

Steuerrecht: Das begrenzte Realsplitting kann auch Nachteile bringen

Hat ein unterhaltspflichtiger getrennt lebender Mann seiner Frau bestätigt, dass er für Steuerzahlungen aufkommen wird, die die Frau deshalb zu leisten hat, weil ihr Mann seine Zahlungen (maximal bis zu 13 805 EUR) steuerwirksam absetzen kann, gilt diese Zusage auch dann, wenn sich herausstellt, dass er doch keine Steuern spart, weil sein steuerpflichtiges Einkommen ohnehin auf „0“ festgestellt wurde. Das bedeutet: Die Frau muss die empfangenen Unterhaltsbeträge versteuern. „Persönliche Fehleinschätzungen“ hätten die Eheleute selbst zu tragen, die durch das „begrenzte Realsplitting“ angestrebte Steuerersparnis hätten sie im Vorhinein ausrechnen lassen sollen.

Quelle: Wolfgang Büser

Rechtliche Relevanz der Behandlung von Unterhaltsleistungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a Einkommensteuergesetz (EStG) durch die Zustimmungserklärung eines Empfängers; Einkommensteuerliche Auswirkung eines Sonderausgabenabzugs als Voraussetzung des § 22 Nr. 1a EStG aufgrund einer einschränkenden Auslegung des Tatbestandes; Berücksichtigung der konkreten steuerlichen Entlastung eines Gebers im Widerspruch zum Antragserfordernis und dem Verbot der Antragsrücknahme

Gericht: BFH

Datum: 09.12.2009

Aktenzeichen: X R 49/07

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2009, 36168

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Köln - 07.11.2007 - AZ: 14 K 4225/06

Rechtsgrundlagen:

§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 7 EStG

§ 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG

§ 22 Nr. 1a EStG

§ 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 2, 3, 4 EStG

§ 32a Abs. 5 EStG

§ 33a Abs. 1 S. 1 EStG

§ 126 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 FGO

§ 894 Abs. 1 ZPO

Fundstellen:

BFH/NV 2010, 1790-1793

DStZ 2010, 697-698

BFH, 09.12.2009 - X R 49/07

Redaktioneller Leitsatz:

Das aus dem Wortlaut des § 22 Nr. 1a EStG "abgezogen werden können" folgende Korrespondenzprinzip zwischen dem Sonderausgabenabzug beim Geber gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG und der Steuerpflicht des Empfängers gemäß § 22 Nr. 1a EStG stellt nicht auf die steuerliche Auswirkung beim Geber ab, sondern betrifft die jeweilige Bemessungsgrundlage, so dass die Steuerpflicht der Unterhaltsleistungen beim Empfänger nicht davon abhängt, ob und inwieweit der Sonderausgabenabzug beim Geber tatsächlich zu einer Steuerminderung geführt hat.

Gründe

- 1 I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) erzielte im Streitjahr (2003) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Ferner erhielt sie von ihrem getrennt lebenden Ehemann Unterhaltsleistungen in Höhe von mindestens 13.805 EUR. Am 29. September 2002 stimmte sie mit der Anlage U für 2001 dem Sonderausgabenabzug des Ehemannes zu. Die Zustimmung widerrief sie am 30. Dezember 2005. Der Ehemann machte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2003 die Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben geltend. Sie wirkten sich jedoch auf seine Steuerlast nicht aus, da die festgesetzte Einkommensteuer ohnehin Null betrug.
- 2 Im Rahmen des Einkommensteuerbescheids 2003 für die Klägerin vom 21. Februar 2006 berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Unterhaltsleistungen nach Abzug des Werbungskosten-Pauschbetrags von 102 EUR in Höhe von 13.703 EUR als sonstige Einkünfte. Der auf die fehlende Auswirkung des Sonderausgabenabzugs beim Ehemann gestützte Einspruch blieb erfolglos.
- 3 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 444 veröffentlichten Urteil vom 7. November 2007 statt. Die Einkünfte seien nicht nach § 22 Nr. 1a des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (EStG) zu versteuern, da sie nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht vom Geber abgezogen werden könnten. Unter Beachtung des Korrespondenzprinzips und der Gesetzesgeschichte sei das Tatbestandsmerkmal des § 22 Nr. 1a EStG "abgezogen werden können" dahin auszulegen, dass die Berücksichtigung der Unterhaltsaufwendungen zu einer Steuerminderung beim Geber führen müsse. Dies folge auch aus der verfassungskonformen Auslegung des § 22 Nr. 1a EStG im Hinblick auf die Art. 3 und 6 des Grundgesetzes (GG) .
- 4 Mit der Revision macht das FA einen Verstoß gegen § 22 Nr. 1a EStG i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG geltend. Für die Behandlung der Unterhaltsleistungen als sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG sei allein der durch die Zustimmungserklärung des Empfängers qualifizierte Antrag des Gebers rechtlich relevant. Er ändere den Rechtscharakter der Ausgaben und bewirke gleichzeitig die Steuerpflicht beim Empfänger. Der Gesetzgeber habe den Beteiligten die Entscheidung überlassen, den Unterhaltsvorgang ganz oder teilweise dem steuerlich relevanten Bereich zuzuordnen und so die für sie günstigste Steuerbelastung zu erreichen, ihnen allerdings auch das mit der Überführung des Vorgangs in die Steuerpflicht verbundene Vermögensrisiko auferlegt.
- 5 Das FA beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen und schließt sich der Rechtsauffassung des FG an.

7 II.

Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage.

8 Die der Klägerin erbrachten Unterhaltsleistungen unterliegen als sonstige Leistungen i.S. von § 22 Nr. 1a EStG gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 EStG der Einkommensteuer.

9 1.

Leisten geschiedene oder dauernd getrennt lebende Ehegatten einander Unterhalt, so korrespondiert grundsätzlich die Steuerpflicht des Unterhaltsempfängers mit dem Sonderausgabenabzug des Leistenden.

10 a)

Nach § 22 Nr. 1a EStG sind sonstige Einkünfte Einkünfte aus Unterhaltsleistungen, soweit sie nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG vom Geber abgezogen werden können.

11 Nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG sind Sonderausgaben u.a. Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten bis zu 13.805 EUR im Kalenderjahr, wenn der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt. Der Geber kann den Antrag jeweils nur für ein Kalenderjahr stellen und nicht zurücknehmen (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Die Zustimmung (des Empfängers) ist mit Ausnahme der nach § 894 Abs. 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) als erteilt geltenden bis auf Widerruf wirksam (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Der Widerruf ist vor Beginn des Kalenderjahres, für das die Zustimmung erstmals nicht gelten soll, gegenüber dem Finanzamt zu erklären (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG).

12 Fehlt die Zustimmung des Empfängers und gilt sie auch nicht nach § 894 Abs. 1 ZPO als erteilt, so ist der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht möglich. Der Geber kann dann die Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastungen nach § 33a Abs. 1 Satz 1 EStG geltend machen (Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 10 Rz C 104). Bei dem Empfänger bleiben sie steuerfrei.

13 b)

Der Antrag des Gebers und die Zustimmung des Empfängers sind rechtsgestaltend. Sie überführen die Unterhaltsleistungen in den steuerrechtlich relevanten Bereich und ändern so ihren Rechtscharakter (u.a. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. April 2005 XI R 33/03 , BFHE 210, 235, BStBl II 2005, 825 ; Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10 Rz C 101; Risthaus in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 22 EStG Rz 373; Blümich/Hutter, § 10 EStG Rz 73).

14 aa)

Bei dem Geber werden die Unterhaltsleistungen in Sonderausgaben umqualifiziert, die gemäß § 2 Abs. 4 EStG sein zu versteuerndes Einkommen mindern. Bei dem Empfänger werden die sonst steuerfreien Unterhaltsleistungen durch die in § 22 Nr. 1a EStG enthaltene Bezugnahme zu steuerbaren Einkünften umqualifiziert. Sie erhöhen so abzüglich etwaiger Werbungskosten, ggf. des Pauschbetrags von 102 EUR gemäß § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG , die Bemessungsgrundlage für die tarifliche Einkommensteuer.

15 bb)

Zwar legt der Wortlaut von § 22 Nr. 1a EStG ("abgezogen werden können") nahe, die Steuerpflicht beim Empfänger lediglich an eine dem Grunde nach bestehende Abzugsmöglichkeit beim Geber --und nicht außerdem an den Antrag-- zu knüpfen. Da aber die Unterhaltsleistungen erst durch den Antrag zu Sonderausgaben werden, hat der Antrag eine Doppelfunktion. Er ist nicht nur Verfahrensvoraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen, sondern gleichzeitig materiell-rechtliche Voraussetzung für die Abzugsmöglichkeit dem Grunde nach (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juli 1989 X R 8/84 , BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957). Eine (abstrakte) Abzugsmöglichkeit ohne Antrag gibt es nicht (im Schrifttum unklar, vgl. Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 10 Rz C 102, sowie Fischer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 22 Rz B 372; HHR/Risthaus, § 22 EStG Rz 373; Blümich/Stuhrmann, § 22 EStG Rz 159).

16 c)

Wirtschaftlich führt dieses Vorgehen bei einheitlicher Betrachtung beider Unterhaltsbeteiligter zumeist zu einer Minderung der Steuerlast.

17 Die Verteilung der Besteuerungsgrundlage auf zwei Steuerpflichtige mildert bei einer Gesamtbetrachtung regelmäßig die Auswirkungen des steigenden Grenzsteuersatzes nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 bis 4 EStG . Wirtschaftlich betrachtet wird das Ehegattensplitting nach § 32a Abs. 5 EStG , das die Unterhaltsbeteiligten bis zum Kalenderjahr der Trennung in Anspruch nehmen konnten, in begrenztem Umfang fortgesetzt ("begrenzt Real Splitting"; vgl. BFH-Urteil vom 25. März 1986 IX R 4/83 , BFHE 146, 403, BStBl II 1986, 603).

18 Der Geber ist grundsätzlich zivilrechtlich verpflichtet, dem Empfänger die aus der Versteuerung der Unterhaltsleistungen entstehenden steuerlichen Belastungen zu ersetzen, um so den Nettounterhalt zu gewährleisten (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 11. Mai 2005 XII ZR 108/02 , Neue Juristische Wochenschrift 2005, 2223, sowie BFH-Urteil vom 25. Oktober 1988 IX R 53/84 , BFHE 155, 99, BStBl II 1989, 192). Der Geber verfügt meist über höhere (steuerpflichtige) Einkünfte. Der Betrag, um den der Sonderausgabenabzug seine Einkommensteuer mindert, ist regelmäßig höher als die Steuer, die er dem Empfänger ersetzen muss.

19 2.

Die Steuerpflicht dieser Leistungen bei dem Empfänger hängt nicht davon ab, ob und inwieweit der Sonderausgabenabzug beim Geber tatsächlich zu einer Steuerminderung geführt hat (ebenso im Ergebnis Fischer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, a.a.O., § 22 Rz B 372; wohl auch Ross in Dankmeyer/Lochte, Einkommensteuer, § 22 Rz 93; a.A. HHR/Risthaus, § 22 EStG Rz 373; FG Düsseldorf, Urteil vom 19. Dezember 1988 2 K 51/83 E , EFG 1989, 231; FG Hamburg, Urteil vom 13. Juni 1995 III 170/93 , EFG 1995, 894).

20 Es besteht nach Wortlaut, Systematik sowie Sinn und Zweck des Gesetzes kein Anlass, § 22 Nr. 1a EStG einschränkend auszulegen.

21 a)

§ 22 Nr. 1a EStG setzt seinem Wortlaut nach lediglich voraus, dass die Leistungen "vom Geber abgezogen werden können". Das heißt in doppelter Hinsicht, dass es einer einkommensteuerlichen Auswirkung eines Sonderausgabenabzugs beim Geber nicht bedarf.

22 aa)

Zum einen bedeutet der Umstand, dass der Geber die Leistungen als Sonderausgaben abziehen kann, namentlich einen entsprechenden Antrag gestellt hat, noch nicht, dass eine entsprechende

Veranlagung durchgeführt wurde und sich der Sonderausgabenabzug einkommensteuerlich auswirkt.

23 bb)

Zum anderen muss der Sonderausgabenabzug im Rahmen der Veranlagung nicht zu einer Minderung der Einkommensteuer führen.

24 Der Abzug von Sonderausgaben ist ein Zwischenschritt innerhalb der Berechnung des zu versteuernden Einkommens nach § 2 Abs. 2 bis 5 EStG . Die Rechenschritte sind unabhängig davon durchzuführen, wie hoch die in die Rechnung eingehenden und die aus ihr resultierenden Beträge sind. Der Sonderausgabenabzug mindert folglich auch dann das Einkommen sowie das zu versteuernde Einkommen, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte so niedrig ist, dass die festzusetzende Einkommensteuer bereits ohne den Sonderausgabenabzug Null betragen hätte.

25 b)

Es widerspräche der Systematik des Gesetzes, die Korrespondenz zwischen dem Sonderausgabenabzug beim Geber und der Steuerpflicht des Empfängers als Korrespondenz in der steuerlichen Auswirkung zu verstehen. Die Korrespondenz betrifft die Bemessungsgrundlagen, nicht das steuerliche Ergebnis. Dem entspricht die in dem BFH-Urteil vom 31. März 2004 X R 18/03 (BFHE 206, 68, BStBl II 2004, 1047, unter II.2.c bb) enthaltene Formulierung "Abzugstatbestand".

26 aa)

Die Unterhaltsleistungen gehen sowohl beim Geber über den Sonderausgabenabzug als auch beim Empfänger über die sonstigen Einkünfte in die Bemessungsgrundlagen der jeweiligen tariflichen Einkommensteuer ein. Ob und in welchem Umfang sie sich auf die konkrete Steuerlast der Beteiligten auswirken, hängt von den weiteren Ausgangsgrößen zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und daher von den jeweiligen individuellen Verhältnissen ab.

27 Eine steuermindernde Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen über den Einkommensteuertarif hat der Gesetzgeber gerade nicht vorgenommen. Insofern unterscheidet sich das begrenzte Realsplitting der getrennt lebenden oder geschiedenen Eheleute methodisch grundlegend von dem echten Splitting-Verfahren der zusammen veranlagten Ehegatten. Die Berücksichtigung des steuerlichen Ergebnisses bei der steuerlichen Behandlung der Unterhaltsleistungen wäre ein Eingriff in die gesetzliche Systematik.

28 bb)

Die gesetzliche Regelung entspricht dem Prinzip der materiell-rechtlichen Korrespondenz, das seinerseits auf dem Konzept des Transfers von Einkünften beruht (BFH-Urteil in BFHE 206, 68, [BFH 31.03.2004 - X R 18/03] BStBl II 2004, 1047).

29 Der Gesetzgeber hat nicht den Weg gewählt, die Unterhaltsleistungen bei dem Empfänger generell steuerbar, bei dem Geber generell abziehbar zu gestalten. Ebenso hat er sich nicht für den Weg der Steueranrechnung entschieden.

30 Da Einkünfte Teil der Bemessungsgrundlage sind, kann ein Transfer von Einkünften systematisch zutreffend nur über eine Verlagerung der Bemessungsgrundlage umgesetzt werden. Ob es folgerichtig ist, dass der Abzug beim Geber erst auf der Ebene der Sonderausgaben stattfindet, kann dahinstehen, soweit, wie hier, die Besteuerung des Empfängers zu beurteilen ist.

31 cc)

Die Berücksichtigung der konkreten steuerlichen Entlastung des Gebers widerspräche im Ergebnis auch dem Antragserfordernis sowie dem Verbot der Antragsrücknahme in § 10 Abs. 1 Nr. 1 EStG .

32 aaa)

Der Sonderausgabenabzug beim Geber beruht auf einem steuerlichen Wahlrecht, für dessen wirksame Ausübung es regelmäßig der Zustimmung des Finanzamts nicht bedarf. Umgekehrt prüft das Finanzamt nicht, ob die Geltendmachung eines Wahlrechts für den Steuerpflichtigen tatsächlich steuerlich günstiger ist. Vielmehr ist es verpflichtet, bei wirksamer Wahl die Steuerfestsetzung entsprechend vorzunehmen. Eine Günstigerprüfung von Amts wegen (wie etwa gemäß § 31 Satz 4 EStG zwischen Kindergeld und Kinderfreibetrag) ist nicht vorgesehen.

33 Da der Steuerpflichtige frei entscheiden kann, ob und wie er sein Wahlrecht ausübt, ist er selbst dafür verantwortlich, ob er die mit seiner Wahlrechtsausübung verfolgten Zwecke erreicht. Es gibt keinen Grund, dies bei der steuerlichen Behandlung von Unterhaltsleistungen anders zu beurteilen als bei anderen steuerlichen Wahlrechten. Soweit sich der Steuerpflichtige bei der Entscheidung über die Ausübung seines Wahlrechts vom steuerlichen Ergebnis leiten lässt, ist dies Motiv seiner Erklärung, aber nicht Erklärungsinhalt.

34 bbb)

Stellt der Steuerpflichtige nach Ausübung seines Wahlrechts fest, dass das Ergebnis nicht seinen Vorstellungen entspricht, sei es, weil er fehlerhaft gerechnet hat, sei es, weil spätere Ereignisse die Berechnungsgrundlagen verändern, hängt es von den entsprechenden spezialgesetzlichen Vorschriften ab, ob er dies korrigieren und seine Wahl ändern darf.

35 Vorliegend untersagt § 10 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG die Rücknahme des Antrags und damit die Änderung der Wahl.

36 ccc)

Nicht möglich ist es, das Antragserfordernis oder das Verbot der Antragsrücknahme unmittelbar nur auf die Besteuerung des Gebers zu beziehen und auf die Besteuerung des Empfängers nicht oder nur eingeschränkt zu übertragen.

37 Dies verstieße gegen die in § 22 Nr. 1a EStG ausdrücklich angeordnete Verknüpfung der Steuerpflicht mit der Abzugsmöglichkeit beim Geber, die ihrerseits materiell-rechtlich von dem Antrag abhängt (vgl. oben unter II.1.b bb).

38 c)

Schließlich gebietet auch der mit der Verknüpfung zwischen Sonderausgabenabzug beim Geber und Steuerpflicht beim Empfänger verfolgte Zweck nicht, die Steuerpflicht des Empfängers nur bei tatsächlicher steuerlicher Entlastung des Gebers eintreten zu lassen.

39 aa)

Es besteht Einigkeit, dass der wirtschaftliche Zweck der Regelungen darin besteht, den Unterhaltsbeteiligten in Anlehnung an das vormalige Ehegattensplitting eine steuerliche Entlastung zu ermöglichen, die der Leistungsfähigkeit beider Rechnung trägt.

40 Allerdings hat es der Gesetzgeber den getrennt lebenden oder geschiedenen Ehegatten überlassen, die Verhältnisse so zu gestalten, dass sie zur steuerlichen Entlastung führen. Ob vor diesem Hintergrund der Gesetzeszweck allein in der steuerlichen Entlastung zu sehen ist, oder ob nicht vielmehr die Gestaltungsfreiheit der Unterhaltsbeteiligten mit Rücksicht auf außersteuerliche Überlegungen Bestandteil des Gesetzeszwecks geworden ist, kann dahinstehen. Selbst dann, wenn

sich der Zweck der Vorschrift in der steuerlichen Entlastung erschöpfte, käme eine entsprechende Ergänzung von § 22 Nr. 1a EStG nicht in Betracht. Eine solche Korrektur widerspräche der in den Vorschriften zulässigerweise enthaltenen Typisierung.

41 bb)

Typischerweise führt die Inanspruchnahme des Sonderausgabenabzugs beim Geber und die Steuerpflicht beim Empfänger bei einer Gesamtbetrachtung beider Unterhaltsbeteiligter zu einer steuerlichen Entlastung. Unterhalt wird typischerweise gezahlt, weil der Empfänger geringere Einkünfte hat als der Geber. Etwaigen Ausnahmefällen trägt das Gesetz dadurch Rechnung, dass es die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen nur auf Antrag berücksichtigt. Der Gesetzeszweck wird gewahrt, wenn und soweit die Beteiligten dies wollen und ihre Befugnisse entsprechend ausüben, was sie typischerweise tun. Es verhält sich insoweit nicht anders als bei dem Splittingtarif der Ehegatten, der nur Anwendung findet, wenn die Ehegatten dies wollen und die Zusammenveranlagung wählen, ohne dass das Finanzamt berechtigt oder verpflichtet wäre, zu prüfen, ob eine andere Veranlagungsform günstiger gewesen wäre.

42 Es besteht allerdings kein Anlass, unter Korrektur dieser Typisierung Beteiligte ihren eigenen Erklärungen entgegen steuerlich zu entlasten.

43 cc)

Die dargestellte Typisierung ist verfassungsgemäß. Das GG gebietet keine einschränkende Auslegung von § 22 Nr. 1a EStG .

44 Ein Eingriff in den Schutzbereich von Ehe und Familie liegt solange nicht vor, als die Beteiligten in Gestalt von Antrag und Zustimmung selbst die steuerliche Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen als ehebedingte Aufwendungen in der Hand haben. Das Verfassungsrecht schützt nicht vor persönlichen Fehleinschätzungen hinsichtlich der Auswirkungen steuerlicher Wahlrechte.

45 Das gilt auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass der Antrag auf Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen als Sonderausgaben nicht zurückgenommen werden kann. Problematisch könnte allenfalls sein, wenn die Beteiligten sich aufgrund späterer Änderungen der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlagen im Nachhinein ohne oder gegen ihren Willen aufgrund des Antrags einer Belastung ausgesetzt sähen, mit der sie nicht rechnen mussten. Solche Konstellationen sind nicht erkennbar. Soweit die steuerliche Auswirkung des Wahlrechts von den Verhältnissen desjenigen Veranlagungszeitraums abhängt, für den es ausgeübt wird, sind dem Steuerpflichtigen die maßgebenden Tatsachen zu dem Zeitpunkt, zu dem er sein Wahlrecht ausübt, bekannt. Dasselbe gilt, soweit die steuerliche Auswirkung von einem Verlustvortrag abhängt. Hängt sie von einem Verlustrücktrag aus dem Folgejahr ab, so kann der Steuerpflichtige über seine Belastung ebenfalls disponieren, da der Verlustrücktrag gemäß § 10d Abs. 1 Satz 7 EStG nach Grund und Umfang antragsabhängig ist. Ein Verzicht auf den Rücktrag lässt die einkommensteuerliche Auswirkung des Sonderausgabenabzugs bestehen.

46 Schließlich müssten, um sicherzustellen, dass bei einer Gesamtbetrachtung eine steuerliche Entlastung eintritt, bei jeder Bescheidänderung bei jedem Beteiligten die steuerlichen Auswirkungen bei Geber und Empfänger verglichen werden. Eine so weitgehende Günstigerprüfung ist verfassungsrechtlich nicht geboten.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.