

2. Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuer-Erklärung

2.1 Veranlagung von Amts wegen

- 2 Nach § 25 Abs. 3 EStG (§§ 56 und 60 EStDV) haben jene Stpfl. eine Einkommensteuer-Erklärung abzugeben, bei denen eine Veranlagung in Betracht kommt. Diese Fälle sind abschließend in § 56 EStDV sowie in der öffentlichen Aufforderung der FinVerw aufgezählt. Zusammen zu veranlagende Ehegatten/Lebenspartner haben eine gemeinsame Steuererklärung abzugeben; wählt einer der Ehegatten/Lebenspartner die Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern, so muss jeder Ehegatte/Lebenspartner die Steuererklärung bei seinem Wohnsitzfinanzamt einreichen.

Für Personen, die keinen Arbeitslohn bezogen haben, besteht Erklärungspflicht, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 8652 €, bei Ehegatten/Lebenspartnern mehr als 17 304 € beträgt. Hat einer der Ehegatten/Lebenspartner Arbeitslohn aus mehreren Dienstverhältnissen bezogen oder ist einer von ihnen nach der Steuerklasse V oder VI besteuert worden oder ist bei Steuerklasse IV der Faktor nach § 39f EStG eingetragen worden, so haben beide eine Einkommensteuer-Erklärung abzugeben. Außerdem haben Arbeitnehmer eine Einkommensteuer-Erklärung abzugeben, wenn die positive Summe der Einkünfte, von denen kein Lohnsteuerabzug vorgenommen worden ist (z. B. Vermietungseinkünfte oder nicht dem Steuerabzug unterlegener Arbeitslohn, Rdnr. 179) mehr als 410 € beträgt (BFH v. 26. 3. 2013, BStBl. II S. 631). Des Weiteren ist eine Einkommensteuer-Erklärung insbesondere abzugeben, wenn im Lohnsteuerabzugsverfahren Entschädigungen (Rdnr. 484) oder Arbeitslohn für mehrere Jahre (Rdnr. 489 ff.) nur ermäßigt besteuert worden sind (Rdnr. 479 ff.).

- 3 Wegen des Progressionsvorbehalts für steuerfreie Lohnersatzleistungen (Rdnr. 184) muss ein Arbeitnehmer veranlagt werden, wenn er oder sein Ehegatte/Lebenspartner solche mit einer positiven Summe von mehr als 410 € bezogen hat (vgl. Rdnr. 184; BFH v. 27. 9. 1990, BStBl. 1991 II S. 84).

Andere Personen haben eine Einkommensteuer-Erklärung abzugeben, wenn die in § 56 EStDV genannten Einkommensgrenzen überschritten werden oder ausländische Einkünfte vorliegen, auch wenn diese nach einem DBA oder dem ATE von der deutschen Besteuerung freigestellt sind (Rdnr. 54). Außerdem ist jeder zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet, dem das Finanzamt einen Steuerklärungsvordruck zuschickt oder der in anderer Weise zur Abgabe einer Steuererklärung besonders aufgefordert wird (§ 149 AO).

2.2 Veranlagung auf Antrag

- 4 Eine Einkommensteuer-Erklärung ist stets dann abzugeben, wenn der Stpfl. zur Erlangung einer Lohnsteuer-Rückzahlung oder von Steuervergünstigungen eine Einkommensteuer-Veranlagung beantragt (§ 46 Abs. 2 Satz 2 EStG). Der Antrag für den VZ 2016 kann bis zum 31. 12. 2020 (Eintritt der Festsetzungsverjährung; vgl. auch BFH v. 14. 4. 2011, BStBl. II S. 746; v. 20. 1. 2016, BStBl. II S. 380) gestellt werden. Er ist nur dann rechtswirksam gestellt, wenn der amtlich vorgeschriebene Vordruck (vgl. Rdnr. 1) verwendet wird und auch vom Stpfl. eigenhändig unterschrieben ist (BFH v. 10. 10. 1986, BStBl. 1987 II S. 77; zur Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten: BFH v. 10. 4. 2002, BStBl. II S. 455 m. w. N.). **Kein** wirksamer Antrag ist

hingegen die mit einem Einspruch gegen einen Schätzungsbescheid verbundene Ankündigung, die Steuererklärung nachzureichen (BFH v. 17. 9. 1987, BStBl. 1988 II S. 249), sowie ein Fristverlängerungsantrag. Eines Antrags des Stpfl. bedarf es allerdings dann nicht, wenn das Finanzamt von sich aus bereits einen Schätzungsbescheid erlassen hat (BFH v. 22. 5. 2006, BStBl. II S. 912).

Ein Anspruch auf **Erstattung** von Einkommensteuer steht bei zusammenveranlagten Ehegatten/Lebenspartnern demjenigen zu, der die Vorauszahlungen und Steuerabzugsbeträge geleistet hat oder auf dessen Rechnung die Steuerzahlung bewirkt worden ist (BFH v. 30. 9. 2008, BStBl. 2009 II S. 38 m. w. N.), bei fehlenden Hinweisen auf die Tilgungsabsicht des zahlenden Ehegatten/Lebenspartners ist der Erstattungsbetrag auf beide Ehegatten/Lebenspartner hälftig aufzuteilen (BFH v. 30. 9. 2008, a. a. O.). Zu weiteren Einzelfragen vgl. BMF v. 14. 1. 2015, BStBl. S. 83. Mit Steuerforderungen an den anderen Ehegatten/Lebenspartner kann nicht aufgerechnet werden (BFH v. 19. 10. 1982, BStBl. 1983 II S. 162). Bei Angabe eines unrichtigen Bankkontos in der Steuererklärung trägt der Stpfl. das Verlustrisiko (BFH v. 10. 11. 1987, BStBl. 1988 II S. 41). Andererseits erstattet das Finanzamt nicht mit befreiender Wirkung, wenn der Betrag auf ein unrichtiges und nicht in der ESt-Erklärung angegebenes Konto überwiesen wird (BFH v. 5. 4. 1990, BStBl. II S. 719; v. 8. 1. 1991, BStBl. II S. 442).

Die **Abtretung** eines Steuererstattungsanspruchs (Zeile 28 des Mantelbogens ESt 1 A) ist nur dann wirksam, wenn der hierfür vorgeschriebene amtliche Vordruck vom Stpfl. eigenhändig unterzeichnet wurde; die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten genügt nur, wenn der Stpfl. den amtlichen Vordruck bei der Vollmachterteilung nachweislich kannte (BFH v. 26. 11. 1982, BStBl. 1983 II S. 123).

Die Veranlagung muss insbesondere beantragt werden, wenn

5

- bei einem Arbeitnehmer Lohnsteuer zu erstatten ist,
- Verluste aus anderen Einkunftsarten als derjenigen aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werden sollen,
- Verlustabzüge beantragt werden (Rdnr. 416 ff.),
- Kapitalertragsteuer insbesondere im Rahmen der Günstigerprüfung auf die Steuerschuld angerechnet werden soll (Rdnr. 277 ff.),
- bei im Ausland ansässigen Personen, deren Einkünfte nahezu ausschließlich der deutschen Einkommensteuer unterliegen (z. B. Grenzpendler), familienbezogene Steuervergünstigungen berücksichtigt werden sollen (Rdnr. 50),
- ausländische Steuern, die der deutschen Einkommensteuer entsprechen, angerechnet werden sollen (§ 34c Abs. 1 EStG).

3. Frist für die Abgabe der Einkommensteuer-Erklärung

Die Einkommensteuer-Erklärung 2016 muss grundsätzlich bis zum 31. 5. 2017 abgegeben werden. Für Land- und Forstwirte, die ihren Gewinn nach einem vom Kj. abweichenden Wj. ermitteln, läuft die allgemeine Frist zur Abgabe der Steuererklärung bis zum Schluss des fünften Monats nach Ablauf des Wj. 2016/2017. Das Finanzamt kann die Frist zur Abgabe der Einkommensteuer-Erklärung auf Antrag

6

verlängern, wenn die Erklärung nicht rechtzeitig abgegeben werden kann. Für die Fälle, in denen die Erklärungen von Angehörigen der steuerberatenden Berufe aufgestellt werden, wird die allgemeine Frist für die Abgabe der Erklärung bis zum 31.12.2017 verlängert (bei Land- und Forstwirten bis 31.5.2018).

Ist eine ESt-Veranlagung nicht zwingend von Amts wegen durchzuführen (Rdnr. 2, 3), so kann die Veranlagung zur Erlangung von Steuervergünstigungen, insbesondere von Arbeitnehmern zur Erlangung einer Lohnsteuerrückzahlung, beantragt werden (vgl. Rdnr. 4, 5). Für die Einkommensteuer-Veranlagung aller Stpfl. (auch für Arbeitnehmer) ist jenes Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk der Stpfl. bei Abgabe der Steuererklärung bzw. des Antrags seinen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt hat. Hat der Stpfl. zu diesem Zeitpunkt mehrere Wohnungen, so ist das Finanzamt jener Wohnung zuständig, in der er sich vorwiegend aufhält. Bei Ehegatten ist das Finanzamt jenes Wohnsitzes zuständig, an dem sich die Familie vorwiegend aufhält. Leben die Ehegatten/Lebenspartner dauernd getrennt, liegen jedoch die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung vor (vgl. Rdnr. 13), so ist für die Zusammenveranlagung das Wohnsitzfinanzamt der Ehegatten/Lebenspartner zuständig, das zuerst mit der Veranlagung der Ehegatten/Lebenspartner befasst ist; das wird regelmäßig das zuletzt für sie zuständig gewesene Finanzamt sein.

- 7 Die Abgabe der Einkommensteuer-Erklärung kann vom Finanzamt z. B. durch Festsetzung von **Zwangsgeldern** erzwungen werden (§§ 328 ff. AO). Bei verspäteter Abgabe der Steuererklärung kann das Finanzamt einen sogenannten **Verspätungszuschlag** bis zu 10 % der festgesetzten Einkommensteuer erheben, auch wenn sich eine Erstattung ergibt (BFH v. 14. 6. 2000, BStBl. 2001 II S. 60 m. w. N.); beträgt die ESt 0 €, so entfällt der Verspätungszuschlag (BFH v. 27. 6. 1989, BStBl. II S. 955).

4. Angaben zur Person

Zeilen 7 – 23 des Mantelbogens ESt 1 A

- 8 Die Angabe der **Geburtsdaten** in den Zeilen 8 und 17 hat z.B. Bedeutung für die Gewährung von Freibeträgen, die vom Finanzamt bei der Veranlagung automatisch berücksichtigt und daher vom Stpfl. in der Steuererklärung nicht besonders beantragt werden müssen:
- 9, 10 Der **Altersentlastungsbetrag** (§ 24a EStG) wird bei jenen Stpfl. von der Summe der Einkünfte abgezogen, die vor Beginn des Kj. ihr 64. Lebensjahr vollendet haben – das sind z. B. für 2016 jene Stpfl., die vor dem 2. 1. 1952 geboren sind. Er beträgt max. 40 % des steuerpflichtigen Arbeitslohns, einschl. der Bezüge entpflichteter (emeritierter) Hochschullehrer (Rdnr. 181), die nicht in den beamtenrechtlichen Ruhestand versetzt sind (ohne Kürzung um den Arbeitnehmer-Pauschbetrag), und der positiven Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbständiger Arbeit sind. Versorgungsbezüge bleiben aber bei der Bemessung außer Betracht, weil für sie der Versorgungs-Freibetrag gewährt wird (Rdnr. 181), ebenso die Einkünfte aus Leibrenten, weil diese nur mit dem Ertragsanteil zur Einkommensteuer herangezogen werden (Rdnr. 358) sowie Leistungen eines Pensionsfonds, für die der Versorgungsfreibetrag gewährt wird. Der Altersentlastungsbetrag ist zudem auf einen Höchstbetrag von

max. 1900 € begrenzt. Bei der Zusammenveranlagung ist er für jeden Ehegatten/Lebenspartner, der die Altersvoraussetzungen erfüllt, getrennt nach seinen Einkünften zu ermitteln. Ab dem VZ 2005 wird der Altersentlastungsbetrag stufenweise abgeschmolzen. Den Prozentsatz von 40 % und den Höchstbetrag von 1900 € jährlich (Erstjahresbeträge) erhalten nur jene Stpfl., die bereits vor dem Jahr 2005 das 64. Lebensjahr vollendet haben. Für die nachfolgenden Jahrgänge erfolgt eine Absenkung um 4 % der Erstjahresbeträge je Jahrgang (vgl. Tabelle in § 24 a Satz 5 EStG).

Anlage Kind Zeilen 44–49

Den **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende** in Höhe von **1908 €** für das erste und **2148 €** für das zweite Kind – für jedes weitere Kind erhöht sich der Betrag stufenweise um zusätzliche 240 € je Kind – können allein stehende Personen abziehen, wenn zu ihrem **Haushalt mindestens ein Kind** (leibliches Kind, Adoptiv-, Pflege-, Stief- oder Enkelkind) gehört, für das ihnen ein Freibetrag für Kinder (Rdnr. 26) oder Kindergeld zusteht (§ 24 b EStG). Die Zugehörigkeit zum Haushalt wird gesetzlich fingiert, wenn das Kind in der Wohnung des allein stehenden Stpfl. mit Haupt- oder Nebenwohnsitz (z. B. auch ein auswärts studierendes Kind) gemeldet ist (BFH v. 5. 2. 2015, BStBl. II S. 926). Ist das Kind bei mehreren Stpfl. gemeldet, steht der Entlastungsbetrag demjenigen Alleinstehenden zu, der die Voraussetzungen auf Auszahlung des Kindergeldes erfüllt, weil er das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat (§ 64 Abs. 2 Satz 1 EStG). Der Entlastungsbetrag ist nicht auf den anderen Elternteil übertragbar. **11**

Allein stehende Personen sind Stpfl., die nicht die Voraussetzungen für die Anwendung der Splittingtabelle erfüllen (zweifelnd: BFH v. 19. 10. 2006, BStBl. 2007 II S. 637). Eine Ausnahme besteht für verwitwete Alleinerziehende, denen der Entlastungsbetrag auch dann gewährt werden kann, wenn für sie das Witwensplitting zur Anwendung kommt (Rdnr. 17). Des Weiteren darf **keine Haushaltsgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person** bestehen. Ausgenommen sind lediglich volljährige Kinder, für die dem Stpfl. Kindergeld oder ein Freibetrag für Kinder zusteht sowie Kinder, die den gesetzlichen Grundwehr- oder Zivildienst leisten oder sich an deren Stelle für die Dauer von nicht mehr als drei Jahren zum Wehrdienst verpflichtet haben oder eine vom Grundwehr- bzw. Zivildienst befreiende Tätigkeit als Entwicklungshelfer ausüben. Ist dagegen eine andere Person mit Haupt- oder Nebenwohnsitz in der Wohnung des Stpfl. gemeldet, so wird gesetzlich vermutet, dass diese mit dem Stpfl. eine Haushaltsgemeinschaft bildet, d. h. das gemeinsame Wirtschaften in einer gemeinsamen Wohnung (BFH v. 28. 6. 2012, BStBl. II S. 812; tatsächliche Mithilfe ist ausreichend). Die Vermutung einer Haushaltsgemeinschaft kann außer in Fällen einer eheähnlichen oder lebenspartnerschaftsähnlichen Gemeinschaft durch eine glaubhafte Darlegung widerlegt werden. Die Versagung des Entlastungsbetrags für zusammenlebende Eltern begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (BFH v. 19. 10. 2006, BStBl. 2007 II S. 637). Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, ermäßigt sich der Entlastungsbetrag um ein Zwölftel. Zu weiteren Einzelfragen vgl. BMF v. 29. 10. 2004 (BStBl. I S. 1042).

(derzeit nicht belegt) **12**

5. Besteuerung von Ehegatten/Lebenspartnern

Zeile 24 des Mantelbogens ESt 1 A

5.1 Zusammenveranlagung

- 13** Ehegatten/Lebenspartner nach dem LPartG (§ 2 Abs. 8 EStG; Merkt, DStR 2013 S. 2312), die zu Beginn oder irgendwann während des Kj. verheiratet/verpartnert, beide unbeschränkt steuerpflichtig (Rdnr. 50; BFH v. 22.2.2006, BStBl. 2007 II S. 106) waren und nicht dauernd getrennt lebten, werden zusammen veranlagt, wenn nicht einer von ihnen die Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern beantragt (Rdnr. 16). Bei Staatsangehörigen eines Mitgliedstaates der EU/des EWR wird der im EU/EWR-Ausland ansässige Ehegatte/Lebenspartner unter bestimmten Voraussetzungen auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt (vgl. Rdnr. 50). Zur Ausübung des Veranlagungswahlrechts im Fall der Insolvenz eines Ehegatten/Lebenspartners durch den Insolvenzverwalter oder Treuhänder vgl. BGH v. 24.5.2007 (DStR 2007 S. 1411); OFD Frankfurt v. 12.8.2011 (DStR 2012 S. 35). Wer Ehegatte/Lebenspartner ist, bestimmt sich nach bürgerlichem Recht, bei der Beteiligung eines Ausländers nach den Gesetzen jenes Staates, dem er angehört. Schreibt der ausländische Staat die Zivilehe vor (wie z. B. die Türkei), so sind die Verlobten unverheiratet, wenn sie lediglich kirchlich getraut worden sind (BFH v. 22.9.1988, BStBl. 1989 II S. 293). Ist im Ausland gültig eine zweite Ehe geschlossen, so kommt eine Zusammenveranlagung mit der im Inland lebenden Ehefrau zumindest dann in Betracht, wenn die andere Ehefrau nicht ebenfalls unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist (BFH v. 6.12.1985, BStBl. 1986 II S. 390). Haben ausländische Staatsangehörige, von denen einer auch die deutsche Staatsangehörigkeit besitzt, im Inland eine Ehe geschlossen, die zwar nach dem gemeinsamen Heimatrecht, nicht aber nach deutschem Recht gültig ist, kommt eine Zusammenveranlagung nicht in Betracht (BFH v. 17.4.1998, BStBl. 1998 II S. 473). Bei Ehen, die für nichtig erklärt werden, entfallen die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung nicht rückwirkend (BFH v. 22.10.1986, BStBl. 1987 II S. 174). Für Partner einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft kommt in Jahren vor Inkrafttreten des LPartG die Zusammenveranlagung und das Splittingverfahren nicht in Betracht (BFH v. 26.6.2014, BStBl. II S. 829). Ehegatten leben dauernd getrennt, wenn zwischen ihnen objektiv keine häusliche Gemeinschaft besteht und wenigstens einer der Ehegatten die eheliche Lebensgemeinschaft ablehnt (§ 1567 Abs. 1 BGB; R 26 Abs. 1 EStR); in Scheidungsfällen kann wegen der Ehemindestdauer nach § 1565 Abs. 2 BGB von der widerlegbaren Vermutung ausgegangen werden, dass die Ehegatten mindestens ein Jahr vor der Ehescheidung dauernd getrennt gelebt haben. Nach Auffassung des BFH setzt aber die Trennung nach § 1567 BGB strengere Anforderungen voraus als der Begriff des dauernden Getrenntlebens nach § 26 EStG. Lebten Eheleute getrennt i. S. des § 1567 BGB, so schließe dies regelmäßig ein dauerndes Getrenntleben i. S. des § 26 EStG mit ein. Die Erklärung der Ehegatten im Ehescheidungsprozess sei zwar ein wichtiges Indiz, entbinde aber die Finanzbehörden und Finanzgerichte nicht von ihrer Ermittlungspflicht, denn die Ehegatten seien im Besteuerungsverfahren daran nicht gebunden (BFH v. 13.12.1985, BStBl. 1986 II S. 486; v. 18.7.1985, BFH/NV 1987 S. 431); die Beiziehung der familiengericht-

lichen Scheidungsakten ohne Einverständnis der Ehegatten ist im Besteuerungsverfahren nur ausnahmsweise möglich (BFH v. 9.4.1991, BStBl. II S. 806).

Ist einer der Ehegatten/Lebenspartner während des Kj. verstorben, steht das Veranlagungswahlrecht dessen Erben zu. Wählt der Erbe nicht ausdrücklich die Zusammenveranlagung, kann sein Einverständnis hierzu nur dann nach § 26 Abs. 3 EStG unterstellt werden, wenn er Kenntnis von seiner Erbenstellung und den steuerlichen Vorgängen des Erblassers hat. Bis zur Ermittlung der Erben ist grundsätzlich einzeln zu veranlagern (BFH v. 21. 6. 2007, BStBl. II S. 770 m. w. N.). Bei der Zusammenveranlagung werden zwar die Einkünfte der Ehegatten/Lebenspartner getrennt ermittelt; der Gesamtbetrag der Einkünfte wird jedoch in einem Betrag zusammengefasst und das zu versteuernde Einkommen und die bei dessen Ermittlung abziehbaren Beträge einheitlich ermittelt. Von dem so festgestellten zu versteuernden Einkommen wird die Einkommensteuer aus der **Splittingtabelle** abgelesen. Aus der Splittingtabelle ergibt sich die Einkommensteuer so, als ob der zu versteuernde Betrag in zwei gleiche Teile geteilt und daraus die Einkommensteuer von der einen Hälfte nach der Grundtabelle berechnet und dann verdoppelt worden wäre (zum Rechtsgedanken des Splittingtarifs BVerfG v. 3. 11. 1982, BStBl. 1982 II S. 717).

Liegen die vorbezeichneten Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung der Ehegatten/Lebenspartner nicht vor, so werden sie einzeln veranlagt. Bei dieser Einzelveranlagung werden bei jedem Ehegatten/Lebenspartner nur seine eigenen Einkünfte, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen usw. berücksichtigt.

(derzeit nicht belegt) **14, 15**

5.2 Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern

Ehegatten/Lebenspartner werden einzeln veranlagt, wenn die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung (Rdnr. 13) vorliegen, jedoch mindestens einer von ihnen die Einzelveranlagung in der Steuererklärung beantragt (§ 26 Abs. 2 EStG; Zeile 24 des Mantelbogens ESt 1 A). Der Antrag kann bis zur Bestandskraft des Einkommensteuer-Bescheids auch dann gestellt werden, wenn die Ehegatten/Lebenspartner zuvor die Zusammenveranlagung gewählt hatten (BFH v. 28. 8. 1981, BStBl. 1982 II S. 156; v. 3. 3. 2005, BStBl. II S. 564 m. w. N.; zum Klageverfahren: BFH v. 19. 5. 2004, BStBl. II S. 980). Dabei ist das Finanzamt an die im Rahmen des Zusammenveranlagungsbescheids festgestellten Besteuerungsgrundlagen gebunden (BFH v. 3. 3. 2005, BStBl. II S. 564). Andererseits kann die Zusammenveranlagung noch im Rechtsbehelfsverfahren gewählt werden, auch wenn die Einzelveranlagung des anderen Ehegatten/Lebenspartners bereits unanfechtbar geworden ist. Der Antrag auf Einzelveranlagung stellt für die bestandskräftige Veranlagung des anderen Ehegatten/Lebenspartners ein rückwirkendes Ereignis i. S. d. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO dar (BFH v. 28. 7. 2005, BStBl. II S. 865). Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit des Steuerbescheides kann die Wahl der Veranlagungsart nur noch unter den Voraussetzungen des § 26 Abs. 2 Satz 4 EStG geändert werden. Ist ein Ehegatte/Lebenspartner von Amts wegen zu veranlagern (Rdnr. 2) und wird auf Antrag eines der Ehegatten/Lebenspartners eine Einzelveranlagung durchgeführt, ist auch der andere Ehegatte/Lebenspartner zwingend einzeln zu veranlagern, ungeachtet dessen, ob er einen Antrag auf Durchführung der Veranlagung (Rdnr. 4) gestellt hat oder bei ihm

16

die Voraussetzungen für die Durchführung einer Veranlagung von Amts wegen vorliegen (BFH v. 21.9.2006, BStBl. 2007 II S. 11). Zivilrechtlich sind Ehegatten auch nach der Scheidung zur Mitwirkung bei der gemeinsamen Veranlagung verpflichtet, wenn einer keine Nachteile, der andere Vorteile davon hat (BGH v. 13.10.1976, FamRZ 1977 S. 38 u. NJW 1977 S. 378; v. 12.6.2002, NJW 2002 S. 2319; OLG Hamm v. 11.5.1993, FamRZ 1994 S. 893; OLG Karlsruhe v. 27.5.1993, FamRZ 1994 S. 894) oder eine Ehegatteninnengesellschaft zur Nutzung steuerlicher Vorteile besteht (BGH v. 25.6.2003, BB 2003 S. 2033). Bei schuldhafter Verweigerung entsteht Schadenersatzpflicht. Darüber hinaus ist ein Antrag auf Einzelveranlagung steuerlich dann unwirksam, wenn sich der Antrag beim Antragsteller auf die Höhe seiner Steuer nicht auswirkt, weil er keine oder nur geringe Einkünfte hat und diese auch keinem Steuerabzug unterlegen haben (BFH v. 12.8.1977, BStBl. 1977 II S. 870; v. 28.8.1981, BStBl. 1982 II S. 156) und er keinen noch nicht verbrauchten Verlustabzug hat (BFH v. 20.9.1991, BFH/NV 1992 S. 385), auch wenn dem anderen eine Steuertraftat zur Last gelegt wird (BFH v. 10.1.1992, BStBl. II S. 297).

Bei der Einzelveranlagung von Ehegatten/Lebenspartnern werden die Einkünfte demjenigen zugerechnet, dem sie rechtlich zustehen.

Die **Sonderausgaben**, die auf einer eigenen Verpflichtung beruhen, die **außergewöhnlichen Belastungen** i.S. der §§ 33 bis 33b EStG sowie die **Steuerermäßigung** nach § 35a EStG (vgl. Rdnr. 492 b ff.) sind grundsätzlich bei demjenigen Ehegatten/Lebenspartner abzuziehen, der sie wirtschaftlich getragen hat. Die Ehegatten/Lebenspartner können jedoch durch einen gemeinsamen Antrag (in Zeile 92 des Mantelbogens ESt 1 A), einheitlich für alle genannten Aufwendungen, den Abzug je zur Hälfte beantragen. Der Antrag auf Aufteilung des Freibetrags zur Abgeltung eines Sonderbedarfs bei Berufsausbildung eines volljährigen Kindes (§ 33a Abs. 2 EStG) in einem anderen Verhältnis als je zur Hälfte ist in Zeile 52 der Anlage Kind zu stellen; der Antrag auf Aufteilung des Pauschetrags für Behinderte und Hinterbliebene, der einem Kind zusteht und nach § 33b Abs. 5 EStG übertragen wird, hat in Zeile 66 der Anlage Kind zu erfolgen. Bei der Einzelveranlagung werden die Ehegatten/Lebenspartner nicht nach dem Splittingverfahren, sondern wie Ledige nach der Grundtabelle besteuert. In fast allen Fällen wird die Zusammenveranlagung steuerlich günstiger sein als die Einzelveranlagung, weil mit ihr die Besteuerung nach dem Splittingverfahren verbunden ist. Der Unterschied in der Höhe der Einkommensteuer ist in vielen Fällen allerdings nicht besonders groß und verschwindet bei gleich hohen Einkommen der Ehegatten/Lebenspartner ganz.

5.3 Das Witwen- und Geschiedenensplitting

- 17 Das Wahlrecht zwischen Einzelveranlagung und Zusammenveranlagung steht jenen Ehegatten/Lebenspartnern zu, bei denen die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung (Rdnr. 13) zu irgendeinem Zeitpunkt während des Kj. vorgelegen haben. Deshalb können Ehegatten/Lebenspartner, die sich für dauernd trennen, im Trennungsjahr noch zusammen veranlagt werden. Dasselbe gilt auch beim Tod eines Ehegatten/Lebenspartners, wenn die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung im Todesjahr vorgelegen haben.

Heiratet der überlebende Ehegatte/Lebenspartner im Todesjahr wieder und erfüllt er mit dem neuen Ehegatten/Lebenspartner die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung (Rdnr. 13), so wird er grundsätzlich mit diesem zusammen veranlagt werden (zur Verfassungsmäßigkeit vgl. BVerfG, Beschl. v. 3. 6. 1987, BStBl. 1988 II S. 395). Dasselbe gilt auch in Scheidungsfällen, wenn ein geschiedener Ehegatte/Lebenspartner durch Wiederverheiratung im Trennungsjahr die Voraussetzungen für die Zusammenveranlagung (Rdnr. 13) mit dem neuen Ehegatten/Lebenspartner erfüllt. Der Verstorbene bzw. der Ehegatte/Lebenspartner, der nicht wieder geheiratet hat, ist im Todes- bzw. Trennungsjahr dann einzeln zu veranlagen (Rdnr. 13), jedoch ist dabei die Splittingtabelle anzuwenden (§ 32 a Abs. 6 Nr. 2 EStG). In Todesfällen wird beim überlebenden Ehegatten/Lebenspartner in dem Kj., das dem Todesjahr folgt, die Splittingtabelle angewendet, wenn er und sein verstorbener Ehegatte/Lebenspartner im Zeitpunkt des Todes nicht dauernd getrennt gelebt haben (§ 32 a Abs. 6 Nr. 1 EStG; BFH v. 27. 2. 1998, BStBl. II S. 350).

5.4 Vertragsverhältnisse zwischen Ehegatten/Lebenspartnern

Verträge zwischen Ehegatten/Lebenspartnern sind ertragsteuerlich wirksam, wenn sie ernst gemeint, klar und eindeutig sind, den zivilrechtlichen Anforderungen entsprechen, tatsächlich durchgeführt werden und sowohl nach ihrem Inhalt als auch nach ihrer tatsächlichen Durchführung dem unter Fremden Üblichen entsprechen. Allerdings schließt nicht jede geringfügige Abweichung hiervon für sich allein die steuerliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses aus, erforderlich ist vielmehr eine Würdigung sämtlicher Gegebenheiten des Einzelfalls (zu Mietverträgen: BFH v. 28. 1. 1997, BStBl. II S. 655; v. 9. 10. 2013, BStBl. 2014 II S. 527 m. w. N.; zu Arbeitsverhältnissen: BFH v. 17. 7. 2013, BStBl. II S. 1015 m. w. N.). Die Nichtbeachtung zivilrechtlicher Formerfordernisse führt nicht alleine und ausnahmslos dazu, das Vertragsverhältnis steuerrechtlich nicht anzuerkennen. Die zivilrechtliche Unwirksamkeit des Darlehensvertrages ist jedoch ein besonderes Indiz gegen den vertraglichen Bindungswillen, das zur Versagung der steuerrechtlichen Anerkennung führen kann; die Indizwirkung wird verstärkt, wenn den Vertragspartnern die Nichtbeachtung der Formvorschriften insbesondere bei klarer Zivilrechtslage anzulasten ist (BFH v. 22. 2. 2007, BStBl. 2011 II S. 20 und v. 12. 5. 2009, BStBl. 2011 II S. 24; BMF v. 23. 12. 2010, BStBl. 2011 I S. 37 und v. 29. 4. 2014, BStBl. I S. 809).

Die steuerliche Wirksamkeit scheitert nicht daran, dass die Leistung auch familierechtlich geschuldet wird (zu Kindern: BFH v. 25. 1. 1989, BStBl. II S. 453). Bei einem Mietvertrag über Geschäftsräume z. B. muss die Miete zu den vereinbarten Fälligkeitszeitpunkten tatsächlich bezahlt sein; übersteigt sie den ortsüblichen Mietzins nennenswert, so ist der übersteigende Teil eine nicht abziehbare Zuwendung nach § 12 Nr. 2 EStG. Der ortsübliche Mietzins stellt bei dem zahlenden Ehegatten eine Betriebsausgabe und bei dem empfangenden Ehegatten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung dar. Mit rückwirkender Kraft können Verträge der bezeichneten Art nicht geschlossen werden (BFH v. 31. 1. 1961, BStBl. III S. 209; v. 8. 3. 1962, BStBl. III S. 218; v. 29. 11. 1988, BStBl. 1989 II S. 281). Vor der Eheschließung abgeschlossene Verträge behalten ihre steuerliche Wirksamkeit, wenn sie danach gleichermaßen ernsthaft durchgeführt werden (BFH v. 21. 10. 1966,

BStBl. 1967 III S.22). Die besonders strengen Grundsätze für die Beurteilung von Verträgen gelten nicht für Verlobte (BFH v. 15. 1. 1985, BFH/NV 1986 S.148) sowie für in nichtehelicher Lebensgemeinschaft lebende Personen (BFH v. 14.4.1988, BStBl. II S.670).

Unter denselben strengen Voraussetzungen werden auch **Arbeitsverträge zwischen Ehegatten/Lebenspartnern** steuerlich beachtet, wenn die Tätigkeit über den Rahmen geringfügiger Hilfeleistungen (z. B. Pflege des häuslichen Arbeitszimmers, Telefondienste u. Ä., BFH v. 27. 10. 1978, BStBl. 1979 II S. 80; v. 22. 11. 1996, BStBl. 1997 II S. 187; bei Kindern: BFH v. 17. 3. 1988, BStBl. II S. 632; v. 9. 12. 1993, BStBl. 1994 II S. 298) hinausgeht, wenn sie wirtschaftlich notwendig ist und wenn die arbeitsvertraglichen Abmachungen so getroffen und durchgeführt werden, wie dies mit fremden Arbeitnehmern üblich ist (BFH v. 1. 12. 2004, BFH/NV 2005 S. 549). Auch eine Teilzeitbeschäftigung ist berücksichtigungsfähig. Die Arbeitsverträge können zwar auch mündlich vereinbart (BFH v. 8. 3. 1962, BStBl. III S. 217) oder geändert (BFH v. 20. 4. 1999, BFH/NV S. 1457) werden, die Schriftform ist allerdings aus Beweisgründen, d. h. zum leichteren Nachweis des Vertragsinhalts, empfehlenswert (BFH v. 21. 1. 1999, BFH/NV 1999 S. 919; diff.: BFH v. 17. 7. 2013, BStBl. II S. 1015). Der Arbeitsvertrag muss durchführbar sein, was der BFH nicht anerkannt hat, wenn jeder Ehegatte im Betrieb des anderen als Arbeitnehmer beschäftigt ist (BFH v. 12. 10. 1988, BStBl. 1989 II S. 354; v. 20. 5. 1988, BFH/NV 1989 S. 19; v. 10. 10. 1997, BFH/NV 1998 S. 448); dies gilt auch für wechselseitige Teilzeitarbeitsverträge. Ein Unterarbeitsverhältnis eines Arbeitnehmers mit seinem Ehegatten ist steuerlich jedenfalls dann nicht wirksam, wenn es mit fremden Dritten nicht vereinbart worden wäre, z. B. weil diese die Tätigkeit ehrenamtlich übernommen hätten (BFH v. 22. 11. 1996, BStBl. 1997 II S. 187).

Die Höhe der Vergütung muss vereinbart sein (BFH v. 8. 3. 1962, BStBl. III S. 218; v. 24. 5. 1962, BStBl. III S. 383); auch Tantiemen können nicht rückwirkend vereinbart werden (BFH v. 29. 11. 1988, BStBl. 1989 II S. 281). Die Vergütung muss vollständig (BFH v. 13. 7. 1990, BFH/NV 1991 S. 660) und zu den üblichen Fälligkeitszeitpunkten (BFH v. 9. 4. 1968, BStBl. II S. 524; v. 26. 9. 1968, BStBl. 1969 II S. 102; v. 14. 10. 1981, BStBl. 1982 II S. 119; v. 11. 10. 1989, BFH/NV 1990 S. 364) in den Vermögensbereich des Arbeitnehmer-Ehegatten abfließen. Bei langzeitiger Nichtauszahlung von Arbeitslohn kommt ein Betriebsausgabenabzug selbst dann nicht in Betracht, wenn das Ehegatten-Arbeitsverhältnis bereits seit mehreren Jahren ordnungsgemäß durchgeführt worden war (BFH v. 25. 7. 1991, BStBl. II S. 842). Hebt der Arbeitnehmer-Ehegatte vom betrieblichen Bankkonto monatlich einen größeren Geldbetrag ab, teilt ihn jedoch erst später selbst in den Arbeitslohn und das Haushaltsgeld auf, so liegt steuerlich kein wirksames Arbeitsverhältnis vor (BFH v. 20. 4. 1989, BStBl. II S. 655).

Nicht als Arbeitslohn können solche Zuwendungen behandelt werden, die dem Betrieb – auch bei Tantiemen – unmittelbar als Darlehen überlassen (BFH v. 23. 4. 1975, BStBl. II S. 579), einem Unterkonto des Kapitalkontos des Arbeitgeber-Ehegatten gutgeschrieben (BFH v. 12. 4. 1979, BStBl. II S. 622) oder – auch bei geringerem Arbeitslohn – jährlich in einer Summe ausbezahlt werden (BFH v. 14. 10. 1981, BStBl. 1982 II S. 119). Ist jedoch der Arbeitslohn dem Arbeitneh-

mer-Ehegatten demnach tatsächlich zugeflossen, so ist er in der Verwendung des erhaltenen Lohnes frei. Er kann die Mittel für den gemeinsamen ehelichen Haushalt verbrauchen, zur Finanzierung von gemeinsamen Vermögensanlagen verwenden oder dem Arbeitgeber-Ehegatten schenken (BFH v. 4. 11. 1986, BStBl. II S. 336). Er kann sein laufendes Nettogehalt oder einmalige Bezüge (BFH v. 21. 8. 1985, BStBl. 1986 II S. 250) dem Arbeitgeber-Ehegatten auch darlehensweise verzinslich oder ausdrücklich zinslos (BFH v. 17. 7. 1984, BStBl. 1986 II S. 48) zur Verfügung stellen, wenn diese dem Arbeitnehmer-Ehegatten zuvor ausgezahlt oder überwiesen (BFH v. 30. 6. 1971, BStBl. 1972 II S. 112; v. 29. 2. 1972, BStBl. II S. 533) oder zur Auszahlung angeboten worden sind (BFH v. 17. 7. 1984, BStBl. 1986 II S. 48; v. 31. 10. 1989, BFH/NV 1990 S. 759). Werden Zinsen vereinbart und gezahlt, so sind sie beim Betriebsinhaber Betriebsausgaben und beim Arbeitnehmer Einnahmen aus Kapitalvermögen.

Die Vergütung muss durch Überweisung oder Scheckeinlösung (BFH v. 28. 2. 1990, BStBl. II S. 548) auf ein Konto des Arbeitnehmer-Ehegatten gutgeschrieben werden; Mitverfügungsvollmacht des Arbeitgeber-Ehegatten ist unschädlich (BFH v. 16. 1. 1974, BStBl. II S. 294). Die Gutschrift auf das Konto des Arbeitgeber-Ehegatten führt zur steuerlichen Unwirksamkeit des Arbeitsvertrags, auch wenn der Arbeitnehmer-Ehegatte Mitverfügungsvollmacht hat (z.B. BFH v. 20. 10. 1983, BStBl. 1984 II S. 298; v. 7. 2. 1990, BFH/NV 1991 S. 582; v. 11. 7. 1990, BFH/NV 1991 S. 441); dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer-Ehegatte den Abbuchungsauftrag unterschrieben hat und das Konto ausschließlich der Ansammlung von Beträgen zur Tilgung gemeinsamer Darlehensschulden der Ehegatten dient (BFH v. 8. 8. 1990, BStBl. 1991 II S. 16). Unschädlich ist dagegen eine Gutschrift auf einem gemeinsamen Konto, über das jeder der beiden Ehegatten allein Verfügungsberechtigt ist (Oder-Konto; BVerfG v. 7. 11. 1995, BStBl. 1996 II S. 34 und v. 15. 8. 1996, DB 1996 S. 2470) oder ein Konto, das zum Gesamtgut der Gütergemeinschaft (Rdnr. 23) gehört. Die Überweisung auf ein Oder-Konto ist auch unschädlich bei einem Arbeitsverhältnis eines Ehegatten mit einer Personengesellschaft, die vom anderen Ehegatten beherrscht wird (BFH v. 24. 3. 1983, BStBl. 1983 II S. 663). Die Einzahlung von vermögenswirksamen Leistungen auf das Konto des Arbeitgeber-Ehegatten ist zulässig (BFH v. 19. 9. 1975, BStBl. 1976 II S. 81). Werden die Beträge teils auf ein schädliches Konto überwiesen, teils an den Arbeitnehmer-Ehegatten bar ausbezahlt, so sind die Barzahlungen als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn sie jeweils in zusammenhängenden Zeiträumen geleistet wurden (BFH v. 16. 5. 1990, BStBl. II S. 908).

Die Höhe der Vergütung muss angemessen sein, d.h. die Vergütung muss so bemessen sein, wie sie ein fremder Arbeitnehmer bei gleicher Tätigkeit erhalten würde, auch wenn bei fremden Arbeitnehmern eine übertarifliche Zahlung üblich ist; dies gilt entsprechend, wenn der Arbeitnehmer-Ehegatte im Rahmen eines Berufsausbildungsvertrags beschäftigt ist (BFH v. 13. 11. 1986, BStBl. 1987 II S. 121). Bei einer überhöhten Vergütung kann der Mehrbetrag steuerlich nicht berücksichtigt werden (BFH v. 24. 3. 1983, a. a. O.; v. 28. 7. 1983, BStBl. 1984 II S. 60). Hat hingegen die Vergütung zwar keinen Taschengeldcharakter, ist sie jedoch unüblich niedrig, so steht dies der Anerkennung des Arbeitsverhältnisses nicht entgegen, weil der Arbeitnehmer-Ehegatte auch teilentgeltlich beschäftigt sein kann (BFH v. 17. 7. 2013,

20