit zu eröffnen, seine eigenen Behauptungen zu bestätigen und ggf. zu beenden. Ggf. ist nach den Grundsätzen der Beweislast zu entscheiden (s. ausf. Anm. 30 „non liquet“; BFH v. 17.8.2012 – III B 38/12, BFH/NV 2012, 1988).

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

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

nat andauern (aA: SCHNEIDER in KSM, § 26 Rn. B 34 [7/2017]; ETTLICH in BLÜMICH, § 26 Rn. 64 [1/2018]).

## 29 bb) Eheliche Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft

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

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

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

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

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

► *Freiheitsstrafe:* Die Verbüßung einer – auch mehrjährigen – Freiheitsstrafe durch einen der Ehegatten führt allein noch nicht zur Annahme eines dauernden Getrenntlebens. Entscheidend ist, ob die Ehegatten die Absicht haben, die räumliche Gemeinschaft nach der Haftentlassung wiederherzustellen und diesen Wunsch durch regelmäßige häufigere Kontakte während der Trennung dokumentieren (vgl. R 26 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012).

► *Längere Krankheit* führt nicht zur dauernden Trennung, auch wenn die dauerhafte Unterbringung in einem Pflegeheim erforderlich ist. Halten die Ehegatten in einer solchen Lage ihre Verbindung durch Besuche, Telefonate, Mailverkehr oder Briefe aufrecht, kann auch aufgrund einer mehrjährigen räumlichen Trennung noch nicht von einem dauernden Getrenntleben iSd. § 26 ausgegangen werden (R 26 Abs. 1 Satz 3 EStR 2012). Dies gilt auch für den Fall, dass beide Ehegatten wegen Krankheit in verschiedenen Heimen untergebracht sind.

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

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

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

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

► *Stellung eines Scheidungsantrags*: Die Stellung eines Antrages auf Scheidung (§ 622 Abs. 1 ZPO) durch einen der Ehegatten soll nach BFH allein noch nicht ausreichen, um von einem Bruch der Gemeinschaft auszugehen (BFH v. 9.3.1973 – VI R 396/70, BStBl. II 1973, 487; krit. dazu: RÖBLER, FR 1985, 393), dies aber nur dann, wenn die Ehegatten bis zur Rechtskraft des Scheidungsurteils in einer gemeinsamen Wohnung leben und eine gemeinsame Wirtschaftsführung aufrechterhalten. Diese Beurteilung beruht auf der Erwägung, dass es während des Scheidungsverfahrens zu einer Aussöhnung der Ehegatten kommen kann oder dass die Klage als unbegründet zurückgewiesen wird (zum Versöhnungsversuch allgemein s. Anm. 31). Unseres Erachtens ist diese Ansicht zu weitgehend und überholt, da durch die Stellung des Scheidungsantrags gerade objektiv dokumentiert wird, dass eine Gemeinschaft mit dem Partner nicht mehr gewünscht ist und daher nicht mehr besteht. Die Möglichkeit einer Aussöhnung würde in diesen Fällen eine neue persönliche und geistige Gemeinschaft begründen.

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

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

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

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

Die Ehegattenbesteuerung gem. § 26 kann daher auch in Betracht kommen bei

- Ehegatten, die nach der standesamtlichen Trauung für eine Übergangszeit zwar keinen gemeinsamen Haushalt führen, dies aber alsbald zu tun beabsichtigen, und die die anfallenden Haushaltsentscheidungen gemeinsam treffen,
- Ehegatten, die aus beruflichen Gründen zwei Haushalte führen, sich aber regelmäßig am Wochenende und im Urlaub treffen und wirtschaftlich bedeutungsvolle, beide Ehegatten gemeinsam betreffende Entscheidungen gemeinsam beschließen.
- Selbst ohne Trennung der Haushalte ohne berufliche oder sonstige Notwendigkeit steht der Annahme einer ehelichen Wirtschaftsgemeinschaft nicht entgegen, wenn die Ehepartner die beide betreffenden Entscheidungen gemeinsam treffen und sich regelmäßig besuchen.

► *Einbeitliche Haushaltskasse*: Die Tatsache, dass die Lebenshaltung getrennt wirtschaftender Ehegatten ausschließlich von dem alleinverdienenden Ehegatten bestritten wird, ist allein noch kein Zeichen gemeinsamer Wirtschaftsführung (BFH v. 27.8.1971 – VI R 206/68, BStBl. II 1972, 173). Andererseits bestehen auch im Fall des Getrenntlebens Unterhaltsverpflichtungen.

► *Gütergemeinschaft*: Daraus, dass die Ehegatten den Güterstand der Gütergemeinschaft auch nach ihrer Trennung aufrechterhalten, kann noch nicht ohne Weiteres auf ein Weiterbestehen der Wirtschaftsgemeinschaft geschlossen werden, wenn zB eine Vereinbarung besteht, dass die Verwaltung des Gesamtguts nur dem alleinverdienenden Ehegatten zusteht (§ 1421 BGB).

### 30 cc) Sachaufklärungspflicht und Feststellungslast für das Getrenntleben-Tatfrage:

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

**Die Sachverhaltsermittlung** kann in diesen Fällen schwierig sein. Die Beweiserhebung durch Vernehmung eines Beteiligten stellt in diesen Fällen nur ein letztes Hilfsmittel zur Sachverhaltsaufklärung durch die FinVerw. oder das FG dar. Sie dient nicht dazu, dem Beteiligten die Möglichkeit zu eröffnen, seine eigenen Behauptungen zu bestätigen und ggf. zu beideln. Ggf. ist nach den Grundsätzen der Beweislast zu entscheiden (s. unten „non liquet“; BFH v. 17.8.2012 – III B 38/12, BFH/NV 2012, 1988).

**Beziehung der Scheidungsakten**: Bei widersprüchlichen Angaben der Ehegatten im Scheidungs- und im Besteuerungsverfahren können die Scheidungsakten nicht ohne Weiteres beigezogen werden. Gegen den Widerspruch eines

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

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

**Feststellungslast bei einem non liquet:** Ist der Sachverhalt trotz Amtsermittlungspflicht nicht aufklärbar, so tragen die Stpfl. die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des Nicht-dauernd-Getrenntlebens (BFH v. 12.6.1991 – III R 106/87, BStBl. II 1991, 806, mit Anm. HFR 1991, 715; s. auch BFH v. 24.1.2013 – III B 113/11, BFH/NV 2013, 726; BFH v. 17.8.2012 – III B 38/12, BFH/NV 2012, 1988; BFH v. 15.2.1989 – X R 16/86, BStBl. II 1989, 462; aA STOLTERFOHT in FROTSCHER, § 26 Rn. 12, der die Feststellungslast nur dann bei den Stpfl. sieht, wenn diese im Scheidungs- und Besteuerungsverfahren unterschiedliche Angaben gemacht haben).

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

Einstweilen frei.

31–33

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

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

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

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

**Abweichender Zeitpunkt bei Verwitwetensplitting** (Gnadensplitting, § 32a Abs. 6 Nr. 1): Die ESt eines verwitweten Stpfl. ist in dem VZ, der auf das Kj. folgt, in dem sein Ehegatte verstorben ist, nur dann nach der Splittingtabelle festzusetzen, wenn der Stpfl. und sein verstorbener Ehegatte im Zeitpunkt des Todes nicht dauernd getrennt gelebt haben (BFH v. 27.2.1998 – VI R 55/97, BStBl. II 1998, 350, in Abänderung von FG Berlin v. 20.2.1997 – 1152/96, EFG 1997, 806). Ob im Jahr des Todes des Ehegatten eine Veranlagung nach § 26 ff. durchzuführen ist, ist für die Gewährung des Verwitwetensplitting nicht entscheidend (vgl. auch H 32a EStH 2017; zur Wahl der Veranlagungsart im Todesjahr des einen Ehegatten vgl. Anm. 92).

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

**Wahlrecht eröffnet:** Liegen die Tatbestandsvoraussetzungen der Ehegattenveranlagung vor, so steht den Ehegatten nach Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 das Wahlrecht zwischen Einzelveranlagung und Zusammenveranlagung zu. Sind die Voraussetzungen der Ehegattenveranlagung nicht erfüllt, so werden für beide Ehegatten Einzelveranlagungen (§ 25), uU mit Besteuerung nach dem Splittingtarif (Verwitwetensplitting: § 32a Abs. 6) durchgeführt.

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

**Besteuerungsmerkmal:** Materiell-rechtlich ist die Ausübung des Ehegattenveranlagungswahlrechts ein zusätzliches Besteuerungsmerkmal des gesetzlichen Besteuerungstatbestands, welches unmittelbar rechtsgestaltend ist und auf die Steuerschuld einwirkt (BFH v. 12.7.2017 – I R 86/15, BStBl. II 2018, 138).

36–44 Einstweilen frei.

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

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

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

46–47 Einstweilen frei.

## 2. Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 1 Satz 2

48

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

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

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

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

Einstweilen frei.

49

## 3. Rechtsfolge des Abs. 1 Satz 2

50

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

Einstweilen frei.

51–59

### C. Erläuterungen zu Abs. 2: Ausübung des Veranlagungswahrechts für Ehegatten

**Schrifttum:** PFEIFER-ENGELBACH, Rechtsfragen zur Ehegattenveranlagung, Diss., Mainz 1994; DOSTMANN, Steuerrechtsfragen in der familienrechtlichen Praxis, Köln 1996; BERGMANN, Die Behandlung von Erstattungsansprüchen im Steuerrecht, BB 1992, 893; MARFELS, Wahlrecht auf getrennte Veranlagung bis zur Aufhebung des Änderungsbescheids, DB 1992, 1162; BÜCHELE, Gescheiterte Ehen im Einkommensteuerrecht, DStR 1998, 105; FELIX, Der Sohn als Ehegatte der eigenen Mutter – Eine einkommensteuerrechtliche Kapriole akzeptierter Steuerrechtsprechung, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 849; BÜCHELE, Gescheiterte Ehen im Einkommensteuerrecht, DStR 1998, 105; MEYER, Zur Verpflichtung eines Ehegatten zur Zustimmung zur Zusammenveranlagung zur Einkommensteuer im Lichte der Wahlmöglichkeiten nach § 26 Abs. 1 EStG, FamRZ 2005, 184; KANZLER, Ehegattenbesteuerung: Wahlrecht nach § 26 kann bis zur Unanfechtbarkeit eines Änderungsbescheides ausgeübt werden, FR 2005, 999; JÄGER, Zur Festsetzungsverjährung bei zunächst erfolgter Zusammenveranlagung und anschließender getrennter Veranlagung, HFR 2006, 45; DÜRR, Antrag auf getrennte Veranlagung als rückwirkendes Ereignis, BFH-PR 2006, 6; GREITE, Verpflichtungsklage auf getrennte Veranlagung, FR 2006, 92; HAGEMAIER/JOOST, Anspruch auf Zustimmung zur Zusammenveranlagung für das Trennungsjahr, NWB 14/2015, 984; RUKABER, Anrechnung von Einkommensteuervorauszahlungen bei Ehegatten, NWB 4/2016, 250.

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

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

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

**Ausnahme vom Grundsatz der Wahlfreiheit:** Nach stRspr. des BFH war der einseitige Antrag eines Ehegatten auf die bis VZ 2012 mögliche getrennte Veranlagung allerdings unwirksam und damit unbeachtlich, wenn dieser Ehegatte keine eigenen positiven oder negativen Einkünfte hat oder wenn diese so gering sind, dass sie weder einem StAbzug unterliegen haben noch zur EStVeranlagung führen können. In diesen Fällen würde die Wahl der getrennten Veranlagung nicht nur zu einer höheren Steuerbelastung für den anderen Ehegatten führen. Der Antrag auf getrennte Veranlagung wäre auch bei dem die getrennte Veranlagung wählenden Ehegatten wirtschaftlich folgenlos bleiben, da für diesen nur ein Nichtveranlagungs-Bescheid zu erlassen wäre.

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

Zu weitgehend ist uE jedoch die Ansicht von HAGEMEIER/JOOST (NWB 14/2015, 984), die eine Pflicht zur Zustimmung zur Zusammenveranlagung bereits dann bejahen, wenn die EStSchuld aus der Zusammenveranlagung geringer ist als bei zwei Einzelveranlagungen. Beziehen beide Ehegatten Einkünfte in nicht völlig unbeachtlicher Höhe, kann nicht allein auf das stl. Ergebnis einer Zusammenveranlagung im Verhältnis zu zwei Einzelveranlagungen abgestellt werden. Vielmehr sind auch andere Gesichtspunkte, wie die Geheimhaltung der Einkommenssituation vor dem früheren Partner, zu beachten. Hier zählen uE die Grundsätze des Steuergeheimnisses (§ 30 AO) höher als die Verpflichtung, einer günstigen stl. Behandlung des „ehemaligen“ Ehegatten zuzustimmen.

**Übertragung der Rechtsprechung auf die Einzelveranlagung:** Es sind uE keine Gründe ersichtlich, die zur getrennten Veranlagung ergangene Rspr. nicht auf die ab VZ 2013 ausschließlich mögliche Einzelveranlagung zu übertragen (ETTLICH in BLÜMICH, § 26a Rz. 8 [1/2018]; SEEGER in SCHMIDT, 37. Aufl. 2018, § 26 Rz. 1). Rechtsgrundlage für die Nichtbeachtung missbräuchlicher Wahlausübung ist der Grundsatz von Treu und Glauben nach § 242 BGB (BFH v. 8.3.1973 – VI R 305/68, BStBl. II 1973, 625 [628]). Dieser Grundsatz gilt auch im



StRecht, wird jedoch idR im Verhältnis zwischen Stpfl. und FinBeh. angewendet (s. Einf. ESt. Anm. 560 ff.). Die Rspr. erweist sich damit als Ausnahme von dem der Regelung des § 40 AO zugrundeliegenden Prinzip wertneutraler Durchführung der Besteuerung.

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

**Kein Missbrauch bei negativen Einkünften:** Keine missbräuchliche und damit unbeachtliche Wahlausübung liegt allerdings vor, wenn der Ehegatte negative Einkünfte hat und durch die Wahl der Einzelveranlagung im Verlustentstehungsjahr für sich selbst einen höheren Verlustabzug (Verlustrücktrag oder Verlustvortrag) erreichen möchte (BFH v. 27.7.1988 – VI R 43/85, BFH/NV 1989, 156; BFH v. 10.10.1991 – XI R 31/90, BStBl. II 1992, 197; aA ARENS, NJW 1996, 704).

**Zivilrechtsweg:** Greift die SteuerRspr. zur missbräuchlichen Wahl der Einzelveranlagung, zB wegen eigener Einkünfte des die Wahl der Zusammenveranlagung verweigernden Ehegatten, nicht ein, ist der die Zusammenveranlagung anstrebende Ehegatte auf den Zivilrechtsweg angewiesen. Während früher – anders als bei der Zustimmung zum begrenzten Realsplitting – das Prozessgericht und nicht das Familiengericht für diese Streitigkeiten zuständig war, dürfte sich die Zuständigkeit nunmehr nach § 266 Abs. 1 Nr. 3 FamFG richten.

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

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

Einstweilen frei.

62–71

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

**Übereinstimmende Wahl der Zusammenveranlagung (Abs. 2 Satz 2 erster Fall):** Die Wahl erfolgt durch einseitige Willenserklärung eines jeden der Ehe-

## § 26 Anm. 72–79 C. Abs. 2: Ausübung des Veranlagungswahlrechts

partner zum selben Zeitpunkt. Die Regelvermutung in Abs. 3 ist keine Ausnahme, sondern im Gegenteil Ausdruck des Grundsatzes einheitlicher Wahlausübung durch gesetzliche Vermutung (s. Anm. 88 ff.).

**Insolvenzverwalter:** Ist über das Vermögen eines der Ehegatten das Insolvenzverfahren eröffnet worden, steht das Recht zur Wahl der Veranlagungsart nach Abs. 2 dem Insolvenzverwalter oder im vereinfachten Insolvenzverfahren dem Treuhänder für den entsprechenden Zeitraum der Insolvenz zu (BFH v. 15.3.2017 – III R 12/16, BFH/NV 2018, 140). Dies gilt allerdings nur dann, wenn ein Steuererstattungsanspruch in die Insolvenzmasse fällt.

**Steuerrechtlich keine Pflicht, der Zusammenveranlagung zuzustimmen:** Die Zustimmung zu einer bestimmten Veranlagungsart ist nicht erzwingbar. Allenfalls in Fällen der Willkür des einkunftslosen Ehegatten (vgl. Anm. 60) ist das einseitige auf Einzelveranlagung gerichtete Begehren unbeachtlich. Die Wahl einer bestimmten Veranlagungsart kann auch nicht von der Beteiligung an der Steuererstattung des anderen Ehegatten abhängig gemacht werden. Maßgebend für die Erstattungsberechtigung ist nach § 37 Abs. 2 AO allein derjenige Ehegatte, für dessen Rechnung die Zahlung erfolgt ist (BFH v. 13.5.2015 – VII R 41/14, BFH/NV 2015, 1347; BFH v. 25.7.1989 – VII R 118/87, BStBl. II 1990, 41, mwN).

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

73–78 Einstweilen frei.

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

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

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

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

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

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

der Wahl nicht einverstanden, kann er eine eigene Papiererklärung mit seiner Wahl abgeben.

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

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

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

##### 1. Änderung vor Unanfechtbarkeit des Steuerbescheids

80

**Gesetzlich nicht ausdrücklich geregelt** ist die Möglichkeit, die Wahl vor Eintritt der Unanfechtbarkeit des StBescheids zu ändern. Damit kann die Wahlentscheidung bis zur Unanfechtbarkeit des StBescheids, dh. bis zur formellen Bestandskraft, ohne weitere Voraussetzung geändert werden (vgl. BFH v. 14.6.2016 – VII B 47/15, BFH/NV 2016, 1428; FG Münster v. 4.10.2012 – 6 K 3016/10 E, EFG 2013, 97). Ein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten kann in diesem Zusammenhang regelmäßig nur dann angenommen werden, wenn das Wahlrecht aufgrund eines Gesamtplans mehrfach in sich widersprechender Weise ausgeübt wird.

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

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

**Keine Bindung an eine einmal getroffene Wahl:** Aus der gesetzlichen Formulierung, dass die Wahl der Ehegatten „durch Angabe in der Steuererklärung“ getroffen wird, kann nicht geschlossen werden, dass eine spätere Änderung generell nicht mehr möglich ist. Die fehlende Rechtskraft eines noch anfechtbaren StBescheids kann nicht ausschließlich hinsichtlich der Wahl der Veranlagungsart negiert werden. Anders als nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 oder § 32 Abs. 6 und 7 enthält

## § 26 Anm. 80–81 C. Abs. 2: Ausübung des Veranlagungswahlrechts

das Gesetz keine Bindung an die einmal getroffene Wahl. Jeder der Ehegatten kann seine Erklärung bis zum Eintritt der formellen Bestandskraft also frei widerrufen.

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

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

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

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

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

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

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

**Rechtzeitige Mitteilung der Änderung an die Finanzverwaltung** (Abs. 2 Satz 4 Nr. 2): Die Änderung der Wahl der Veranlagungsart muss der zuständigen FinBeh. bis zum Eintritt der Unanfechtbarkeit des Änderungs- oder Berichtigungsbescheids schriftlich oder elektronisch mitgeteilt oder zur Niederschrift erklärt werden. Dadurch soll vermieden werden, dass die FinVerw. zwei Änderungen des die Ehegatten betreffenden Folgebescheids durchführen muss. Die

Auswertung eines geänderten Grundlagenbescheids muss innerhalb von zwei Jahren nach dessen Bestandskraft erfolgen (§ 171 Abs. 10 AO). Sie erfolgt aus praktischen Gründen im Regelfall frühestens mit Bestandskraft des Grundlagenbescheids. Um zu vermeiden, dass nach erfolgter Auswertung des Grundlagenbescheids durch eine Änderung der Wahlentscheidung eine weitere Steuerveranlagung durchzuführen ist, ist die Änderung der Wahl zeitlich nur bis zur formellen Bestandskraft (Unanfechtbarkeit) des Grundlagenbescheids möglich.

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

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

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

Einstweilen frei.

82–87

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

**Schrifttum:** FICHTELMANN, Veranlagung von Ehegatten im Konkurs, BB 1984, 1293; FELIX, Der Sohn als Ehegatte der eigenen Mutter – Eine einkommensteuerrechtliche Kapriole akzeptierter Steuerrechtsprechung, in WENDT/HÖFLING/KARPEN (Hrsg.), Staat – Wirtschaft – Steuern, FS Karl Heinrich Friauf, Heidelberg 1996, 849; FRYE, Die verfassungsrechtlich gebotene Unvererblichkeit des Ehegattenwahlrechts, FR 2007, 1109.

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

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

89–91 Einstweilen frei.

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

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

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

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

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

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

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