

**Will die Frau die Trennung, muss der Mann mitziehen**

Grds. haben Eheleute bei der Steuererklärung das Recht, zwischen der Zusammenveranlagung und der getrennten Veranlagung zu wählen. Dabei können sie die getroffene Wahl so lange widerrufen, bis der Steuerbescheid bestandskräftig geworden ist. Entscheidet sich die Frau nach der bereits durchgeführten Zusammenveranlagung (zulässigerweise) für die getrennte Veranlagung, so darf das Finanzamt auch für den Mann die getrennte Behandlung seiner Steuererklärung durchführen. Das gilt auch dann, wenn sein Steuerbescheid — im Gegensatz zu dem seiner Gattin — bestandskräftig ist.

Quelle: Wolfgang Büser

**Änderung der Einkommensteuerveranlagung; Ergehen von zwei verfahrensrechtlich selbstständigen Verwaltungsakten bei Zusammenveranlagung von Ehegatten zur Einkommensteuer; Ausübung eines Wahlrechts durch ein Ehepaar bezüglich der Einkommensteuerveranlagung bis zur Unanfechtbarkeit eines Berichtigungs- oder Änderungsbescheids; Voraussetzung der Annahme einer wegen Willkür bzw. Rechtsmissbrauchs unwirksamen Ausübung des Veranlagungswahlrechts**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 03.03.2005

**Aktenzeichen:** III R 22/02

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2005, 17653

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Niedersachsen - 07.11.2001 - AZ: 12 K 415/95

**Rechtsgrundlagen:**

§ 54 EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes (StÄndG) 1991

§ 175 Abs. 1 Nr. 2 AO 1977

§ 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO 1977

§ 175 Abs. 1 S. 2 AO 1977

§ 351 Abs. 1 AO 1977

§ 26 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 209, 454 - 459

AO-StB 2005, 263-264 (Volltext mit amtl. LS)

BB 2005, 1726 (amtl. Leitsatz)

BB 2005, 2114-2116 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2005, 1657-1659 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2005, 690-692 (Volltext mit amtl. LS)  
DB 2005, 2388-2389 (Volltext mit amtl. LS)  
DB 2005, VI Heft 31 (amtl. Leitsatz)  
DStR 2005, VIII Heft 31 (Kurzinformation)  
DStR 2005, 1359-1361 (Volltext mit amtl. LS)  
DStRE 2005, 1047 (amtl. Leitsatz)  
DStZ 2005, 545-546 (Kurzinformation)  
ESTB 2005, 360-361 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)  
FR 2005, 997-999  
HFR 2005, 1084-1086 (Volltext mit amtl. LS)  
KFR 2005, 419-420  
KÖSDI 2005, 14778 (Kurzinformation)  
NJW 2005, 2880 (amtl. Leitsatz)  
NWB 2005, 2609 (Kurzinformation)  
NWB 2006, 2919 (Kurzinformation)  
NWB 2007, 1460-1461 (Kurzinformation)  
NWB direkt 2005, 5  
NZG 2005, V Heft 16 (Kurzinformation)  
RdW 2005, III Heft 17 (Kurzinformation)  
SJ 2005, 7-8  
stak 2005  
StB 2005, 321  
StBW 2005, 2  
SteuerBriefe 2005, 1078-1079  
SteuerStud 2007, 491-492  
StuB 2005, 905  
WISO-SteuerBrief 2005, 8  
wistra 2005, IV Heft 9 (Kurzinformation)  
WPg 2005, 987-988

---

## BFH, 03.03.2005 - III R 22/02

### Amtlicher Leitsatz:

Wurden Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt und wählt ein Ehegatte vor Bestandskraft des ihm gegenüber ergangenen Bescheids die getrennte Veranlagung, sind die Ehegatten auch dann getrennt zur Einkommensteuer zu veranlagern, wenn der gegenüber dem anderen Ehegatten ergangene Zusammenveranlagungsbescheid bereits bestandskräftig geworden ist. Der Antrag auf getrennte Veranlagung stellt hinsichtlich des gegenüber dem anderen Ehegatten ergangenen Zusammenveranlagungsbescheids ein rückwirkendes Ereignis dar. Die dementsprechend erneut in Lauf gesetzte Festsetzungsfrist beginnt ihm gegenüber mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Antrag auf getrennte Veranlagung gestellt wird.

### Gründe

#### 1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und seine frühere Ehefrau (die Beigeladene) wurden für das Streitjahr 1985 mit Bescheiden vom 13. November 1991 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Mit Bescheiden vom 7. Dezember 1992 (betreffend die Beigeladene) und vom 6. Januar 1993 (betreffend den Kläger) änderte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuerveranlagung für 1985 gemäß § 54 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Steueränderungsgesetzes ( StÄndG) 1991 (Erhöhung der Kinderfreibeträge aufgrund der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts).

3 Die Beigeladene erhob gegen den Bescheid vom 7. Dezember 1992 am 9. Dezember 1992 Einspruch und beantragte die getrennte Veranlagung. Das FA entsprach diesem Antrag und führte für die früheren Eheleute getrennte Veranlagungen durch.

4 Der auf § 175 Abs. 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) gestützte Bescheid gegenüber dem Kläger erging am 10. Juni 1993. Der hiergegen eingelegte Einspruch, mit dem der Kläger die Aufhebung des Bescheids über die getrennte Veranlagung wegen Festsetzungsverjährung begehrte, blieb ohne Erfolg. Im anschließenden Klageverfahren änderte das FA den angefochtenen Bescheid und berücksichtigte weitere Vorsorgeaufwendungen des Klägers. Der Änderungsbescheid vom 9. November 2000 wurde auf Antrag des Klägers Gegenstand des Verfahrens.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Das Urteil ist in juris veröffentlicht. Das FG führte im Wesentlichen aus: Die mit Ablauf des Jahres 1988 begonnene vierjährige Festsetzungsfrist habe regulär mit Ablauf des Jahres 1992 geendet (Abgabe der Steuererklärung im Jahre 1988). Der von der Beigeladenen innerhalb der Einspruchsfrist mit Schriftsatz vom 9. Dezember 1992 gestellte Antrag auf getrennte Veranlagung stelle ein rückwirkendes Ereignis dar, das dazu führe, dass die Festsetzungsfrist für die Steuerfestsetzung gegenüber dem Kläger nicht zum Jahresende 1992 abgelaufen, sondern deren Anlauf gemäß § 175 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 gehemmt gewesen sei. Die vierjährige Frist beginne erst mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem das Ereignis eingetreten sei, also mit Ablauf des Jahres 1992. Daher sei im Jahre 1993 noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten.

6 Mit der Revision trägt der Kläger vor: Der Änderungsbescheid vom 10. Juni 1993 hätte wegen

Ablauf der Festsetzungsfrist zum Jahresende 1992 nicht ergehen dürfen. Der Ablauf der Frist sei durch den Antrag der Beigeladenen auf getrennte Veranlagung vom 9. Dezember 1992 nicht gehemmt gewesen. Denn auch bei Zusammenveranlagung blieben die Ehegatten getrennte Steuersubjekte. Da bei Zusammenveranlagung zwei verfahrensrechtlich selbständige Verwaltungsakte ergingen, sei die Festsetzungsfrist für jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln. Der Änderungsantrag der Beigeladenen vom 9. Dezember 1992 habe daher den Eintritt der Festsetzungsverjährung für den Kläger nicht hemmen können. Da die Ausübung des Wahlrechts keine Tatsache, sondern eine Verfahrenshandlung sei, sei § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 1977 nicht anwendbar.

- 7 Unabhängig von der Frage der Festsetzungsverjährung sei nicht jede Art von Änderungsbescheiden geeignet, das Wahlrecht für die Veranlagungsart neu zu eröffnen. Die erneute Ausübung des Wahlrechts sei dann geboten, wenn sich die Geschäftsgrundlage für die ursprüngliche Ausübung geändert habe. Das sei hier nicht gegeben gewesen. Denn die Änderungsbescheide vom 7. Dezember 1992 bzw. vom 6. Januar 1993 betrafen lediglich den Abzug der Kinderfreibeträge für die Kinder der Beigeladenen und hätten die erneute Ausübung des Wahlrechts nicht auslösen können.
- 8 Der Kläger beantragt,  
  
die Vorentscheidung und den Einkommensteuerbescheid 1985 vom 10. Juni 1993 sowie den Änderungsbescheid vom 9. November 2000 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 10 II.  
  
Die Revision ist unbegründet.
- 11 Nach der zutreffenden Entscheidung des FG war der Kläger aufgrund des wirksamen Antrags der Beigeladenen getrennt zu veranlagern. Zu Recht hat das FG den nachträglichen Antrag auf getrennte Veranlagung verfahrensrechtlich als Ereignis mit Rückwirkung beurteilt, das die Festsetzungsfrist erneut in Lauf setzt.
- 12 1.  
  
Nach § 26 EStG können Ehegatten unter den weiteren Voraussetzungen dieser Vorschrift zwischen getrennter Veranlagung ( § 26a EStG ) und Zusammenveranlagung ( § 26b EStG ) wählen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) können sie dieses Wahlrecht bis zur Unanfechtbarkeit eines Berichtigungs- oder Änderungsbescheids ausüben und die einmal getroffene Wahl innerhalb dieser Frist frei widerrufen (Senatsurteil vom 24. Januar 2002 III R 49/00 , BFHE 198, 12, BStBl II 2002, 408).
- 13 Eine Ausnahme gilt nur für den Fall, dass die Rechtsausübung willkürlich erscheint (Senatsurteil in BFHE 198, 12, BStBl II 2002, 408, m.w.N.). Eine wegen Willkür bzw. Rechtsmissbrauchs unwirksame Ausübung des Veranlagungswahlrechts wird angenommen, wenn der die getrennte Veranlagung wählende Ehegatte keine eigenen Einkünfte hat oder wenn diese so gering sind, dass sie weder einem Steuerabzug unterliegen haben noch zur Einkommensteuerveranlagung führen können (Senatsurteil vom 10. Januar 1992 III R 103/87 , BFHE 166, 295, BStBl II 1992, 297). Da die Beigeladene erhebliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung (insgesamt rund 21 000 DM) bezogen hat, liegt ein solcher Fall hier nicht vor.
- 14 2.

Der Antrag der Beigeladenen auf getrennte Veranlagung war auch verfahrensrechtlich zulässig. Die Beigeladene hat den Antrag am 9. Dezember 1992 zusammen mit ihrem Einspruch gestellt und somit vor Bestandskraft des am 7. Dezember 1992 ihr gegenüber erlassenen, nach § 54 EStG a.F. geänderten Zusammenveranlagungsbescheids.

- 15** Ihrem Antrag stand auch nicht § 351 Abs. 1 AO 1977 entgegen. Da der Bescheid vom 7. Dezember 1992 zugunsten der Beigeladenen geändert worden war, war er zwar grundsätzlich nicht mehr angreifbar. § 351 Abs. 1 AO 1977 begrenzt jedoch nur den Umfang der Anfechtung eines Steuerbescheids. Auf den Fall, dass ein Ehegatte im Zusammenhang mit der Änderung eines Steuerbescheids sein Recht auf Wahl der Veranlagungsart abweichend ausübt, ist die Vorschrift nicht anwendbar (Senatsurteil in BFHE 198, 12, BStBl II 2002, 408).
- 16** Dass der gegenüber dem Kläger ergangene Zusammenveranlagungsbescheid vom 6. Januar 1993 vom Kläger nicht angefochten und daher bestandskräftig geworden ist, hindert die Wahl der getrennten Veranlagung durch die Beigeladene nicht. § 26 Abs. 1 EStG kann bei der Besteuerung der Ehegatten nur einheitlich angewendet werden. Die Änderung der Veranlagungsart bei einem Ehegatten hat daher eine Änderung der Steuerfestsetzung gegenüber dem anderen Ehegatten selbst dann zur Folge, wenn dessen Einkommensteuerfestsetzung bereits bestandskräftig ist (Senatsbeschluss vom 20. Mai 1992 III B 110/91, BFHE 168, 215, BStBl II 1992, 916). Verfahrensrechtliche Grundlage für die Änderung der Veranlagung des anderen Ehegatten ist § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 1977.
- 17** Nach dieser Vorschrift ist ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit ein Ereignis eintritt, das steuerliche Wirkung für die Vergangenheit hat.
- 18** Ein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 1977 liegt vor, wenn sich nach Ergehen eines Steuerbescheids der rechtserhebliche Sachverhalt in der Weise ändert, dass nunmehr der veränderte anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhalts der Besteuerung zugrunde zu legen ist (BFH-Beschluss vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897). Ob ein Ereignis in die Vergangenheit zurückwirkt, ist den Normen des materiellen Steuerrechts zu entnehmen (so schon BFH-Urteil vom 9. August 1990 X R 5/88, BFHE 162, 355, BStBl II 1991, 55).
- 19** Als rückwirkendes Ereignis hat der BFH auch Anträge beurteilt, mit denen der Steuerpflichtige nachträglich ein Wahlrecht ausübt (Urteile vom 12. Juli 1989 X R 8/84, BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957 --Antrag auf Realsplitting nach Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides--; vom 30. August 2001 IV R 30/99, BFHE 196, 507 [BFH 30.08.2001 - IV R 30/99], BStBl II 2002, 49 --Antrag auf Gewinnübertragung nach § 6c EStG nach Erlass des FG-Urteils--; vom 10. November 2004 II R 24/03, BStBl II 2005, 182 --Inanspruchnahmeerklärung des Schenkers als rückwirkendes Ereignis--).
- 20** Der zulässige Antrag eines Ehegatten, statt der bisherigen Zusammenveranlagung eine getrennte Veranlagung durchzuführen, ist ebenfalls als rückwirkendes Ereignis i.S. des § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 1977 zu beurteilen.
- 21** Die Ausübung des Veranlagungswahlrechts hängt nicht von einer Frist ab. Das Gesetz enthält auch keine Vorschrift, nach der die Ehegatten an die einmal getroffene Wahl gebunden sind. Jeder Ehegatte kann selbst über die Veranlagungsart bestimmen (so u.a. Senats-Beschluss vom 6. Februar 1998 III ER -S- 4/97, BFH/NV 1999, 160), aber die Veranlagungsart kann für beide nur einheitlich angewendet werden. Der Anspruch auf getrennte Veranlagung, die der Einzelveranlagung als Grundform der Veranlagung nahe kommt, wird jedem Ehegatten aus Gründen der Gleichbehandlung mit nicht miteinander verheirateten Steuerpflichtigen zugebilligt (vgl. Senatsurteil vom 15. Juli 2004 III R 66/98, BFH/NV 2005, 186). Die Einräumung dieses Anspruchs hat jedoch zur Folge, dass beide Ehegatten zwingend getrennt zu veranlagen sind, auch wenn nur einer der Ehegatten die getrennte Veranlagung verlangt.

**22**

Wegen des Erfordernisses einer einheitlichen Veranlagung wirkt sich die Wahl einer bestimmten Veranlagungsart oder deren Änderung durch einen Ehegatten materiell-rechtlich auch auf die Einkommensteuerschuld des anderen Ehegatten aus, und zwar rückwirkend auf die Entstehung der Steuer nach § 36 Abs. 1 EStG . Mit der Ausübung des Veranlagungswahlrechts im Sinne der getrennten Veranlagung nach zuvor durchgeführter Zusammenveranlagung ändert sich der Sachverhalt in der Weise, dass nunmehr die gesetzlichen Voraussetzungen der Zusammenveranlagung entfallen und stattdessen die Merkmale der getrennten Veranlagung gegeben sind. Bei der Wahl der Veranlagungsart handelt es sich nicht nur um einen aus verfahrensrechtlichen Gründen erforderlichen Antrag mit Wirkung für die Zukunft, sondern um ein Merkmal des gesetzlichen Tatbestands, das auf den Veranlagungszeitraum zurückwirkt. Wird die Wahl der Veranlagungsart nachträglich abweichend ausgeübt, wirkt sie rechtsgestaltend auf die Steuerschuld ein, da die Veranlagungsart unmittelbar die Höhe der Steuer beeinflusst (vgl. dazu z.B. BFH-Urteil in BFHE 157, 484, BStBl II 1989, 957).

- 23** Auch im Schrifttum wird überwiegend die Auffassung vertreten, der Antrag auf Durchführung einer getrennten Veranlagung, den ein Ehegatte vor Bestandskraft des ihm gegenüber ergangenen Zusammenveranlagungsbescheids gestellt habe, sei ein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO 1977 hinsichtlich des gegenüber dem anderen Ehegatten ergangenen Bescheids. Das hat zur Folge, dass der gegenüber dem anderen Ehegatten ergangene Bescheid auch nach Bestandskraft und nach Ablauf der für ihn geltenden regulären vierjährigen Festsetzungsfrist innerhalb der nach § 175 Abs. 1 Satz 2 AO 1977 geltenden Anpassungsfrist von vier Jahren nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Antrag auf getrennte Veranlagung gestellt worden ist, aufzuheben und ein entsprechender Bescheid über die getrennte Veranlagung zu erlassen ist (Heuermann in Blümich, Einkommensteuergesetz , Körperschaftsteuergesetz , Gewerbesteuerergesetz , § 26 EStG Rz. 82; Schmidt/Seeger, Einkommensteuergesetz, 23. Aufl., § 26 Rz. 30; Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar, § 26 EStG Rz. 80; Graf in Littmann/Bitz/Pust, Einkommensteuergesetz, § 26 Rz. 70; o.V., Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 1977, 423).

- 24** 3.

Der Einwand des Klägers, der Erlass eines Änderungsbescheids könne den Eheleuten die erneute Ausübung des Veranlagungswahlrechts nur dann eröffnen, wenn sich die Geschäftsgrundlage für die ursprüngliche Ausübung der Wahl geändert habe, ist unbegründet. Es kann dahinstehen, ob in der Bescheidänderung nach § 54 EStG a.F. Gesichtspunkte gesehen werden können, die die Beigeladene als erheblich für die geänderte Ausübung ihrer Wahl erachten konnte. Das Wahlrecht gemäß § 26 EStG kann nach Ergehen eines Änderungsbescheids --vom Fall rechtsmissbräuchlicher Ausübung abgesehen-- unabhängig davon ausgeübt werden, auf welcher Rechtsgrundlage die Änderung beruht und in welchem Umfang sie sich steuerlich für die Ehegatten auswirkt. Mit dem Ergehen eines Änderungsbescheids eröffnet § 26 EStG den Ehegatten erneut die Möglichkeit, die für sie günstigste Veranlagungsart zu wählen. Derjenige Ehegatte, für den sich die Wahlrechtsausübung durch den anderen Ehegatten bei der erneuten (erstmaligen) Steuerfestsetzung nachteilig auswirkt, hat dies als Folge der den Ehegatten insoweit eingeräumten Disposition hinzunehmen.

- 25** 4.

Entgegen der Meinung des Klägers war das FA nicht wegen Ablaufs der Festsetzungsfrist gehindert, den angefochtenen Bescheid über die getrennte Veranlagung gegen ihn zu erlassen.

- 26** Die reguläre Festsetzungsfrist für die Veranlagung des Klägers begann Ende des Jahres 1988, in dem er die Einkommensteuererklärung eingereicht hatte, und endete nach vier Jahren mit Ablauf des Jahres 1992 ( §§ 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 , 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO 1977). Da der wirksame Antrag der Beigeladenen auf Durchführung einer getrennten Veranlagung vom 9. Dezember 1992 jedoch in Bezug auf den gegenüber dem Kläger ergangenen Zusammenveranlagungsbescheid vom 6. Januar 1993 ein rückwirkendes Ereignis i.S. von § 175 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO 1977 darstellt, wurde die vierjährige Festsetzungsfrist mit dem Ablauf des Jahres 1992 gemäß § 175 Abs. 1 Satz 2

AO 1977 erneut in Lauf gesetzt. Das FA war daher befugt und gehalten, auch nach Ablauf der regulären Festsetzungsfrist den dem Kläger gegenüber ergangenen Zusammenveranlagungsbescheid aufzuheben und einen entsprechenden Bescheid über die getrennte Veranlagung zu erlassen. Mit dem Bescheid vom 10. Juni 1993 hat das FA die erneut in Lauf gesetzte Festsetzungsfrist gewahrt.

---

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.