

EINKOMMENSTEUER

Wesentlichkeitsgrenze bei fiktiv unbeschränkter Steuerpflicht im Fall der Zusammenveranlagung

von M.Sc. Agnieszka Kopec, M.Sc. Satenik Melkonyan und M.Sc. Katarzyna Mroz, Europa-Universität Frankfurt (Oder)

§ 1a EStG hat zum Ziel, Steuerpflichtigen aus EU- bzw. EWR-Staaten familienbezogene Vergünstigungen einzuräumen, um deren Gleichbehandlung mit Steuerinländern zu gewährleisten. Für die Inanspruchnahme solcher Steuerentlastungen, zu denen auch das Splittingverfahren zählt, ist u.a. die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht eines der Ehepartner Voraussetzung. Der vorliegende Beitrag widmet sich der Fragestellung, wie bei der Ermittlung der Einkunftsgrenze bei fiktiv unbeschränkter Steuerpflicht im Inland zu verfahren ist.

1. Einleitende Problemstellung

Steuerpflichtige, die im EU-/EWR-Ausland wohnen und im Inland nur beschränkt einkommensteuerpflichtig sind, können nach § 1 Abs. 3 EStG auf Antrag im Inland als fiktiv unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt werden. Infolgedessen findet bei Ehegatten nach § 1a EStG der Splittingtarif Anwendung. Die fiktive unbeschränkte Einkommensteuerpflicht setzt allerdings voraus, dass die (Ehegatten-)Einkünfte die sog. Wesentlichkeitsgrenze nach § 1 Abs. 3 S. 2 EStG nicht überschreiten. Die Frage, wie diese Wesentlichkeitsgrenze bei Ehegatten zu ermitteln ist, und ob dabei auf die gemeinsamen Einkünfte abzustellen ist oder der beschränkt Steuerpflichtige selbst in seiner Person die Einkunftsgrenze einzuhalten hat, ist de lege lata höchst umstritten und dem Wortlaut des § 1a EStG nicht eindeutig zu entnehmen. Die Meinungen der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung in den vor Kurzem ergangenen Urteilen (zuletzt FG Mecklenburg-Vorpommern 15.1.14, 1 K 385/11, EFG 14, 1106; FG Berlin-Brandenburg 24.6.14, 6 K 6279/12, EFG 14, 766) weichen voneinander ab.

■ Sachverhalt

Die polnischen Eheleute M und F haben ihren Wohnsitz nach Art. 3 Abs. 1 und 1a EStG-PL in Polen und leben nicht dauernd getrennt. Der Ehemann (M) arbeitet in 2014 als Angestellter drei Monate bei einer in Berlin ansässigen GmbH. Damit ist er in Deutschland mit seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit nach § 1 Abs. 4 i.V.m. 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. a) i.V.m. 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG beschränkt einkommensteuerpflichtig. Außerdem betreibt er in Polen ein Einzelunternehmen, aus dem er regelmäßig Gewinne erwirtschaftet. Seine polnischen Einkünfte übersteigen deutlich die deutschen Einkünfte sowie aufgrund der für Polen geltenden Ländergruppeneinteilung die Hälfte des deutschen Grundfreibetrags von 8.354 EUR für 2014 (BMF 18.11.13, IV C 4 - S 2285/07/0005: 013, BStBl I 13, 1462). Seine Frau (F) erzielt hingegen keine Einkünfte. Die Eheleute fragen sich, ob sie trotz eines fehlenden Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland die Zusammenveranlagung nach §§ 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. 26 Abs. 1 EStG wählen können, um damit die deutsche Steuerbelastung des M zu mildern.

**Splittingverfahren
bei fiktiver
unbeschränkter
Steuerpflicht**

**Eheleute ohne
Wohnsitz/dauernden
Aufenthalt in
Deutschland**

Hinweis | Die nachkommenden Ausführungen betreffen nicht nur die Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit. Vielmehr gelten sie für sämtliche inländische Einkünfte i.S.d. § 49 Abs. 1 EStG, die im Inland dem Veranlagungsverfahren unterliegen bzw. bei denen aufgrund einer Option i.S.d. § 50 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 und 5 EStG vom Steuerabzug zugunsten der Veranlagung abgesehen wird.

2. Beurteilung des Sachverhalts nach nationalem Recht

Um die Zusammenveranlagung nach § 26b EStG beanspruchen zu können, müssen neben einer gültigen Ehe die drei Voraussetzungen des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG kumulativ erfüllt sein:

- Beide Ehegatten müssen unbeschränkt steuerpflichtig sein (Nr. 1),
- sie dürfen nicht dauernd getrennt leben (Nr. 2) und
- diese Voraussetzungen müssen zu Beginn des Veranlagungszeitraums vorgelegen haben oder im Laufe des Veranlagungszeitraums eingetreten sein (Nr. 3).

Exkurs: Ob eine gültige Ehe vorliegt, ist nach den Maßstäben des Zivilrechts zu beurteilen (vgl. BFH 21.6.57, VI 115/55 U, BStBl III 57, 300; Seeger, in: Schmidt, EStG 2014, § 26, Rz. 5). Unter der Annahme, dass die Ehe des polnischen Ehepaars die Formerfordernisse des polnischen Rechts erfüllt, ist sie in Deutschland als formgültiges personenrechtliches Rechtsgeschäft nach Art. 11 Abs. 1 EGBGB anzuerkennen (vgl. Ettlich, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG 2014, § 26 EStG, Rz. 41 in Anlehnung an Palandt, BGB 2014, Art. 13 EGBGB (IPR), Rz. 19).

Ob die Eheleute dauernd getrennt leben, müssen das FA bzw. das FG nach den §§ 88 Abs. 1 S. 1 AO bzw. 76 Abs. 1 S. 1 FGO von Amts wegen anhand äußerer, nachprüfbarer Umstände ermitteln (vgl. BFH 18.7.96, III R 90/95, BFH/NV 97, 139; Seeger, in: Schmidt, EStG 2014, § 26, Rz. 11f.). Für ein nicht dauernd getrenntes Leben spricht, wenn die Ehegatten räumlich nicht getrennt leben (vgl. BFH 27.8.71, VI R 206/68, BStBl II 72, 173). Aber auch ein zeitweise getrenntes Leben – z.B. aufgrund einer kurzfristigen beruflichen Tätigkeit im Ausland – steht diesem nicht entgegen, zumindest solange nicht, wie die sog. Wirtschaftsgemeinschaft fortbesteht und die Eheleute bezwecken, die volle Lebensgemeinschaft wiederherzustellen (Seeger, in: Schmidt, EStG 2014, § 26, Rz. 10 f.; BFH 5.10.66, VI 42/65, BStBl III 67, 84).

Aus dem Sachverhalt geht hervor, dass zu Beginn des Veranlagungszeitraums 2014 eine gültige Ehe vorlag und die Eheleute in 2014 nicht dauernd getrennt gelebt haben. Die Inanspruchnahme der Zusammenveranlagung ist folglich lediglich vom Vorliegen der (fiktiv) unbeschränkten Steuerpflicht abhängig.

Da jedoch § 1 Abs. 1 und 2 EStG mangels Wohnsitzes oder gewöhnlichen Aufenthalts (§§ 8 und 9 AO) tatbestandlich nicht erfüllt sind, könnte M auf Antrag für Zwecke des § 26 Abs. 1 S. 1 EStG als unbeschränkt Steuerpflichtiger behandelt werden, wenn die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 3 EStG erfüllt wären (vgl. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG). Um die unbeschränkte Steuerpflicht im Inland zu fingieren, müssen nach § 1 Abs. 3 S. 2 EStG mindestens 90 % der weltweiten

Allgemeine
Voraussetzungen für
die Zusammen-
veranlagung

Die gültige Ehe und
ein nicht dauernd
getrenntes Leben

Unbeschränkte
(fiktive) Steuerpflicht
als Voraussetzung

Einkunftsgrenzen
der fiktiven
unbeschränkten
Steuerpflicht

Einkünfte im Kalenderjahr der deutschen Besteuerung unterliegen (sog. relative Wesentlichkeitsgrenze). Alternativ wird die fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht ebenfalls gewährt, wenn die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den (ggf. gekürzten) Grundfreibetrag des § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG nicht übersteigen (sog. absolute Wesentlichkeitsgrenze).

Unklar ist aber, ob die in § 1 Abs. 3 S. 2 EStG geregelten Wesentlichkeitsgrenzen von einem inländische Einkünfte erzielenden Ehegatten **allein** zu erfüllen sind oder ob für die Berechtigung zur Zusammenveranlagung die Einhaltung der Einkunftsgrenze unter Berücksichtigung der gemeinsamen Einkünfte **beider** Ehepartner zu prüfen ist. Auf das letzte Auslegungsergebnis weist der Wortlaut des § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG hin, der bestimmt, dass für die Fiktion der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 3 EStG auf die Einkünfte **beider** Ehegatten abzustellen und der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 1 EStG zu verdoppeln ist.

2.1 Berücksichtigung der Einkünfte eines Ehegatten bei der Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenze?

Sollte man § 1a Abs. 1 EStG dahingehend verstehen, dass die Inanspruchnahme des Splittingverfahrens nur für bereits im Inland gemäß § 1 Abs. 3 EStG (fiktiv) unbeschränkt Steuerpflichtige in Betracht kommt, müsste M für die Anwendung der Zusammenveranlagung zunächst selbst die Wesentlichkeitsgrenzen aus § 1 Abs. 3 S. 2 EStG erfüllen. In einem ersten Schritt wäre daher zu prüfen, ob seine Einkünfte mindestens zu 90 % der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder ob die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den aufgrund der Länderaufstellung des BMF für Polen auf die Hälfte gekürzten Grundfreibetrag nicht übersteigen. Diese Bedingungen erfüllt M im vorliegenden Fall nicht. Seine polnischen Einkünfte übersteigen sowohl die relative als auch die absolute Grenze des § 1 Abs. 3 EStG. Seine Ehefrau F erzielt ohnehin keine deutschen Einkünfte, sodass die Erfüllung dieser Voraussetzungen für sie gar nicht infrage kommt.

Für eine solche Auslegung des § 1a Abs. 1 EStG hat sich die Finanzverwaltung ausgesprochen. Diese möchte § 1a EStG nicht zur Anwendung zulassen, solange die unbeschränkte Steuerpflicht – sei es über § 1 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG – nicht zumindest von einem Ehegatten erfüllt ist (vgl. R 1 S. 3 EStR; OFD Frankfurt 27.2.12, S 2303 A-23-St 56; OFD Rheinland 28.2.12, S 2104 – St 152). Daraus folgt, dass die Finanzverwaltung bei der Prüfung der Wesentlichkeitsgrenzen nicht auf den doppelten Grundfreibetrag abstellt, wie dies § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG anordnet. Vielmehr möchte sie die Prüfung in zwei Stufen durchführen:

- Für die Anwendbarkeit des § 1a EStG wird zunächst die fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 S. 2 EStG für einen Ehegatten geprüft.
- Ist diese gegeben, so wird für die Möglichkeit der Zusammenveranlagung die gleiche Prüfung für die gemeinsamen Einkünfte der Eheleute durchgeführt.

Für die Ansicht der Finanzverwaltung könnte das Urteil des BFH (8.9.10, I R 28/10, BStBl II 11, 269) sprechen, in dem ausgeführt wurde, dass § 1a Abs. 1 EStG die Anwendung des § 1 Abs. 3 EStG nicht anordnet, sondern sie voraussetzt und bestimmt, wie in diesem Fall zu verfahren ist.

Wesentlichkeitsgrenze von beiden Ehegatten zu erfüllen?

M allein erfüllt nicht die Wesentlichkeitsgrenze im vorliegenden Fall

Finanzverwaltung: Prüfung in zwei Stufen

Prüfung für einen Ehegatten und dann für die gemeinsamen Einkünfte

Achtung | Jedoch ist bei der Auslegung der Aussage des BFH besondere Vorsicht geboten. Zum einen hat der BFH dort über einen Sachverhalt geurteilt, bei dem die unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG vorlag. Mit der Passage „Die Vorschrift [§ 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG] ordnet die Anwendung des § 1 Abs. 3 EStG nicht an ...“ bringt der BFH zum Ausdruck, dass, soweit eine unbeschränkte Steuerpflicht vorliegt, der Anwendungsbereich des § 1a Abs. 1 EStG ohnehin geöffnet ist und deshalb nicht zusätzlich die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG geprüft werden müssen (so wohl auch Seeger, in: Schmidt, EStG 2014, § 26, Rz. 8). Zum anderen führt der BFH in dem gleichen Satz weiter aus: „... sondern setzt sie voraus und bestimmt, wie in diesem Fall zu verfahren ist“. Diese Ausführung ist so zu verstehen, dass, soweit keine unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 EStG vorliegt, für die Prüfung der persönlichen Tatbestandsvoraussetzung der fiktiv unbeschränkten Steuerpflicht für Zwecke des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG zu verfahren ist. Für die Prüfung für einen der Ehegatten scheint auch das FG Köln stillschweigend (22.1.14, 4 K 2001/13, EFG 14, 766) zu plädieren. Im Urteil wird ausgeführt, dass die für die fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht relevante Wesentlichkeitsgrenze „für die Einkünfte des Klägers“ zu erfüllen ist. Im Vordergrund des Streitgegenstands stand allerdings nicht die Bestimmung der Einkunftsgrenzen nach §§ 1 Abs. 3 i.V.m. 1a EStG, sondern die Frage nach der Berücksichtigung der Einkünfte aus Kapitalvermögen bei der Ermittlung der hierbei relevanten Einkunftsschwelle. Demzufolge ist u.E. dieses Urteil für den vorliegenden Fall nicht als schwerpunktmäßig anzusehen und wird nachfolgend keiner näheren Behandlung unterworfen.

2.2 Berücksichtigung der Einkünfte beider Ehegatten bei der Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenze?

Ein Normverständnis, wie dieses von der Finanzverwaltung vertretene, kann jedoch nicht kritiklos hingenommen werden. Letzteres wurde auch von der Rechtsprechung erkannt und ist durch zahlreiche Urteile und einen FG-Beschluss zum Ausdruck gekommen.

In dem jüngsten Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern (15.1.14, 1 K 385/11, EFG 14, 1106) hat das Gericht eine der Finanzverwaltung entgegenstehende Auffassung vertreten. Es hat hervorgehoben, dass bei der Prüfung der Voraussetzungen für eine Zusammenveranlagung bei fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen auf die gemeinsamen Einkünfte beider Ehepartner abzustellen ist und der Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 EStG zu verdoppeln ist. Dieser Vorgehensweise hat sich FG Berlin-Brandenburg (24.6.14, 6 K 6279/12, EFG 14, 766, Tz. 23) angeschlossen. Aus diesem Grund geht die unten beschriebene Argumentationsweise für das Abstellen auf gemeinsame Einkünfte aus dem Vorgängerurteil des FG Mecklenburg-Vorpommern hervor.

Das FG Mecklenburg-Vorpommern sieht § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG als eine Ergänzung des § 1 Abs. 3 S. 2 EStG an. Daraus folgt, dass § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG die Einkunftsgrenzen des § 1 Abs. 3 S. 2 EStG in einer dem Wesen der Ehe als Wirtschafts- und Unterhaltsgemeinschaft entsprechenden Weise modifiziert, indem bereits auf der ersten Stufe der Prüfung der Voraussetzungen für fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht das Welteinkommen beider Ehegatten einzubeziehen ist.

Bei der Auslegung der BFH-Aussage ist Vorsicht geboten

FG stellt nur auf gemeinsame Einkünfte ab

Hinweis | Für diese Auslegung des § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG spricht nach Auffassung des FG auch der historische Hintergrund der Regelung, die als Reaktion des deutschen Gesetzgebers auf das Schumacker-Urteil des EuGH (14.2.95, C-279/93, Slg. 95, I-225) in das deutsche EStG neu eingeführt wurde. Der Gesetzgeber führte in der Gesetzesbegründung Folgendes aus (BT-Drucks 13/1558):

„Absatz 1 enthält die durch das Urteil des EuGH vom 14.2.95 erforderlich gewordene Anwendung derjenigen personen- und familienbezogenen steuerentlastenden Vorschriften, deren Anwendung das [aufgehobene] Grenzpendlergesetz (§ 50 Abs. 4 S. 1 EStG [a.F.]) nicht vorsah. Nummer 2 [Zusammenveranlagung von Ehegatten nebst Verdoppelung von Höchst- und Pauschbeträge] sieht zusätzlich vor, dass bei der Prüfung der Frage, ob das Einkommen ganz oder fast ausschließlich in Deutschland erzielt wird, **auf das gemeinsame Einkommen der Ehegatten abgestellt wird.**“

Aus dieser Formulierung kann der Schluss gezogen werden, dass schon bei der Prüfung des § 1 Abs. 3 EStG die Wesentlichkeitsgrenzen über § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG um die Einkünfte des anderen Ehepartners erweitert werden sollen. Ein anderes Verständnis der Norm würde infolge fehlender Berücksichtigung persönlicher und familienbezogener Verhältnisse gebietsfremder Ehegatten zu deren Benachteiligung gegenüber inländischen Steuerpflichtigen führen. Den familienbezogenen Verhältnissen (hier der Umstand, dass der M verheiratet ist und seine Ehefrau keine eigenen Einkünfte erzielt) würde nach der Ansicht des FG nicht angemessen Rechnung getragen, wenn man zunächst allein die persönlichen Verhältnisse des einen Ehegatten betrachten und ihn, obwohl er verheiratet ist, bereits auf der ersten Prüfungsstufe von der Behandlung als unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Person ausschließen würde. Andernfalls würde das gemeinschaftsrechtliche Gebot der Gleichstellung gebietsfremder mit inländischen Ehegatten verletzt, wenn man die Gewährung des Splittingtarifs im Inland von Kriterien (Einkunftsgrenze) abhängig machen würde, die der Gesetzgeber für Einzelpersonen aufgestellt hat.

Aus diesem Grund ist das FG der Meinung, dass §§ 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 und 1 Abs. 3 S. 2 EStG nicht isoliert betrachtet werden dürfen. Beide Vorschriften seien immer im Zusammenhang stehend zu lesen und auszulegen. Dieses Auslegungsergebnis steht auch mit weiteren Entscheidungen der FG im Einklang (vgl. FG Berlin-Brandenburg 24.6.2014, 6 K 6279/12, EFG 14, 766; FG Köln 4.7.13, 11 V 1596/13, EFG 13, 1565; FG Köln 29.1.13, 1 K 3219/11, EFG 13, 1307; dagegen jedoch FG Baden-Württemberg 17.4.13, 14 K 2879/12, EFG 13, 1304; FG Köln 22.1.2014, 4 K 2001/13, EFG 14, 766).

Hinweis | An dieser Stelle sei allerdings anzumerken, dass gegen die Entscheidungen des FG Mecklenburg-Vorpommern und FG Berlin-Brandenburg vor kurzem Rechtsmittelverfahren eingeleitet wurden (vgl. BFH, I R 16/14; BFH I R 46/14). Ob der BFH dem vom FG Mecklenburg-Vorpommern und FG Berlin-Brandenburg herausgearbeiteten Normverständnis zwischen §§ 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 und 1 Abs. 3 S. 2 EStG folgen wird, bleibt mithin abzuwarten..

Das Schrifttum zeigt sich unentschlossen, ob für die Anwendung des § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG auf die Berücksichtigung des doppelten Grundfreibetrags

Reaktion des
Gesetzgebers auf
das Schumacker-
Urteil

Wesentlichkeits-
grenze wird durch
§ 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3
EStG erweitert

Keine isolierte
Betrachtung der
Vorschriften

Revision beim BFH
anhängig

abzustellen ist (vgl. dafür Gosch, in: Kirchhof, EStG 2014, § 1a, Rz. 9; Stapperfend, in: Herrmann/Heuer/Raupach, 2014, § 1a EStG, Rz. 30; unschlüssig Vogt, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG 2014, § 1a EStG, Rz. 45; dagegen Heinicke in: Schmidt, EStG 2014, § 1a, Rz. 20).

MERKE | Während § 1a Abs. 1 S. 1 EStG das Vorliegen des § 1 Abs. 3 EStG bei (mindestens) einem der Ehegatten voraussetzt, stellt § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG hingegen auf die Einkünfte beider Ehegatten ab und ordnet die Verdoppelung des Grundfreibetrages bei der Anwendung des § 1 Abs. 3 S. 2 EStG an. Ob ein solches Normverständnis für die Zusammenveranlagung fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen zur Anwendung kommt, hat zurzeit der BFH in den anhängigen Revisionsverfahren zu entscheiden. Sollte sich der BFH der Spruchpraxis der FG Mecklenburg-Vorpommern und FG Berlin-Brandenburg anschließen, könnten die in der EU bzw. dem EWR ansässigen Eheleute in den Genuss des § 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 1 Abs. 3 S. 2 i.V.m. § 26 Abs. 1 EStG kommen, obwohl sie die sog. Wesentlichkeitsgrenzen allein nicht erfüllen.

Im Ergebnis müsste keine separate Vorprüfung vorgenommen werden, um zu ermitteln, ob der eine Ehegatte mit inländischen Einkünften die Grenzen des § 1 Abs. 3 EStG erfüllt, um darauf folgend die Kriterien für beide Ehegatten zu überprüfen. Die zusammengelagerte Prüfung würde damit die Einzelprüfung für den Fall ersetzen, dass eine Zusammenveranlagung nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG beansprucht wird.

PRAXISHINWEIS | Erfüllt nur einer der Ehegatten die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 EStG und liegen diese gleichzeitig bei einer gemeinsamen Betrachtung der Einkünfte des Ehepaars nicht vor, so ist die Inanspruchnahme des Splittingverfahrens nicht möglich. Letzteres gilt sowohl für die von der Finanzverwaltung als auch von den FG vertretene Normauslegung. Da jedoch § 1 Abs. 3 EStG tatbestandlich erfüllt ist, steht dem Antrag auf Begründung der fiktiv unbeschränkten Steuerpflicht (sog. große Option) vorliegend nichts im Wege (zur Vorteilhaftigkeit der kleinen und großen Optionen vgl. Kudert/Glowenka, StuW 10, 278 ff.).

3. Splittingverfahren bei fiktiv unbeschränkt Steuerpflichtigen – Falllösung aus deutscher Sicht

Um das Splittingverfahren, trotz fehlender unbeschränkter Steuerpflicht im Inland beanspruchen zu können, müssten gemäß §§ 1a Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. 1 Abs. 3 i.V.m. 26 Abs. 1 EStG für den vorliegenden Fall folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Es liegt eine zivilrechtlich gültige (ausländische) Ehe vor;
- Einer der Ehegatten ist EU- bzw. EWR-Staatsbürger und sein Ehepartner ist innerhalb der EU bzw. des EWR ansässig (auf die Staatsangehörigkeit des Letzteren kommt es nicht an, vgl. § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 2 i.V.m. Nr. 1 S. 2 EStG);
- Das Ehepaar lebt nicht dauernd getrennt;

Zusammengelagerte
Prüfung ersetzt
Einzelprüfung

Nur einer muss EU-
oder EWR-Staats-
bürger sein

- Bei gemeinsamer Betrachtung des § 1a Abs. 1 und § 1a Abs. 1 Nr. 2 S. 3 EStG ist die Einkunfts Grenze aus § 1 Abs. 3 S. 2 EStG für das Ehepaar erfüllt, in Folge dessen gelten die Eheleute für Zwecke der Zusammenveranlagung als unbeschränkt steuerpflichtige Personen nach § 1 Abs. 3 EStG;
- Diese Voraussetzungen sind bereits zu Beginn des Veranlagungszeitraumes erfüllt oder treten im Laufe des Jahres ein.

Die Rechtsfolge ist die Gewährung des Splittingverfahrens mit allen Vor- und Nachteilen, welche das deutsche Einkommensteuerrecht mit sich bringt (z.B. die Verdoppelung des Grundfreibetrags, der Pauschbeträge, Progressionsvorbehalt usw.).

Wichtig | Es werden lediglich die inländischen Einkünfte des M veranlagt. Die ausländischen Einkünfte des Ehepaars bewirken die Besteuerung dieser Einkünfte durch den Progressionsvorbehalt (vgl. § 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG). Somit ist die Zusammenveranlagung ökonomisch nur dann sinnvoll, wenn der positive Bemessungsgrundlageneffekt den negativen Steuersatzeffekt übersteigt.

PRAXISHINWEIS | Die Zusammenveranlagung wird nicht von Amts wegen durchgeführt, sondern bedarf eines beiderseitig unterschriebenen **Antrags**. Grundsätzlich ist der Antrag – ähnlich wie beim § 26 Abs. 2 S. 2 und 3 EStG – spätestens mit der Abgabe der Steuererklärung abzugeben. Er kann allerdings solange gestellt werden, wie der Steuerbescheid nicht bestandskräftig geworden ist, jedoch vor der Einleitung des Revisionsverfahrens (vgl. BFH 13.8.97, I R 65/95, BStBl II 98, 21; Vogt, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG 2014, § 1a EStG, Rz. 47).

4. Beurteilung des Sachverhalts nach polnischem Recht und dem DBA D/PL

Die in Polen wohnhaften Ehegatten unterliegen dort der unbeschränkten Steuerpflicht gemäß Art. 3 Abs. 1 EStG-PL. Die Einkünfte aus dem Einzelunternehmen stellen Einkünfte aus wirtschaftlicher Betätigung i.S.v. Art. 10 Abs. 1 Nr. 3 i.V.m. Art. 14 EStG-PL dar. Diese werden in der Regel dem regulären Steuertarif mit 18 % bzw. 32 % nach Art. 27 Abs. 1 EStG-PL unterworfen. M kann jedoch optional für diese Einkünfte die lineare Besteuerung nach Art. 30c i.V.m. Art. 9a Abs. 2 EStG-PL in Anspruch nehmen, die ab dem persönlichen effektiven Einkommensteuersatz von 19 % regelmäßig bevorzugt wird. Die Tätigkeitsvergütungen werden hingegen als Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit i.S.v. Art. 10 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Art. 12 EStG-PL qualifiziert und grundsätzlich in Polen veranlagt.

Die Eheleute haben nach Art. 6 Abs. 1 EStG-PL ihr Einkommen grundsätzlich getrennt zu ermitteln und zu versteuern. Dennoch steht dem Ehepaar der Antrag auf Zusammenveranlagung nach Art. 6 Abs. 2 EStG-PL zu, wenn sie folgende Bedingungen kumulativ erfüllen:

- Sie unterliegen der unbeschränkten Steuerpflicht i.S.v. Art. 3 Abs. 1 EStG-PL während des gesamten Kalenderjahres.

Rechtsfolge:
Splittingtarif für
inländische
Einkünfte

Auf Antrag beider
Eheleute

Unbeschränkt
steuerpflichtige
Einkünfte in Polen

Antrag auf
Zusammen-
veranlagung in Polen

- Es liegt eine Gütergemeinschaft i.S.v. Art. 31 Familien- und Vormundschaftsgesetzbuch zwischen den Ehegatten während des gesamten Kalenderjahres vor.
- Die Dauer der Ehe erstreckt sich über das ganze Kalenderjahr.
- Keiner der Ehegatten unterliegt der linearen Besteuerung nach Art. 30c EStG-PL.

Exkurs: Nach Art. 6 Abs. 3a EStG-PL besteht bei den in Polen beschränkt Steuerpflichtigen die Möglichkeit mit dem Ehegatten dort zusammen veranlagt zu werden und von dem günstigeren Splittingtarif zu profitieren. Dafür ist jedoch erforderlich, dass beide Ehegatten den Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU- bzw. EWR-Staat innehaben und dass ihre gemeinsamen in einem Kalenderjahr erzielten Einkünfte mindestens zu 75 % aus polnischen Quellen stammen. Auf die Staatsangehörigkeit des Antragstellers kommt es hingegen nicht an. Anders als die deutsche Regelung ordnet der Wortlaut der polnischen Norm über die fiktiv unbeschränkte Steuerpflicht eindeutig das Heranziehen gemeinsamer Einkünfte des Ehepaars bei der Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze an.

Im Gegensatz zum deutschen Recht, wo lediglich verlangt wird, dass das Ehepaar nicht getrennt lebt, ist für die Inanspruchnahme des Splittingverfahrens in Polen dem Wortlaut nach die Vereinbarung der Gütergemeinschaft unabdingbar. Die Gütergemeinschaft ist nach polnischem Zivilrecht (Art. 31 Familien- und Vormundschaftsgesetzbuch) als gesetzlicher Güterstand anzusehen, der in Ermangelung einer ehevertraglichen Regelung zur Anwendung kommt. Obwohl der Wortlaut dies nicht eindeutig wiedergibt, schließt die ehevertragliche Erweiterung bzw. Einschränkung der Gütergemeinschaft zugunsten anderer Güterstandsarten nach der Auffassung der polnischen Finanzverwaltung die Anwendung des Splittingtarifs nicht aus (vgl. verbindliche Auskunft des Finanzdirektors in Warschau 23.8.10, IPPB4/415-422/10-5/JS).

Der zweite Unterschied ist, dass nach polnischer Steuerrechtsordnung das Bestehen einer gültigen Ehe über das ganze Kalenderjahr hinaus notwendig ist, während für die Berechtigung zur Zusammenveranlagung in Deutschland ausreicht, wenn die Ehe während des betreffenden Veranlagungsjahres abgeschlossen wurde. Demgegenüber schließt die polnische Regelung die Anwendung des Splittingtarifs grundsätzlich nicht aus, wenn das Ehepaar dauernd getrennt lebt.

Achtung | Zugleich erfordert die polnische Bestimmung über das Splittingverfahren im Voraus aufzuklären, wie die Einkünfte aus wirtschaftlicher Betätigung besteuert werden. Würde M zur linearen Besteuerung optieren, entfällt die Zusammenveranlagung gemäß Art. 6 Abs. 8 EStG-PL. Sollten die Einkünfte tariflich besteuert werden, könnte das Ehepaar hingegen das Splittingverfahren uneingeschränkt in Anspruch nehmen. Hier wird davon ausgegangen, dass M die Option nicht beansprucht hat, weshalb die Zusammenveranlagung erfolgen kann.

PRAXISHINWEIS | Im Gegensatz zu den deutschen Vorschriften genügt es, wenn ein Ehegatte den Antrag auf Zusammenveranlagung stellt (vgl. Art. 6 Abs. 2a EStG-PL).

Splitting für
beschränkt
Steuerpflichtige
in Polen

Vereinbarung der
Gütergemeinschaft
als Voraussetzung

Gültige Ehe über das
ganze Kalenderjahr,
getrenntes Leben ist
aber nicht schädlich

Keine lineare
Besteuerung der
Einkünfte

Da M einen Teil seiner Einkünfte in Deutschland erzielt hat, muss der Sachverhalt nach DBA D/PL beurteilt werden. Hierfür ist M abkommensberechtigt und nach Art. 4 Abs. 1 DBA D/PL in Polen ansässig. Einkünfte aus wirtschaftlicher Betätigung stellen abkommensrechtlich Unternehmensgewinne i.S.d. Art. 7 DBA D/PL dar. Mangels einer deutschen Betriebsstätte, welcher diese Einkünfte zuordenbar wären, dürfen sie nur in Polen besteuert werden. Das von der GmbH ausgezahlte Gehalt wird als Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit i.S.d. Art. 15 DBA D/PL qualifiziert. Diese werden grundsätzlich im Tätigkeitsstaat, folglich in Deutschland, besteuert. Polen stellt sie nach Art. 24 Abs. 2 Buchst. a) DBA D/PL frei.

Demnach werden die Einkünfte aus wirtschaftlicher Betätigung ausschließlich in Polen und das Gehalt in Deutschland besteuert. Bei der Inanspruchnahme der Veranlagung in Deutschland werden die polnischen Einkünfte zur Ermittlung des deutschen Steuersatzes herangezogen (§ 32b Abs. 1 S. 1 Nr. 5 EStG). Dem DBA zufolge bewirken die Tätigkeitsvergütungen zugleich den Progressionseffekt auf die polnischen Einkünfte. Im Ergebnis ist eine Zusammenveranlagung gleichzeitig in zwei Ländern möglich. Dies hat jedoch die Anwendung eines doppelten Progressionsvorbehalts zur Folge, der sich entweder positiv oder negativ auf die effektive Steuerbelastung des Ehepaars auswirken kann. Die Vorteilhaftigkeit der Zusammenveranlagung hängt von der Höhe der Einkünfte sowie von den im jeweiligen Staat abziehbaren Werbungskosten ab. Zugleich kommt bei der Vorteilhaftigkeitsprüfung dem Steuertarif eine erhebliche Bedeutung zu. Daher sind die effektive Steuerentlastung aufgrund des Splittingtarifs und die ggf. damit einhergehende Progressionswirkung für jeden Einzelfall gegenseitig abzuwägen. Allgemeingültige Aussagen zur Vorteilhaftigkeit der Zusammen- gegenüber der Einzelveranlagung lassen sich nur mithilfe quantitativer Analysen herleiten.

5. Zusammenfassung

Die Ausführungen zeigen, dass die Anwendung des Splittingverfahrens bei den fiktiv unbeschränkt steuerpflichtigen EU bzw. EWR-Bürgern nach wie vor umstritten ist. Besondere Schwierigkeiten zeichnen sich bei der Auslegung des § 1a EStG ab, welcher nicht hinreichend darlegt, ob die von § 1 Abs. 3 S. 2 EStG vorausgesetzten Wesentlichkeitsgrenzen nur von einem oder von beiden Ehegatten erfüllt werden müssen. Diese nicht eindeutige Formulierung löst einen Interpretationsspielraum aus, welcher in unterschiedlichen Besteuerungsfolgen resultieren kann. Einerseits befürworten die Finanzgerichte und das Schrifttum die Berücksichtigung der Einkünfte beider Ehegatten und die Verdoppelung des (ggf. gekürzten) Grundfreibetrags, andererseits spricht sich die Finanzverwaltung für die separate Vorprüfung der Einkunftsgrenzen für einen der Ehegatten, der im Inland beschränkt steuerpflichtig ist, aus.

PRAXISHINWEIS | In vergleichbaren Fällen wird empfohlen, die höchstrichterliche Rechtsprechung abzuwarten und die Bescheide offenzuhalten. Werden die Steuerpflichtigen veranlagt, so ist der Progressionsvorbehalt zu beachten, welcher nicht nur im Inland, sondern auch im Ausland eintreten kann. Ggf. muss der Steuersatzeffekt gegenüber dem Bemessungsgrundlageneffekt abgewogen werden, um die vorteilhafteste Besteuerungsalternative wählen zu können.

**Abkommens-
rechtliche
Besteuerungsrechte**

**Zusammen-
veranlagung
gleichzeitig in zwei
Ländern möglich**

**Höchststrichterliche
Rechtsprechung
abwarten und
Bescheide offenzuhalten**